



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 5. Jänner 2010 gegen die Bescheide des FA vom 11. Dezember 2009 betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2008 sind vorläufig iSd § 200 Abs. 1 BAO.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist, ob es sich bei der Vermietung zweier Eigentumswohnung (Vorsorgewohnungen) um eine für die Einkommensteuerermittlung unerhebliche Liebhabereibetätigungen handelt.

Der Berufungswerber (Bw.) bezog bis zum Jahr 2002 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Verkaufsleiter.

In einem Fragebogen vom 20. Jänner 2004 [Dauerbelege (DB) Seite 42] teilte der Bw. dem Finanzamt (FA) mit, dass er mit "12/2003" die Vermietung der beiden Eigentumswohnungen Wien, A-Gasse, Top 14 und 27 begonnen habe. Im weiterem Schreiben vom 19. April 2004 (Akt 2004 Seite 1) gab der Bw. an, dass Mieteinnahmen voraussichtlich erst ab Februar 2005 anfallen würden.

Für die Jahre 2003 bis 2004 fand beim Bw. eine Betriebsprüfung statt, als deren Ergebnis im Bericht vom 27. Oktober 2005 (DB Seite 7ff) – vom Bw. unbestritten – dort angeführte Kosten aktiviert und die gesamten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abweichend von der Erklärung mit € - 13.832,39 ermittelt wurden.

Der Bw. erklärte aus der Vermietung beider Eigentumswohnung bisher zusammengefasst folgende Einkünfte (2003 laut Betriebsprüfung):

	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €
Einnahmen			5.157,66	16.248,38
Afa			-3.195,86	-3.195,86
Fremdfinanzierungskosten		-5.551,12	-6.382,73	-7.898,79
übrige Werbungskosten		-1.401,08	-2.213,42	-3.931,64
[2003 laut Betriebsprüfung]	-13.832,39	-6.952,20	-6.634,35	1.222,09
Summe		-20.784,59	-27.418,94	-26.196,85
	2007 €	2008 €	2009 €	
Einnahmen	16.367,31	16.747,53	17.538,68	
Afa	-3.195,86	-3.195,86	-3.195,86	
Fremdfinanzierungskosten	-10.475,48	-11.127,82	-5.170,72	
übrige Werbungskosten	-4.050,03	-5.219,45	-6.324,78	
	-1.354,06	-2.795,60	2.847,32	
Summe	-27.550,91	-30.346,51	-27.499,19	

In den **Einkommensteuerbescheiden** vom 11. Dezember 2009 für die Jahre 2003 bis 2008 setzte das FA keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an mit der Begründung, da die im Jahr 2003 begonnene Wohnungsvermietung der Top 14 und 27 bis zum damaligen Datum nur in einem Jahr (2006) einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben habe, und ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes wie in einer vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung nicht erreicht werde [Anmerkung UFS: Es handelt sich um zwei Vorschaurechnungen für Top 14 und 27 unter Zielsetzung der Ermittlung eines "steuerlichen Ergebnisses" mit "Steuerrefundierungen", "Steuerzahlungen" und "Liquiditätsentwicklung" betreffend die beiden Vorsorgewohnungen, siehe DB Seite 38f], könne die Vermietung nicht als steuerlich relevante Einkunftsquelle anerkannt werden und werde somit zur Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO) erklärt. Die in den Jahren 2003 bis 2008 bei der Einkommensteuer geltend gemachten Verluste aus dieser Vermietung

würden demnach nicht berücksichtigt. Eine "nachhaltige" Änderung der Bewirtschaftung und eine damit verbundene Änderung der Einnahmensituation sei dem FA umgehend bekannt zu geben.

Gegen diese Bescheide er hob der Bw. die **Berufung** vom 5. Jänner 2010 (Akt 2008 Seite 6), beantragte die Aufhebung der Liebhabereierklärung V+V, die geltend gemachten Verluste zu berücksichtigen und die angefochtenen Bescheide aufzuheben. Der Bw. brachte zur Begründung vor, nachdem die Zinsen für den Schweizer Frankenkredit 2007 und 2008 exorbitant erhöht gewesen seien, nämlich mit über 4,5%, und auch Kursschwankungen den Zinsaufwand beträchtlich erhöht hätten, sei ein Verlust bei der Einkunftsquelle Vermietung nicht zu vermeiden gewesen. Der Zinsaufwand im Jahre 2009 belaufe sich auf € 7.600,00, sodass im Jahre 2009 eine "Überschussrechnung verzeichnet werden" könne. Ein Gesamtüberschuss sei vor allem innerhalb von 20 Jahren garantiert. Sollten die Zinsen des Schweizer Frankenkredites wieder steigen, werde der Bw. versuchen, einen Teil des Kredites rückzuzahlen. Außerdem sei eine Wohnung ab dem Jahre 2003 ohne Garage vermietet worden in der Annahme, die Garage könne eigenständig vermietet werden, was trotz Bemühungen nicht der Fall gewesen sei. Ende des Jahres würde dieser Mieter ausziehen. Diese Wohnung werde nur mehr mit Garage vermietet, sodass in Zukunft höhere Einnahmen erzielt würden. Mit "Überschussrechnungen" könne in den nächsten Jahren gerechnet werden.

Im **Ersuchen um Ergänzung** vom 30. April 2010 (Akt 2008 Seite 7f) ersuchte das FA den Bw. um Auskunft: Bei den Überschusseinkünften sei die Beurteilungseinheit im Zusammenhang mit der Liebhabereiüberprüfung die einzelne Einkunftsquelle. Grundsätzlich würden Eigentumswohnungen getrennte Beurteilungseinheiten bilden.

1.) Der Bw. werde daher ersucht, für die im Jahr 2003 erworbenen zwei Eigentumswohnungen Top 14 und Top 27 getrennte Aufstellungen der Einnahmen und Werbungskosten für 2003 bis 2008 vorzulegen. Weiters werde um Bekanntgabe der vorläufigen Ergebnisse 2009 ersucht.

2.) Fremdfinanzierung: Um Bekanntgabe der Darlehenssumme der jährliche Zinsenbelastung, der Laufzeit, sowie um Vorlage der Darlehensverträge werde ersucht.

3.) Um Vorlage der Mietverträge werde ersucht. Bei nur mündlichen Vereinbarungen werde um Bekanntgabe der wesentlichen Punkte [Name und Anschrift der (des) Mieter(s), genaue Bezeichnung des gemieteten Objektes (der Wohnung), Nutzfläche, Ausstattung, Zusammensetzung der Miete-Hauptmietzins, Betriebskosten, USt] ersucht. Das FA fragte nach einem Verwandtschaftsverhältnis zu einem oder mehreren Mietern, wenn ja, welches?

Zur Liebhabereiproblematik führte das FA aus, gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstünden. Liebhaberei liege gemäß § 2 Abs. 4 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Als absehbarer Zeitraum gelte in diesem Zusammenhang ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Durch die Vermietung der Eigentumswohnungen Top 14 und Top 27 sei ab 2003 bis einschließlich 2008 ein Gesamtverlust in Höhe von € 30.346,51 erwirtschaftet worden. Dieses Ergebnis weiche von der bisherigen Planungsrechnung extrem ab. Der Bw. werde daher eingeladen, an Hand von berichtigten Prognoserechnungen und getrennt für beide Wohnungen glaubhaft darzulegen, dass ein Gesamtüberschuss bis zum Jahr 2025 erwirtschaftet werden könne.

In der **Vorhaltsbeantwortung** vom 11. Juni 201 (Akt 2008 Seite 9) gab der Bw. an:

- 1) Leider sei es der Hausverwaltung nicht möglich eine getrennte Abrechnung der Einnahmen und Ausgaben der Wohnungseinheiten Top 14 und Top 27 zu erstellen ("Lt. Aussage HV"). Erschwerenderweise habe auch die Hausverwaltung einen Wechsel vollzogen. Die Hausverwaltung könne erst ab 2010 eine getrennte Abrechnung legen. Abrechnungsblätter von Betriebskosten seien getrennt vorhanden. Der Gewinn 2009 schlage sich mit einem Betrag von € 3.470,00 nieder. Der Abschluss 2009 werde demnächst abgegeben.
- 2.) Es gebe nur einen Kreditvertrag, der für beide Wohnungen diene und der alle Fragen abdecke. Der Kreditvertrag liege als Anlage bei.
- 3) Drei Mietverträge würden ebenfalls beiliegen. Ein Mietvertrag Top 27 aus dem Jahr 2005 sei nicht vorhanden. Es gebe keine mündlichen Mietverträge. Es bestehe kein Verwandtschaftsverhältnis zwischen Mieter und Vermieter. Nachdem die beiden Anlageprojekte erst Mitte des Jahres 2005 hätten vermietet werden können, da die Fertigstellung des Gebäudes große Verzögerungen in Anspruch genommen habe, seien natürlich durch die Nichtvermietung bzw. Teilvermietung in den Jahren 2003 bis 2005 Verluste entstanden. Das Jahr 2006 verzeichne einen Gewinn, das Jahr 2007 verzeichne einen Verlust durch nicht vorhersehbare Zinssatzerhöhungen bei den Schweizer Frankenkrediten und hohe Kursschwankungen, die sich bis in das Jahr 2008 ziehen würden. Das Jahr 2009 verzeichne bereits wieder einen Gewinn in Höhe von € 3.470,00. Es hätten auch Leerstehzeiten in den Vorjahren in Kauf genommen werden müssen. Nachdem nach der Liebhabereiverordnung ein 20-jähriger Beobachtungszeitraum vorgesehen sei und sich der Kapitalmarkt wieder in die Normrichtung bewege,

sei ein Gesamtüberschuss sehr wohl gegeben. Sollten die Zinsen tatsächlich wieder eine Höhe erreichen, die zu einem Verlust fuhren würde, sei der Bw. bereit, einen Teil seiner Ersparnisse dem Kredit zurückzuführen, sodass in Zukunft sehr wohl Gewinne verzeichnet werden könnten.

Mit **Berufungsentscheidung** vom 25. Juni 2010 (DB Seite 1ff) änderte das FA die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2008 dahingehend ab, dass diese gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergingen, und führte zur Begründung aus, gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung sei bei einer Betätigung dann Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstünden aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen würden (z.B. Eigentumswohnungen). Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 liege bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Als absehbarer Zeitraum gelte in diesem Zusammenhang ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Der Bw. würde seit 2003 Einkünfte aus der Vermietung von zwei Eigentumswohnungen Top 14 und 27 erklären. Die Anschaffung der Wohnungen sei mittels endfälligen Kredit in Schweizer Franken finanziert worden. Abweichend von der ursprünglich vorgelegten Prognoserechnung sei in den Jahren 2003 bis 2008 ein Gesamtverlust in Höhe von € 30.346,51 erwirtschaftet worden (laut Prognoserechnung des Bw. hätte in diesem Zeitraum ein Gesamtgewinn in Höhe von € 6.966,00 erwirtschaftet werden sollen), wobei Leerstehungen der Wohnungen, nicht vorhersehbare Zinssatzerhöhungen bei den Schweizer Frankenkrediten sowie hohe Kurschwankungen zu den Verlusten geführt hätten. Da die Entwicklung des Kapitalmarktes derzeit ungewiss und eine außerplanmäßige Tilgung der Kredites von Anfang an laut ursprünglicher Prognoserechnung nicht geplant gewesen sei, sei die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Ausgaben in Hinblick auf die bisherigen Ergebnisse innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes als zweifelhaft zu beurteilen. Trotz Aufforderung und Vorhalt vom 30. April 2010 seien auch keine berichtigten Prognoserechnungen vorgelegt worden, welche glaubhaft und nachvollziehbar die objektive Ertragsfähigkeit der vermieteten Objekte nachweisen würden. Eine außerplanmäßige Tilgung des Kredits, welche als mögliche Reaktion auf zukünftige nicht eingeplante Zinserhöhungen in Aussicht gestellt werde, sei bei der Liebhabereibeurteilung gedanklich auszuklammern. Eine andere Beurteilung sei nur dann möglich, wenn der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestandenen Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen und dies nach außen dokumentiert worden wäre (unter Hinweis auf UFS GZ RV/0141-F/03 vom 07.10.2004). Gemäß § 200 Abs. 1 BAO könne die Abga-

benbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Nach herrschender Rechtsauffassung dürften Bescheide dann vorläufig erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant seien. Im gegenständlichen Fall sei für die Frage, ob Liebhaberei vorliege, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam. Weil auf Grund der erheblichen Abweichungen von den bisherigen Prognoserechnungen nicht eindeutig erkennbar sei, ob die Liebhabereivermutung im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit widerlegt sei und die Klärung dieser Ungewissheiten für die Abgabenerhebung nicht nur von geringem Gewicht sei, erfolge die Erlassung der Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2008 vorläufig.

Nach zweimaligen Ersuchen um Fristerstreckung stellte der Bw. den **Vorlageantrag** vom 12. September 2010 (Akt 2008 Seite 26ff), beantragte, in sämtlichen angefochtenen Bescheiden Einkommensteuer 2003 bis 2008 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in erklärter Höhe zu berücksichtigen und brachte zur Begründung vor:

Sachverhalt:

Der Bw. habe seit dem Jahr 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Vermietet würden zwei Eigentumswohnungen Top 14 und Top 27. Die Anschaffung der beiden Wohnungen sei durch einen endfälligen Kredit in Schweizer Franken finanziert worden. Unstrittig sei, dass die Verluste der Jahre 2003 bis 2005 darauf zurückzuführen seien, dass mit der Vermietung erst im Laufe des Jahres 2005 begonnen worden sei und daher in den Jahren 2003 und 2004 keine und im Jahr 2005 nur geringe Einnahmen erzielt worden seien. Im Jahr 2006 sei ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt worden. In den Jahren 2007 und 2008 sei es durch die Veränderung des Wechselkurses des Schweizer Franken zum Euro zu Verlusten gekommen. Im Jahr 2009 sei wieder ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt und bereits erklärungsgemäß veranlagt worden. Derzeit seien beide Wohnungen vermietet: Top 14 durch Vertrag vom 25. Juli 2008 (Nettomiete ohne Betriebskosten und ohne Umsatzsteuer € 454,16 zuzüglich € 47,55 für die Garage) und Top 27 durch Vertrag vom 12. August 2010 (Nettomiete ohne Betriebskosten und ohne Umsatzsteuer € 651,21).

Der Gesamtverlust der Jahre 2003 bis 2009 betrage € 27.498,61:

	€
2003	-13.832,00
2004	-6.952,00
2005	-6.634,35
2006	1.222,09

2007	-1.354,06
2008	-2.795,60
2009	<u>2.847,31</u>
	-27.498,61

Prognoserechnung:

Die nachfolgende Prognoserechnung sei unter folgenden Prämissen erstellt worden: Es werde von einer Vermietung über einen Zeitraum von vier Jahren ausgegangen. Danach werde ein Leerstand von drei Monaten angenommen. Während des Leerstandes seien die Betriebskosten und Aufwendungen für Instandhaltungen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Hierfür sei ein Betrag von € 3.000,00 im Jahr 2015 und ein Betrag von € 4.000,00 im Jahr 2020 angesetzt worden. Der Mietertrag werde auf Basis der derzeit erzielten Mieten angesetzt. Bei Neuvermietung werde von einer Steigerung der Mieten im Ausmaß von 3% ausgegangen. Die Zinsen seien im Jahr 2009 in einem Gesamtbetrag von € 5.170,00 angefallen. Der voraussichtliche Zinsaufwand 2010 werde rund € 4.640,00 betragen. Da die zukünftige Zins- und Wechselkursentwicklung ungewiss sei, werde vorsichtshalber davon ausgegangen, dass die Zinsen in den Jahren ab 2011 in einem Gesamtbetrag von € 6.000,00 p.a. anfallen würden.

Die zwei Prognoserechnungen des Bw. lauten:

Top 14	Einnahmen	Afa	Zinsen	Instandhaltung	Ergebnis
	€	€	€	€	€
2011	6.020,52	1.323,71	2.504,00		2.192,81
2012	6.020,52	1.323,71	2.504,00		2.192,81
2013	6.020,52	1.323,71	2.504,00		2.192,81
2014	6.020,52	1.323,71	2.504,00		2.192,81
2015	4.515,39	1.323,71	2.504,00	3.000,00	-2.312,32
2016	6.201,14	1.323,71	2.504,00		2.373,43
2017	6.201,14	1.323,71	2.504,00		2.373,43
2018	6.201,14	1.323,71	2.504,00		2.373,43
2019	6.201,14	1.323,71	2.504,00		2.373,43
2020	4.650,85	1.323,71	2.504,00	4.000,00	-3.176,86
2021	6.387,17	1.323,71	2.504,00		2.559,46
2022	6.387,17	1.323,71	2.504,00		2.559,46
2023	6.387,17	1.323,71	2.504,00		2.559,46
					20.454,14

Top 27	Einnahmen	Afa	Zinsen	Instandhaltung	Ergebnis
	€	€	€	€	€
2011	7.814,52	1.872,15	3.496,00		2.446,37
2012	7.814,52	1.872,15	3.496,00		2.446,37
2013	7.814,52	1.872,15	3.496,00		2.446,37
2014	7.814,52	1.872,15	3.496,00		2.446,37
2015	5.860,89	1.872,15	3.496,00	3.000,00	-2.507,26
2016	8.048,96	1.872,15	3.496,00		2.680,81
2017	8.048,96	1.872,15	3.496,00		2.680,81
2018	8.048,96	1.872,15	3.496,00		2.680,81

2019	8.048,96	1.872,15	3.496,00		2.680,81
2020	6.036,72	1.872,15	3.496,00	4.000,00	-3.331,43
2021	8.290,42	1.872,15	3.496,00		2.922,27
2022	8.290,42	1.872,15	3.496,00		2.922,27
2023	8.290,42	1.872,15	3.496,00		2.922,27
					23.436,84
			Total		43.890,98

Die unter diesen Prämissen vom Bw. erstellte Prognoserechnung ergebe für den Zeitraum von 2011 bis 2023 einen Gesamtüberschuss in Höhe von rund € 44.000,00. Für das laufende Jahr 2010 sei mit einem geringen Überschuss zu rechnen, obwohl eine der beiden Wohnungen erst seit Mitte August 2010 neu vermietet sei. Für den gesamten Beobachtungszeitraum ergebe sich daher ein Gesamtüberschuss.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Sachverhalt

Laut offenem Grundbuch ist der Bw. laut einem Kaufvertrag vom 9. Dezember 2003 Eigentümer der beiden Wohnungen Top 14 und 27 sowie der beiden Kfz-Abstellplätze 16 und 17. Auf den genannten vier Anteilen (zwei Wohnungen und zwei Abstellplätze) ist ein Pfandrecht der Kredit gewährenden Bank im Höchstbetrag von € 377.000,00 einverleibt.

Der Bw. finanzierte den Kauf der beiden Vorsorgewohnungen mit Kreditvertrag unterfertigt am 9. Dezember 2003 (DB Seite 17ff) zum Gegenwert von € 290.000,00, ausgenutzt in Schweizer Franken. Der Kredit ist mit gesamt € 391.605,93 zurückzuzahlen und steht bis 31. Jänner 2024 zur Verfügung.

Folgende Mietverträge liegen vor:

Mit Mietvertrag vom 20./23. Juni 2005 (DB Seite 26ff) vermietete der Bw. die Top 14 mit einer Nutzfläche von 44,38 m² (Vorraum, Wohnzimmer, mit Küchenische, Schlafzimmer, Bad mit WC) und Terrasse ca. 3,27 m² beginnen am 1. Juli 2005 auf die Dauer von fünf Jahren um einen frei vereinbarten monatlichen Hauptmietzins von € 409,98 zuzüglich Betriebskosten und USt. Laut Mietvertrag vom 16./25. Juli 2008 (DB Seite 30ff) wurde die Top 14 um den einen frei vereinbarten monatlichen Hauptmietzins von diesmal € 454,16 und der Garagenabstellplatz um monatlich € 47,55 zuzüglich Betriebskosten und USt beginnen ab 1. Juli 2008 auf neun Jahre vermietet.

Die Top 27 (Nutzfläche 62,01 m², Vorraum, Wohnzimmer mit Komplettküche, zwei Schlafzimmer, Bad und WC) wurde mit Mietvertrag vom 4./15. Jänner 2006 (DB Seite 34ff) um den monatlichen Hauptmietzins von € 651,21 zuzüglich Betriebskosten und USt beginnend mit 15. Jänner 2006 auf die Dauer von fünf Jahren vermietet.

Alle Mietverträge enthalten eine Wertsicherung.

b) Rechtliche Beurteilung

Die Rechtslage betreffend einer für die Einkommensteuer unerheblichen Liebhabereibetätigung wurde vom FA richtig dargestellt:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idgF (LVO) ist Liebhaberei bei einer Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen anzunehmen, wenn Verluste entstehen, wobei in diesem Fall die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 auch ausgeschlossen sein kann (§ 1 Abs. 2 LVO vorletzter Satz).

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Bei Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Zutreffend wies das FA darauf hin, dass jede einzelne Wohnung (Einkunftsquelle) hinsichtlich Liebhaberei getrennt zu beurteilen ist. Wenn nun der Bw. vorbringt, in seinem Fall könne die frühere Hausverwaltung keine getrennte Verrechnung der beiden Wohnungen liefern, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es letztendlich am Bw. gelegen ist, selbst die Ergebnisse beider Einkunftsquellen getrennt zu erklären. Im vorliegenden Einzelfall kann jedoch zum Zwecke der Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft beider Wohnungen - streng einzelfallbezogen und ohne Wirkung für andere Fälle außerhalb dieser Berufungsentscheidung - schätzungsweise (§ 184 BAO) eine Grobtrennung der Ergebnisse im Verhältnis der Nutzungsflächen vorgenommen werden, wobei wegen der geringen Abweichung der Aufteilungsschlüssel laut Prognoserechnung bei der Afa beibehalten werden kann.

	Top 14	Top 27	Summe
Nutzfläche in m ²	44,38	62,01	106,39
ergibt Anteil in %	41,71	58,29	100,00
	€	€	€
ergibt Afa	1.332,99	1.862,87	3.195,86
Afa laut Prognose Bw.	1.323,71	1.872,15	3.195,86

ergibt Verhältnis laut Bw. in % **41,42** **58,58** 100,00

In einem zweiten Schritt werden die kumulierten erklärten Ergebnisse aufgeteilt auf Top 14 und Top 27 in Relation zur Prognoserechnung laut Vorlageantrag gebracht.

	Top 14 €	Top 27 €	(gesamt) €
Summe erklärte Ergebnisse 2003-2009 aufgeteilt			
41,42% zu 58,58%	-11.389,92	-16.108,69	-27.498,61
Ergebnisse laut Prognose Bw.			
2011	2.192,81	2.446,37	
2012	2.192,81	2.446,37	
2013	2.192,81	2.446,37	
2014	2.192,81	2.446,37	
2015	-2.312,32	-2.507,26	
2016	2.373,43	2.680,81	
2017	2.373,43	2.680,81	
2018	2.373,43	2.680,81	
2019	2.373,43	2.680,81	
2020	-3.176,86	-3.331,43	
2021	2.559,46	2.922,27	
	3.945,32	1.483,61	

Demnach ergibt sich für beide Wohnungen Top 14 und 27 zumindest nach 18 Jahren (2003 bis 2021) ein Gesamteinnahmenüberschuss.

Eine Betätigung, die in 18 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss erwarten lässt, stellt gemäß § 2 Abs. 4 LVO jedenfalls keine ertragsteuerlich unbedenkliche Liebhaberei dar.

Nochmals ist darauf hinzuweisen, dass die Aufteilung der erklärten Ergebnisse 2003 bis 2009 auf Grund einer Schätzung erfolgte. Nach den vorgelegten Verträgen wurde die Top 14 erstmals ab Juli 2005 und die Top 27 erstmals ab Jänner 2006 vermietet. In den zusammengefassten Erklärungen scheinen erstmal für 2005 Einnahmen auf. Auch wenn für die Top 27 erst 2006 Einnahmen anfallen, ist auf diese Einkunftsquelle der 3-jährige Zeitraum einer Betätigung ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen anzuwenden (§ 2 Abs. 4 letzter Satz LVO, bei der Top 14 sind es 2 Jahre) und würde sich das Erreichen eines Gesamteinnahmenüberschusses für die Wohnung Top 27 bestenfalls um 2 Jahre (2022 und 2023) auf insgesamt 20 Jahre verlängern und liegt dieser Zeitraum ebenfalls im absehbaren Zeitraum von insgesamt 23 Jahren laut § 2 Abs. 4 LVO.

	Top 27 €
Erklärung und Prognose bis 2021	1.483,61
laut Prognose weiters für 2022	2.922,27
und 2023	2.922,27
	7.328,15
Einnahmen 2005 Top 14	-5.157,66
verbleibender Überschuss	2.170,49

Zur der vom Bw. im Vorlageantrag vorgelegten Prognoserechnung ist festzustellen, dass die Annahmen des Bw. einer Vermietung jeweils auf vier Jahre eher zu Ungunsten des Bw. ausgelegt ist, da die bisher vorgelegten Mietverträge längere Befristungen (fünf bzw. neuen Jahre) vorsehen und daher in der Prognoserechnungen für einzelne Jahre häufiger Werbungskostenüberschüsse wegen zeitweiliger Leerestehung zwischen den Vermietungen angesetzt wurden. Überdies enthalten die vorgelegten Mietverträge jeweils Wertsteigerungsklauseln, hingegen in der Prognose des Bw. keine Mieterhöhungen im laufenden Vertragsverhältnis angesetzt wurden. Betreffend die Wohnung Top 14 ist aus den vorgelegten Mietverträgen eine Neuvermietung zu einem höheren Mietzins als im vorangegangenen Vertrag verifiziert. Die Afa laut Prognose entspricht der Summe der erklärten Jahre ($1.323,71 + 1.872,15 = € 3.195,86$). Die erklärten, ebenfalls für beide Wohnungen zusammengefassten Fremdmittelzinsen weisen in Jahr 2009 eine fallende Tendenz auf (von 11.127,82 auf 5.170,72). Die jedes Jahr gleich angesetzten Fremdmittelzinsen laut Prognose von zusammengefasst € 6.000,00 (= 2.504,00 + 3.496,00) sind geringfügig höher als im erklärten Jahr 2009. Zur dennoch bestehenden Ungewissheit der Kursentwicklung des Schweizer Franken siehe weiter unten.

§ 200 BAO lautet auszugsweise:

Abs. 1: Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Abs. 2: Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Der Bw. spricht wiederholt Faktoren der Ungewissheit in seiner eigenen Prognoserechnung an, nämlich die Kursentwicklung des Schweizer Franken. Der Ankauf beider Wohnungen wird mit einen Kredit in Schweizer Franken finanziert. Die Zinsbelastung betrug 2007 und 2008 zusammen jährlich € 10.475,48 und € 11.127,82 und war damit beinahe doppelt so hoch als die in der Prognoserechnung jährlich (gesamt) angesetzten € 6.000,00. Da die Kursentwicklung des Schweizer Franken in den nächsten Jahren tatsächlich ungewiss iSd § 200 Abs. 1 BAO ist, zumal bereits die erklärten Jahre zum Teil erhebliche Kursprünge zu Lasten des Bw. (auch nach seinem eigenen Vorbringen) zeigten, kann es nicht als rechtswidrig erkannt

werden, dass das FA die angefochtenen Bescheide in der Berufungsverfahrensentscheidung im Sinne eines vorläufigen Ergehens abänderte.

Daher sind im Zusammenhang mit einer Liebhabereibeurteilungen zukünftige Kursschwankungen einer Fremdwährung als Ungewissheit der Abgabepflicht anzusehen und berechtigen zur vorläufigen Bescheiderlassung.

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Vorläufigkeit der Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2008 ist damit zu begründen, dass aus auf Grund der Kursschwankungen in den erklärten Jahren weitere Kursschwankung des Schweizer Frankens in der Zukunft (in den nächsten Jahren der Vermietungstätigkeit) nicht mit der notwendigen Sicherheit ausgeschlossen werden können. Das Interesse der Allgemeinheit an einer rechtsrichtigen Abgabenerhebung (die die Einkommensteuer verringern Verluste der erklärten Jahre können nur dann anerkannt werden kann, wenn sich in der Zukunft zeigt, dass die beiden vorliegenden Vermietungen in einem absehbaren Zeitraum gewinnträchtige Betätigungen darstellen) überwiegen ein persönliches Interesse des Bw. an einer endgültigen Einkommensteuerveranlagung der Verlustphase bei weitem.

Der UFS entspricht dem Interesse des Bw. teilweise, indem die angefochtenen Bescheide zwar vorläufig iSd § 200 Abs. 1 BAO belassen, jedoch die erklärten Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung angesetzt werden.

Der Berufung war daher teilweise statzugeben.

Informativ wird darauf hingewiesen, dass eine vom Bw. mehrfach angesprochene Absicht, bei neuerlichem Zinsanstieg Eigenkapital aus seinen Ersparnissen zuzuschießen, eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsweise darstellen würde (§ 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO), mit der Rechtsfolge, dass die beiden Vermietungen weiterhin in Hinblick auf die bisherige Art der Betätigung (Beibehaltung des Kredits in Schweizer Franken mit den Bedingungen des Kreditvertrages vom 9. Dezember 2003) auf ihre Ertragsfähigkeit im Sinne einer Liebhaberkontrolle zu überprüfen sein werden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter Einkommensteuer 2003 bis 2008

Wien, am 6. September 2011