



GZ. RV/0212-G/03

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldbach betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 5. Juni 2003 unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999 beantragte der Bw. unter anderem die Gewährung von Werbungskosten aus dem Rechtstitel der doppelten Haushaltsführung,

Familienheimfahrten und Telefonkosten. Der angefochtene Bescheid anerkannte die Familienheimfahrten nicht, weil für die Voraussetzungen für eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung nicht mehr gegeben waren. Derartige Aufwendungen könnten als Werbungskosten nur dann beansprucht werden, wenn die doppelte Haushaltsführung vorübergehend anzusehen war. Als vorübergehend werde bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen ein Zeitraum von sechs Monaten gewertet. Über die Telefonkosten enthielt der angefochtene Bescheid keine weiteren Ausführungen. Ebenso war nicht weiter erkennbar, warum der Unterhaltsabsetzbetrag nur in Höhe von S 350,00 gewährt wurde. In seiner Berufung beantragte der Bw. die Gewährung der Telefonkosten als Werbungskosten und des Unterhaltsabsetzbetrages in Höhe von S 4.200,00. Weiters verwies er darauf, dass entsprechend der beiliegenden "berichtigten" Einkommensteuererklärung negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Deutschland vorlägen. Entsprechend den finanzamtlichen Feststellungen – soweit den Berufungsgegenstand betreffend – sei die Eigentumswohnung in Q. im Jahr 1995 um DM 231.000,00 (entspricht € 118.108,42) unter Inanspruchnahme zweier im Jahr 2013 endfälliger (!) Darlehen bei der C.- Bank über DM 112.000,00 (entspricht € 57.264,69) und DM 129.000,00 (entspricht € 65.956,65) erworben worden. Gleichzeitig wurden offenbar Lebensversicherungsverträge (Tilgungsversicherungen) abgeschlossen (vgl. Vorschlagsberechnung vom 20. Dezember 1995, Kapitalversicherung auf den Todes- und Erlebensfall), mit deren Erlösen die aufgenommenen Darlehensbeträge getilgt werden sollten, sodass während der Laufzeit der Darlehen neben den Versicherungsprämien lediglich der Zinsendienst an die Bank zu leisten ist.

Ausgehend von den Angaben des Steuerpflichtigen wurde in der Berufungsvorentscheidung bei der Vermietung des Wohnungshauses in Z. unter Korrektur der Gebäudeabschreibung (Ausscheiden des Grund und Bodens und Anwendung des gesetzlichen AfA-Satzes) ein Überschuss der Werbungskosten von S 10.303,00 zugrundegelegt, währenddessen der Vermietung der Eigentumswohnung in Q. die Einkunftsquelleneigenschaft aberkannt wurde. Begründenderweise verwies das Finanzamt auf § 1 Abs. 2 LVO 1993, wonach Verluste aus der Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung nur dann anzuerkennen seien, wenn der sich Betätigende nachweist, dass die Vermietung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Als absehbar sei ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung, höchstens jedoch 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) anzusehen. Aus der gewählten Bewirtschaftungsart unter Zugrundelegung der bw. Angaben würde sich erst nach einem Zeitraum von 26 Jahren ein Gesamtüberschuss erwarten lassen und daher die Betätigung der

Vermietung der Eigentumswohnung in Q. steuerlich nicht anzuerkennen sein. Der Umstand, dass ab dem Jahr 2010 erstmalig die "Gewinnzone" erreicht werde, sei für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ohne Belang, denn entscheidend sei einzig, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist.

Mit Eingabe vom 12. Juni 2003 bekämpfte der Bw. die finanzamtliche Berufungsvorentscheidung und führte aus, die gegenständliche Vermietungstätigkeit als persönliche Vorsorge für eine spätere Pensionsabsicherung getroffen zu haben und bestreite die rechtliche Qualifikation als "Liebhaberei". Weiters verwies er darauf, dass die wirtschaftlichen Entscheidungen, die er bereits vor Jahren in Deutschland getroffen habe und von den deutschen Finanzbehörden anerkannt würden, von der österreichischen Finanzverwaltung negativ ausgelegt würden und er mit der Steuerrückerstattung der finanziellen Belastungen mit der als Altersvorsorge angeschafften Wohnung gerechnet habe. In einem weiteren ergänzenden Schreiben vom 17. Juni 2003 wurden die deutschen Steuerbescheide 1995-1998, welche vorläufig nach § 165 Abs. 1 AO ergingen, beigelegt, welche bescheinigen sollten, dass es sich beim Kauf der Eigentumswohnung in Q. keineswegs um eine Aktivität im Sinne der "Liebhaberei-Verordnung", sondern um eine langfristige Investition handle. Im übrigen unterläge das Mietobjekt speziellen Abschreibungsmodalitäten (Sonderabschreibungen zur Förderung der Bauindustrie in Höhe von 50%), weshalb auf der Einnahmenseite weitere DM 40.000,00 zu verbuchen seien, sodass der von der Behörde geforderte Gesamtüberschusszeitraum von 21 Jahren wesentlich unterschritten und der Verdacht der Liebhaberei entkräftet werde.

Mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates wurde die vom Finanzamt auf Grund der vom Bw. beigebrachten Unterlagen erstellte Prognoserechnung über die Vermietung der Eigentumswohnung, welche von einer jährlichen Steigerung der Einnahmen von 1,5% ausgeht, allerdings allfällige wirtschaftliche Unwägbarkeiten wie Mietenrisiko, Beschädigungen, Kündigungs- und Räumungskosten etc. noch nicht berücksichtigte, zur Äußerung übermittelt. Die Finanzierungsaufwendungen der endfälligen Darlehen wurden unter Annahme sinkender Zinsen bis 2012 angesetzt. Auf Grund dieser Kalkulation errechnet sich im Jahr 2013 (erstmals) ein positives Jahresergebnis und im Jahr 2021 (26. Jahr der Vermietung) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

In der daraufhin vom Bw. überreichten Stellungnahme wurden die deutschen Steuerbescheide 1995-1997 wiederum abschriftlich vorgelegt und darauf verwiesen, dass entsprechend seiner Prognoserechnung die "sonstigen Aufwendungen" um 10% bzw. 20% höher angesetzt wurden als die finanzbehördliche Berechnung. Weiters enthält sie die vom Finanzamt W. in

Deutschland gutgeschriebene Einkommensteuer (inkl. Solidaritätszuschlag) der Jahre 1995 bis 1997 als Einnahme. Was die Fremdfinanzierungsaufwendungen anlangt, geht der Bw. - in Abweichung von seiner mit "Aug 02" datierten Prognoserechnung - ab dem Jahr 2006 statt eines Zinsenaufwandes von zwischen € 6.000,00 – € 4.400,00 (fallend) von einem solchen von € 2.000,00 bis € 2.400,00 (steigend) aus und begründet dies mit einem Umstieg der Finanzierung in Schweizer Franken nach Ablauf der derzeitigen bis 2005 bestehenden Zinsbindungsperiode. Darüber hinaus sei als zusätzliche Absicherung eine außerplanmäßige Tilgung in Höhe von 10-15% der Finanzierung aus einer Lebensversicherung zur Reduzierung der Gesamtbelastung geplant.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

In Konkretisierung dieser Gesetzesbestimmung wurde vom Bundesminister für Finanzen die Verordnung über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung) vom 17. Dezember 1992, BGBl. Nr. 33/1993, idF. BGBl. II Nr. 358/1997, BGBl. II Nr. 15/1999 (im Folgenden: LVO) verlautbart. Die Verordnung unterscheidet:

- Betätigungen mit Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 LVO)
- Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO)
- Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs. 3 LVO)

Die hier anzuwendenden Bestimmungen lauten:

§ 1 Abs. 1: Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Abs. 2: Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Abs. 3: Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2 Abs. 4: Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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 Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 3 Abs. 1: Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Abs. 2: Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Um allfällige Missverständnisse hintanzuhalten wird bei einer grundsätzlichen Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Einkunftsquellen – gegenständlich: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausländischen unbeweglichen Vermögens gemäß Art 3 DBA-BRD, BGBl. Nr. 221/1955 - die Judikatur des VwGH in Erinnerung gerufen, wonach bei der Einbeziehung ausländischer Einkünfte diese nach den Bestimmungen des österreichischen Steuerrechtes zu ermitteln sind (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Somit kommt den Ausführungen des Bw., wonach die Steuerbegünstigungen im Belegenheitsstaat

zu seinen wirtschaftlichen Dispositionen geführt haben, keine rechtliche Bedeutung zu, da sie keine wie immer gearteten Bindungswirkungen auf die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles für die (Vor-)Frage des Vorliegens von Einkünften auszulösen vermögen, weil gemäß § 2 Abs. 4 LVO ausschließlich auf die objektive Ereignung der Betätigung einen Gesamtüberschuss zu erzielen abzustellen ist (VwGH 5.6.2003, 99/15/0129).

Zu den in der zuletzt vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung als Einnahmen aufscheinenden (deutschen) Einkommensteuergutschriften, wird ausgeführt, dass diese bei der Beurteilung des zu prognostizierenden Gesamtüberschusses (§ 3 Abs. 2 LVO) nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie auch vom Bw. als Vorteil seiner wirtschaftlichen Betätigung empfunden werden, weil sie zu einer pagatorischen Vermögensvermehrung geführt haben. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 dürfen Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer, soweit der Eigenverbrauch eine Entnahme darstellt oder in einer nichtabzugsfähigen Aufwendung oder Ausgabe besteht, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Zu den nichtabzugsfähigen Steuern gehören auch ausländische Personensteuern, die den österreichischen entsprechen (VwGH 26.3.1965, 928/63). Daher sind umgekehrt auch Steuererstattungen derartiger Abgaben keine Einnahmen, weshalb Personensteuern bei der Ermittlung der Einkünfte unberücksichtigt zu bleiben haben.

Was die im Jahr 2006 angedeutete Änderung der Finanzierung auf Schweizer Franken anlangt, ist festzuhalten, dass dies erstmals im gegenständlichen Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat vorgebracht wurde. Es ist daher als wenig glaubwürdig anzusehen, dass Umstellung der Finanzierung bereits Bestandteil eines anlässlich der wirtschaftlichen Betätigung (1995) gefassten Bewirtschaftungsplanes war, denn selbst der Bw. geht noch in seiner Prognoserechnung August 2002 und Oktober 2002 für das Jahr 2010 von einem Zinsaufwand von € 4.400,00 aus. In Anlehnung an die Judikatur des VwGH kann nach der Lebenserfahrung die Erstaussage infolge ihrer (zunächst noch vorhandenen) rechtlichen Unbefangenheit eine größere Gewähr für die Übereinstimmung mit dem tatsächlichen Geschehnisablauf als spätere – von steuerlichen Überlegungen geprägte - Ausführungen vermitteln (§ 167 Abs. 2 BAO, VwGH 22.10.2002, 98/14/0224; 21.12.1992, 89/16/0147; 15.12.1987, 87/14/0016; 4.9.1986, 86/16/0080). Der Umstieg der Finanzierung stellt eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, die bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern ist (VwGH 19.6.2003, 2000/14/0159). In ähnlicher Weise hat der VwGH auch eine Darlehensrückzahlung, die als

Reaktion auf die im Zuge einer Betriebsprüfung drohende Liebhabereibeurteilung gefasst wurde, als nicht von vornherein geplant und daher als Änderung der Bewirtschaftungsart betrachtet, die einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der getroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume in der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit entgegensteht, denn der Liebhabereibetrachtung dürfen jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde gelegt werden (VwGH 24.4.2002, 96/13/0191). Es ist ein Akt der rechtlichen Beurteilung, ob durch eine Änderung der Wirtschaftsführung der Tatbestand einer Einkunftsart mit der betroffenen Betätigung etwa erst ab dem Zeitpunkt dieser Änderung erfüllt wurde, ob somit eine Änderung der Bewirtschaftungsart auf die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit in den Vorperioden ohne Bedeutung bleibt oder in diese Beurteilung miteinfließen muss (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Tritt innerhalb des Kalkulationszeitraumes eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, so hat die Beurteilung des vor dieser Änderung liegenden Zeitraumes unter der Annahme einer gleichbleibenden Bewirtschaftungsart zu erfolgen (VwGH 23.5.1996, 93/15/0215; 9.5.1995, 95/14/0001). Ein neuer Beobachtungszeitraum für die steuerliche Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei im steuerlichen Sinne beginnt erst mit der Änderung der Bewirtschaftungsart (VwGH 5.10.1993, 90/14/0098), weil derartige Änderungen erst für die Zukunft von rechtlicher Relevanz sind (VwGH 12.6.1991, 88/13/0176).

Es war daher bei der Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft von der vom Finanzamt erstellten Prognose auszugehen. Von einem Ansatz der vom Bw. angenommenen erhöhten sonstigen Aufwendungen wurde Abstand genommen, weil dadurch der prognostizierte Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten noch später erreicht würde.

Die errechneten Ergebnisse der vorausschauenden Beurteilung stellen sich wie folgt dar:

Jahr/€	Einnahmen	AfA	Zinsen	Sonst. Aufw.	p.A.	gesamt
1996	4.932,40	-1.657,00	-6.565,99	-1.000,00	-4.290,59	-4.290,59
1997	5.006,39	-1.657,00	-6.566,00	-1.000,00	-4.216,61	-8.507,20
1998	5.081,48	-1.657,00	-6.566,00	-1.000,00	-4.141,52	-12.648,72
1999	5.376,62	-1.657,00	-4.127,59	-1.000,00	-1.407,97	-14.056,69
2000	4.552,80	-1.657,00	-6.565,99	-1.000,00	-4.670,19	-18.726,88
2001	5.849,00	-1.657,00	-7.331,00	-1.000,00	-4.139,00	-22.865,88
2002	5.936,74	-1.657,00	-7.331,00	-1.000,00	-4.051,26	-26.917,14
2003	6.025,79	-1.657,00	-6.317,89	-1.000,00	-2.949,10	-29.866,24
2004	6.116,17	-1.657,00	-6.300,00	-1.000,00	-2.840,83	-32.707,07
2005	6.207,92	-1.657,00	-6.300,00	-1.000,00	-2.749,08	-35.456,15
2006	6.301,03	-1.657,00	-6.000,00	-1.000,00	-2.355,97	-37.812,12
2007	6.395,55	-1.657,00	-5.500,00	-1.000,00	-1.761,45	-39.573,57
2008	6.491,48	-1.657,00	-5.000,00	-1.000,00	-1.165,52	-40.739,09
2009	6.588,86	-1.657,00	-4.700,00	-1.000,00	-768,14	-41.507,23
2010	6.687,69	-1.657,00	-4.400,00	-1.000,00	-369,31	-41.876,54
2011	6.788,00	-1.657,00	-4.400,00	-1.000,00	-269,00	-42.145,54
2012	6.889,82	-1.657,00	-4.400,00	-1.000,00	-167,18	-42.312,72
2013	6.993,17	-1.657,00	0,00	-1.000,00	4.336,17	-37.976,55
2014	7.098,07	-1.657,00	0,00	-1.000,00	4.441,07	-33.535,48
2015	7.204,54	-1.657,00	0,00	-1.000,00	4.547,54	-28.987,94
2016	7.312,61	-1.657,00	0,00	-1.000,00	4.655,61	-24.332,33
2017	7.422,30	-1.657,00	0,00	-1.000,00	4.765,30	-19.567,03
2018	7.533,63	-1.657,00	0,00	-1.000,00	4.876,63	-14.690,40
2019	7.646,64	-1.657,00	0,00	-1.000,00	4.989,64	-9.700,76
2020	7.761,33	-1.657,00	0,00	-1.000,00	5.104,33	-4.596,43
2021	7.877,75	-1.657,00	0,00	-1.000,00	5.220,75	624,32
Gesamt	168.077,78	-43.082,00	-98.371,46	-26.000,00	0,00	624,32



Wie bereits das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ausführte, kann der Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten entsprechend obiger Prognoserechnung voraussichtlich frühestens im 26. Jahr der Vermietung erzielt werden, wobei mit Sicherheit zu erwartende Reparatur- und Sanierungskosten in diesem Zeitraum vorerst im sonstigen Aufwand Deckung werden finden müssen. Somit ist es dem Bw. nicht gelungen die Vermutung der Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO zu entkräften, da ein

Gesamtüberschuss nicht innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren erreicht werden kann (VwGH 5.6.2003, 99/15/0129).

Graz, 15. Jänner 2004