

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Ri in der Beschwerdesache BF, vertreten durch ATB Treuhand Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Weihburggasse 4/2/29, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 19.11.2009 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 21.10.2009, betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2008 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe und die Berechnungsgrundlagen der in den Kalenderjahren 1999 bis 2008 erzielten und gemäß § 188 BAO festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind nachfolgend angeführten Bescheiden zu entnehmen, die Bestandteile des Spruches dieses Erkenntnisses bilden:

- Feststellungsbescheid 1999 vom 5.10.2000
- Feststellungsbescheid 2000 vom 8.8.2001
- Feststellungsbescheid 2001 vom 8.7.2002
- Feststellungsbescheid 2002 vom 16.6.2003
- Feststellungsbescheid 2003 vom 7.9.2004
- Feststellungsbescheid 2004 vom 23.8.2005
- Feststellungsbescheid 2005 vom 30.8.2006
- Feststellungsbescheid 2006 vom 4.12.2007
- Feststellungsbescheid 2007 vom 1.7.2008
- Feststellungsbescheid 2008 vom 27.8.2009

Die Abänderung erfolgt derart, dass die Höhe und die Berechnungsgrundlagen der angeführten Bescheide erneut festgesetzt werden, jedoch mit der Maßgabe, dass es sich gemäß § 200 Abs 2 BAO um eine endgültige Festsetzung handelt.

II. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Strittig ist die Rechtmäßigkeit einer vorgenommenen Liebhabereiquifizierung bei einer „großen Vermietung“.

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Miteigentumsgemeinschaft, die im Dezember 1999 eine Liegenschaft erwarb und diese ab dem Jahr 2000 vermietete.

Das Gebäude mit der Adresse Adr beinhaltet nach der Fertigstellung des Hofgebäudes insgesamt neun Wohnungen, die gesamt eine Fläche von 562 m² ergeben (Altbestand, Baujahr 1880, Hofgebäude Baujahr 2002). Zusätzlich befinden sich zehn Garagenplätze im Gebäude.

Die Anschaffungskosten betrugen insgesamt EUR 898.076 (davon Grundstück EUR 129.277, Altgebäude EUR 265.703, Baukosten EUR 503.096). Die Beschwerdeführerin empfing eine Subvention in Höhe von EUR 470.822, die angeführten Anschaffungskosten wurden um diesen Betrag bereits vermindert.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren 1999 bis 2008 wurden jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die belangte Behörde erließ erklärungskonform folgende, gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufige Feststellungsbescheide: 1999 (vom 5.10.2000), 2000 (vom 8.8.2001), 2001 (vom 8.7.2002), 2002 (vom 16.6.2003), 2003 (vom 7.9.2004), 2004 (vom 23.8.2005), 2005 (vom 30.8.2006), 2006 (vom 4.12.2007), 2007 (vom 1.7.2008) und 2008 (vom 27.8.2009).

Nach einer von der IFA-Finanzgruppe zur Verfügung gestellten und von der Beschwerdeführerin vorgelegten Planungsrechnung, solle sich für das Mietobjekt im Jahr 2023 ein steuerlicher Gesamtüberschuss von EUR 18.863 (in der Planungsrechnung in ATS ausgewiesen: ATS 259.325) ergeben. Die Planungsrechnung beinhaltet den Ansatz von Nebenkosten, AfA und Zinsen.

Am 21.10.2009 erließ die belangte Behörde gemäß § 188 BAO iVm § 200 Abs 2 BAO endgültige Bescheide betreffend die Veranlagungen 1999 bis 2008, mit denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1999 bis 2008 jeweils mit EUR 0,00 festgesetzt wurden. Da nach Ansicht der belangten Behörde innerhalb des geforderten absehbaren Zeitraums kein Gesamtgewinn erzielt werden würde, sei die Betätigung als Liebhaberei zu beurteilen.

Mit Beschwerde (vormals Berufung) vom 19.11.2009 begehrte die Beschwerdeführerin, die Bescheide vom 21.10.2009 aufzuheben und die vorläufigen Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2008 auf Basis der abgegebenen Steuererklärungen wieder in Rechtskraft zu setzen und für endgültig zu erklären.

Begründend führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen wie folgt aus:

Das 1999 gekaufte Haus diene ausschließlich der Vermietung. In der Beilage befinde sich eine Aufstellung über die bisher erzielten Erträge und eine Prognoseübersicht bis zum Jahr 2026. Die Zahlen basierten auf den bisher erzielten Werten und den im Beobachtungszeitraum eintretenden Veränderungen durch Auslauf der Kreditgewährung (durch Abdeckung), sowie durch die freie Mietzinsbildung nach Auslaufen der Miethöhenbeschränkung (aufgrund eines Urteiles der Schlichtungsstelle).

Betreffend die von der belangten Behörde getroffene Annahme, nach der sich innerhalb des Beobachtungszeitraums von 25 Jahren kein Gesamtüberschuss ergebe, seien offensichtlich folgende Punkte nicht berücksichtigt worden:

- Das aufgenommene Fremdkapital sei nur auf 9,75 Jahre ab dem 30.4.2003 gewährt worden und laufe somit Ende 2012 aus.
- Das Direktdarlehen vom Land Wien mit nur 1% Zinsen könne außer Ansatz bleiben, da durch den halbjährlichen Zuschuss die Zinsen aus diesem Darlehen ihre Abdeckung finden würden.
- In der Prognoseübersicht seien die Zinsen in unverändertem Ausmaß bis 2012 fortgeführt, obwohl von 2009 an mit geringeren Zinsen zu rechnen sei.
- Die festgesetzte Mietzinsobergrenze sei unberücksichtigt geblieben. Da diese mit 2013 auslaufe, könnten ab 2014 entsprechend ortsübliche Mieten vereinnahmt werden, was schon bei Erwerb der Liegenschaft vorgesehen gewesen sei.
- Da teilweise befristete Mietverträge abgeschlossen worden seien, könne davon ausgegangen werden, dass ab 2015 bis 2026 um rund 25% höhere Mieteinnahmen vorliegen würden. Die Heranziehung der Mietzinsliste 10/2009 und deren Anwendung über den gesamten Mietzinszeitraum sei somit nicht zulässig und führe zu einem gänzlich falschen Ergebnis der Prognoserechnung bis 2026. Die Indexierung sei mit jährlich nur 1% angenommen worden und liege an der untersten Grenze der zu erwartenden Mietzinssteigerungen.
- Es lasse sich als unterste Erwartungsgrenze mit Ende des absehbaren Zeitraums ein erwirtschaftetes positives Gesamtergebnis von EUR 40.587 erwarten, dies noch ohne Berücksichtigung der Umrechnung der 1/15 AfA auf entsprechend laufende AfA.
- Das tatsächlich heranzuziehende Gesamtergebnis belaufe sich innerhalb des Beobachtungszeitraumes somit auf über EUR 100.000.

Der Beschwerde beigelegt findet sich eine Prognoserechnung, die im Jahr 2020 einen Gesamtüberschuss von EUR 16.214 ausweist. In der Prognoserechnung wurden für einen

Zeitraum von 28 Jahren Einnahmen angesetzt, sowie AfA, Instandhaltungsaufwendungen, Sonder-Werbungskosten und übrige Werbungskosten. Begünstigt auf 15 Jahre verteilte Herstellungsaufwendungen wurden in eine entsprechende Jahresabschreibung von 1,5% umgerechnet.

Mit Email vom 25.4.2013 wurde die Beschwerdeführerin von der belangten Behörde um Vorlage einer aktualisierten Prognoserechnung mit Einarbeitung der tatsächlich erwirtschafteten Zahlen ersucht.

In Entsprechung des Ersuchens übermittelte die Beschwerdeführerin eine aktualisierte Prognoserechnung und eine "Totalgewinnberechnung", berechnet auf Basis der zum Zeitpunkt 28.11.2013 zur Verfügung stehenden Daten. Begünstigt auf 15 Jahre verteilte Herstellungsaufwendungen wurden wieder in eine Jahresabschreibung von 1,5% umgerechnet. Darauf hingewiesen wurde von der Beschwerdeführerin, dass auch die Möglichkeit bestanden hätte, die nach dem MRG in der Höhe beschränkten Mieterlöse auf fiktive Mieterlöse zu ortsüblichen Preisen umzurechnen. Dies hätte den Totalgewinnzeitraum noch weiter reduziert. Aus Vereinfachungsgründen und da die Berechnung deutlich unter dem geforderten Zeitraum liege, sei darauf verzichtet worden. Angemerkt wurde, dass die Beurteilung, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliege, zu Beginn des Projektes stattfinden müsse, was auch vorgenommen worden sei. Aufgrund erheblicher Schimmelbildung, die sich als unerwartetes, nicht planbares Problem eingestellt habe, hätten sich die Instandhaltungsaufwendungen in den Jahren 2010 bis 2012 erhöht. Trotzdem ergebe die Ist-Situation einen Totalgewinn innerhalb des geforderten Zeitraumes, weshalb das Projekt als Einkunftsquelle iSd EStG zu qualifizieren sei.

Dem Email vom 28.11.2013 fügte die Beschwerdeführerin folgende Rechnungen bei:

- "Steuerliche Prognoserechnung" vom 28.11.2013 - siehe Akt.
- "Totalgewinnberechnung" vom 28.11.2013 - siehe Akt.

Nach Ausführung der Beschwerdeführerin handle es sich dabei bis zum Jahr 2012 um tatsächliche Zahlen, ab 2013 um prognostizierte.

Bei entsprechender Adaptierung des steuerlichen Ergebnisses (Umrechnung der 1/15-Verteilung auf 1,5% AfA) wies die Rechnung im Jahr 2023 einen Gesamtüberschuss von EUR 18.530 aus.

Von der belangten Behörde wurde die Rechnung der Beschwerdeführerin zunächst leicht angepasst (insbesondere Richtigstellung Halbjahres-AfA), wodurch sich ebenfalls im Jahr

2023 (von der belangten Behörde als 25. Jahr bezeichnet) ein Gesamtüberschuss von EUR 16.059 ergab.

- "Prognose Liebhaberei" (von der belangten Behörde leicht angepasste Berechnung der Beschwerdeführerin) vom 28.11.2013 - siehe Akt.

Nach Ansicht der belangten Behörde erwies sich die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Prognoserechnung (auch nach Anpassung der Halbjahres-AfA und der Nummerierung durch die belangte Behörde) jedoch als nicht vollständig, weshalb sie in einer weiteren Berechnung am 29.11.2013 folgende Adaptierungen vornahm:

Einnahmenseitige Adaptierung:

- Erhöhung der Mieteinnahmen: Von der belangten Behörde wurden zunächst die Mieteinnahmen auf „freie Mieten 2009“ laut Immobilienpreisspiegel (siehe Zeile „zusätzliche Miete“) erhöht. Dies sei wegen der "Neutralisierung der Förderung" erfolgt.

Ausgabenseitige Adaptierungen (Ansatz von zusätzlichen Werbungskosten):

- Anpassung Instandhaltungsaufwendungen: Die belangte Behörde erhöhte die Instandhaltungsaufwendungen ab dem 4. Jahr um jährlich 15% der zusätzlich angesetzten Einnahmen.
- Anpassung Mietausfallswagnis: Von den zusätzlich angesetzten Einnahmen setzte die belangte Behörde ab dem 4. Jahr jährlich 4% der zusätzlich angesetzten Einnahmen als zusätzliches Mietausfallswagnis an.
- Anpassung Leerstellungsrisiko: Von den zusätzlich angesetzten Einnahmen setzte die belangte Behörde ab dem 4. Jahr jährlich weitere 4% der zusätzlich angesetzten Einnahmen als Leerstellungsrisiko an.
- Zusätzliche AfA "wegen Neutralisierung der Subvention": Von der erhaltenen Subvention in Höhe von EUR 470.821 setzte die belangte Behörde ab dem 4. Jahr jährlich 1,5 % zusätzliche AfA (somit jährlich EUR 7.062) an (im 4. Jahr bloß Halbjahres-AfA, EUR 3.531).
- Zusätzliche Zinsen "aufgrund erhöhten Finanzbedarfs wegen fehlender Subvention": Von der erhaltenen Subvention iHv EUR 470.821 setzte die belangte Behörde ab dem 1. Jahr jährlich 3% als fiktive zusätzliche Zinsen (somit jährlich EUR 14.125) an.
- Zusätzliche Zinsen "aufgrund geförderten Darlehens": Die Beschwerdeführerin nahm ein (1%iges) gefördertes Darlehen in Höhe von EUR 236.063 mit einer Laufzeit von 15 Jahren in Anspruch. Von der belangten Behörde wurde (ab dem 1. Jahr) die unterstellte Differenz zum fremdüblichen Zinssatz von 3% als fiktive zusätzliche Zinsen hinzugeschlagen (2% von EUR 236.063, somit jährlich EUR 4.721; dies über den gesamten Zeitraum von 28 Jahren).

Gesamt ergab sich aufgrund der vorgenommenen Adaptierungen der belangten Behörde im 25. Jahr eine kumulierte Verminderung von EUR -333.279 und somit ein stark negatives Gesamtergebnis:

- Durchgeführte Adaptierungen der belangten Behörde am 29.11.2013 - siehe Akt.

Am 29.11.2013 wurde die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) direkt vorgelegt. Die belangte Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerde und die Einstufung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei.

Im Zuge der Vorlage brachte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 31.1.2014 eine Gegenäußerung vor und führte im Wesentlichen aus:

- Die Prognoserechnung müsse auf Wissensstand zu Beginn des Projektes plausibel sein. Alles zu diesem Zeitpunkt nicht absehbare könne nicht nachträglich bzw rückwirkend als projektschädlich betrachtet werden. Es sei für die Beurteilung des Projektes sohin die ursprüngliche Planungsrechnung maßgeblich.
- Es seien die tatsächlich erwartbaren Erlöse angesetzt worden, wobei es zulässig gewesen wäre, die nicht durch das MRG begrenzten ortsüblichen Mieterlöse anzusetzen, was zu einem etwas verkürzten Totalgewinnzeitraum geführt hätte.
- Es seien in den ersten 15 Jahren insgesamt Aufwendungen von 8% bis 9% der jährlichen Erlöse berücksichtigt worden, danach noch immer über 6%. In der durch die Abgabenbehörde korrigierten Prognoserechnung seien in der Korrekturposition noch zusätzlich 15% Reparaturaufwendungen, 4% für den Mietausfall und 4% für die Leerstehung als zusätzliche Aufwendungen berücksichtigt worden, ohne die in den kalkulierten Nebenkosten für diese Aufwendungen enthaltenen Beträge in Abzug zu bringen. Dadurch ergebe sich, dass insgesamt über 30% der Erlöse als Aufwendungen enthalten seien. Diese Vorgehensweise entbehre jeglicher Lebenserfahrung und entspreche nicht der Marktlage.
- Als Instandhaltungsaufwand seien 0,2% bis 0,5% pro Jahr der Herstellungskosten gerechtfertigt, wobei sich bei generalsanierten Gebäuden nach Rechtsprechung des VwGH Instandhaltungsaufwendungen zyklisch entwickelten und den ersten Höhepunkt nach 15 bis 20 Jahren, somit gegen Ende des Prognosezeitraumes, erreichten. Die Werte lägen nach Ansicht der Beschwerdeführerin deutlich unter den in der ursprünglichen Prognoserechnung berücksichtigten.
- Ein Mietausfallswagnis bzw das Risiko einer Leerstehung werde in der Literatur mit 3% bis 5% des Jahresrohertrages angenommen. In der ursprünglichen Prognoserechnung seien 4% angesetzt gewesen.
- Im Sinne dieser Ausführungen ergebe sich bereits im 25. Jahr ein steuerlicher Totalgewinn, weshalb das Vermietungsprojekt als Einkunftsquelle iSd EStG zu qualifizieren sei.

- Die Plausibilität einer früheren Prognose sei durch eine spätere Prognose zu beurteilen, was im November 2009 sowie am 28.11.2013 durchgeführt worden sei. In der letzten Prognoserechnung hätten sich jedoch nicht planbare, unerwartete Probleme, nämlich ein erheblicher Schimmelbefall ergeben, was zu deutlich erhöhten Instandhaltungsaufwendungen geführt hätte.
- Zu der von der Abgabenbehörde in der adaptierten Prognoserechnung durchgeführten Erhöhung der AfA wegen Neutralisierung der Subvention führte die Beschwerdeführerin aus, diese sei contra legem, da § 3 Abs 1 der Liebhabereiverordnung vorschreibe, dass steuerfreie Einnahmen dem steuerlichen Ergebnis zuzurechnen seien, soweit diese nicht zur Kürzung von Aufwendungen führen. Solche Subventionen seien nicht zu berücksichtigen und es sei nicht gegengleich in der Kalkulation eine Erhöhung der AfA wegen Neutralisierung der Subvention vorzunehmen.
- Bezüglich Zinsaufwand sei schon bei Anschaffung der Liegenschaft oder bei der ersten Bauherrenversammlung die Renovierung der Liegenschaft unter Zugrundelegung von Subventionen beschlossen worden, weshalb von diesen konkreten Verhältnissen auszugehen sei und nicht von irgendwelchen fiktiven, nicht vorhandenen.
- Ähnliches gelte für den von der Abgabenbehörde erhöhten Zinsaufwand als Ersatz der geförderten Darlehen durch Freifinanzierungen. Es seien in der Prognoserechnung bloß die tatsächlichen Zinsen und nicht fiktive, fremdübliche Zinsen zu berücksichtigen.
- Es sei damit festzuhalten, dass auch die am 28.11.2013 vorgelegte Plausibilitätsrechnung die Planungsrechnung des Jahres 1999 bestätige und dass trotz der unerwarteten Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Schimmelbildung im geforderten Zeitraum ein steuerlicher Totalgewinn erzielt werde. Es handle sich im Übrigen beim gegenständlichen Projekt keineswegs um eine dubiose Rechtskonstruktion die darauf abziele, Steuerschlupflöcher zu nutzen, sondern um eine sinnvolle Investition die aus naheliegenden Gründen von der öffentlichen Hand durch Steuerbegünstigungen gefördert werde.

Mit Schreiben vom 22.10.2015 übermittelte die Beschwerdeführerin eine weitere aktualisierte Prognoserechnung. Bis inklusive 2014 wurden tatsächliche Werte eingefügt, ab 2015 weiterhin geschätzte Werte.

Die Rechnung ergibt im Jahr 2023 einen Gesamtüberschuss von EUR 172. Die Beschwerdeführerin wies dabei darauf hin, dass sich trotz der Aufwendungen für die Sanierung der Schimmelbildung (die eine Unwägbarkeit darstelle) innerhalb des geforderten Zeitraums noch ein positiver Gesamtüberschuss ergebe.

Die Beschwerdeführerin brachte im Wesentlichen noch weiter vor, dass die Mieterlöse mit 2% indexiert seien und im Jahr 2017 der Förderzeitraum auslaufe, wodurch ab 2018 Richtwertmieten angesetzt werden könnten. Die allgemeinen Betriebskosten und die Instandhaltungsaufwendungen seien auf Basis der diesbezüglich bisherigen Aufwendungen angesetzt und jährlich indexiert worden. Sollte eine Altmietlerin ausziehen, könne diese Wohnung auch saniert und günstiger vermietet werden, diese Eventualität

sei in der Planungsrechnung jedoch nicht eingearbeitet worden. In Hinblick auf den jährlichen Cashflow in Größenordnung von EUR 40.000 bis EUR 50.000 sei man davon ausgegangen, dass sich der Zinsaufwand um jährlich EUR 1.000 verringern werde. Trotz der erhöhten Aufwendungen für die Sanierung der Schimmelbildung und ohne Umrechnung der im Förderzeitraum reduzierten Miete ergebe sich noch rechtzeitig ein Gesamtüberschuss.

Im Zuge des am 16.9.2016 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermins legte die Beschwerdeführerin eine weitere, aktualisierte Prognoserechnung vor. Es wird darin im Jahr 2024 ein Gesamtüberschuss von EUR 30.641 ausgewiesen. Die Beschwerdeführerin wies nochmals auf die bei der Projektentwicklung nicht vorsehbaren Aufwendungen in den Jahren 2010 bis 2015 durch Schimmelbehandlung und Thermentausch hin.

Mit Email vom 5. April 2018 übermittelte die Beschwerdeführerin Unterlagen zu den von ihr in Anspruch genommenen Darlehen:

Der erste Schuldschein wurde von den Vertretern der Beschwerdeführerin am 27.8.2002 unterzeichnet und verbrieft ein Darlehen der Stadt Wien iHv EUR 227.513 mit einem jährlichen Zinssatz von 1% und einer Laufzeit von 15 Jahren. Die Zinsen sind entsprechend den halbjährlichen Vorschreibungen zu bezahlen.

Der zweite Schuldschein wurde von den Vertretern der Beschwerdeführerin am 11.12.2003 unterzeichnet und verbrieft ein Darlehen der Stadt Wien iHv EUR 8.550 mit einem jährlichen Zinssatz von 1% und einer Laufzeit von 15 Jahren. Die Zinsen sind ebenso entsprechend den halbjährlichen Vorschreibungen zu bezahlen .

Mit Email vom 10.4.2018 übermittelte die Beschwerdeführerin noch den Kaufvertrag der gegenständlichen Liegenschaft. Dieser wurde am 14.12.1999 unterzeichnet und enthält einen vereinbarten Übergabszeitpunkt 31.12.1999.

In Beantwortung eines Vorhaltes führte die Beschwerdeführerin noch aus, dass die ersten Mieterlöse im Jahr 2000 eingegangen seien (konkret EUR 3.302,00; der geringe Betrag erkläre sich dadurch, dass bei der Sockelsanierung des Gebäudes die Wohnung eines Altmieteters nicht saniert worden sei und diese Miete unverändert weitergelaufen sei).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Feststellungen

Das gegenständliche Mietobjekt (die Liegenschaft) wurde am 31.12.1999 erworben und in der Folge noch weiter ausgebaut (Fertigstellung Hofgebäude im Jahr 2002). Die ersten (noch sehr geringen) Mieterlöse flossen im Jahr 2000 zu.

Vom Jahr 1999 an wurden über den beschwerdegegenständlichen Zeitraum bis 2008 stets negative Einkünfte erzielt.

In der zum Erwerbszeitpunkt des Mietobjektes erstellten ursprünglichen Planungsrechnung, wird für das Jahr 2023 ein steuerlicher Gesamtüberschuss in Höhe von EUR 18.863 prognostiziert. Die Planungsrechnung beinhaltet geschätzte Mieterlöse (die tatsächlichen, mietzinsrechtlichen Beschränkungen unterliegenden Mieterlöse wurden dabei nicht auf freie, marktübliche Mieten hochgerechnet), den Ansatz von Nebenkosten, AfA und Zinsen.

In der Folge legte die Beschwerdeführerin zu unterschiedlichen Zeitpunkten mehrere Prognoserechnungen vor (letzte Prognoserechnung vom 16.9.2016), in denen mittlerweile tatsächlich erzielte Ergebnisse eingearbeitet und die prognostizierten zukünftigen Beträge entsprechend adaptiert wurden.

Die vorgelegten Prognoserechnungen beinhalten für einen Zeitraum von 28 Jahren die tatsächlichen bzw die zukünftig geschätzten Einnahmen und aufwandsseitig finden sich die Absetzung für Abnutzung (AfA), Instandhaltungen, Zinsen, allgemeine Betriebskosten, sowie ein Leerstellungs- bzw Mietausfallsrisiko entsprechend berücksichtigt. (Während in den früheren Prognoserechnungen noch keine so konkrete Aufschlüsselung der Aufwandspositionen erfolgte, wurden die späteren stets derart gegliedert). Begünstigt auf 15 Jahre verteilte Herstellungsaufwendungen wurden in eine entsprechende Jahresabschreibung von 1,5% umgerechnet. Einnahmenseitig wurden die tatsächlich zugeflossenen oder die tatsächlich zu erwartenden Mieterlöse angesetzt, die aufgrund der Inanspruchnahme von geförderten Darlehen bis Anfang 2019 in der Höhe beschränkt sind (es erfolgte weiterhin keine Hochrechnung auf freie, marktübliche Mieten). Auch aufwandsseitig wurden die tatsächlich angefallenen oder tatsächlich zu erwartenden Werbungskosten angesetzt.

Die Berechnungen erweisen sich als schlüssig und als geeignet darzulegen, dass die Vermietungstätigkeit innerhalb eines 25-jährigen Zeitraums einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen soll. Da die Frage, ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, eine Tatfrage ist, welche in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162; 27.11.2017, Ro 2016/15/0007), wird die entsprechende Feststellung getroffen, dass die Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 25 Jahren, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

2. Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht gelangt zu obiger Sachverhaltsfeststellung aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Sämtliche von der Beschwerdeführerin vorgelegten Berechnungen, sowohl die ursprüngliche Planungsrechnung als auch die zu späteren Zeitpunkten übermittelten, aktualisierten Prognoserechnungen lassen innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 25 Jahren, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten. Sie stellen sich ohne Unschlüssigkeit und ohne Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung dar und dokumentieren anhand objektiver und nachvollziehbarer Kriterien die vorliegende Absicht der Beschwerdeführerin, innerhalb des benannten absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss erzielen zu wollen.

Neben den erzielten bzw geschätzten Einnahmen sind relevante Aufwandspositionen, wie die Absetzung für Abnutzung (AfA), Instandhaltungen, Zinsen, allgemeine Betriebskosten, sowie ein Leerstellungs- bzw Mietausfallsrisiko entsprechend berücksichtigt.

Zulässigerweise wurden begünstigt auf 15 Jahre verteilte Herstellungsaufwendungen in eine entsprechende Jahresabschreibung von 1,5% umgerechnet.

Die ursprüngliche Planungsrechnung errechnet im Jahr 2023 einen steuerliche Gesamtüberschuss von EUR 18.863. Die spätere vorgelegte Prognoserechnung vom 28.11.2013, in welche bis in das Jahr 2012 bereits tatsächliche Zahlen eingearbeitet wurden, errechnet ebenfalls für das Jahr 2023 einen Gesamtüberschuss, der mit EUR 18.530 knapp unter der ursprünglichen Prognose liegt. Mit 22.10.2015 wurde eine weitere Prognoserechnung vorgelegt, in die bis in das Jahr 2014 tatsächliche Zahlen eingearbeitet wurden. Es wird dabei wieder im Jahr 2023 ein Gesamtüberschuss ausgewiesen, der sich mit EUR 172 errechnet. Nach der letzten vorgelegten Prognoserechnung vom 16.9.2016, errechnet sich erst im Jahr 2024 ein Gesamtüberschuss von EUR 30.641.

Diese letzte Berechnung weist zwar erst ab dem Jahr 2024 einen Gesamtüberschuss aus, dieser liegt dennoch innerhalb des geforderten absehbaren Zeitraums von 25 Jahren. Da es sich bei einer Prognose nur um eine Schätzung handelt, zeigen sich gewisse Abweichungen von vornherein herein unvermeidbar. Der Umstand, dass das Erreichen eines Gesamtüberschusses somit um ein Jahr nach hinten zu verschieben war, vermochte daher nicht, die Plausibilität der früheren Planungs- bzw Prognoserechnungen zu erschüttern.

Zudem ist der zuletzt geringer errechnete Gesamtüberschuss auch auf zusätzlich angefallene Aufwendungen aufgrund eines glaublich unerwarteten Schimmelbefalls zurückzuführen. Dieser Umstand wird vom Bundesfinanzgericht als Unwägbarkeit qualifiziert (siehe dazu in der rechtlichen Beurteilung), weshalb die dadurch erhöhten Aufwendungen ohnehin ausgenommen werden hätten können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)

Gemäß § 4 Abs 1 der Liebhabereiverordnung (BGBl 33/1993 idF BGBl II 15/1999, im Folgenden LVO) sind §§ 1 bis 3 LVO auch bei Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

Beschwerdegegenständlich wird ein Gebäude mit mindestens drei Wohneinheiten überlassen, es liegt daher eine entgeltliche Gebäudeüberlassung („große Vermietung“) iSd § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 LVO vor (vgl VwGH 23.1.1996, 95/14/0137). Nach Intention des Verordnungsgebers ist in diesem Fall grundsätzlich von einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung auszugehen. Eine derartige Betätigung ist somit prinzipiell als Einkunftsquelle zu qualifizieren, wenn sie durch die objektiv nachvollziehbare Absicht der Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten veranlasst ist. Die Vermietung muss somit – um als Einkunftsquelle gewertet zu werden – durch die Absicht veranlasst sein, innerhalb eines konkreten absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen und diese Absicht muss anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein.

Gemäß § 2 Abs 3 LVO beträgt der absehbare Zeitraum im vorliegenden Fall der entgeltlichen Gebäudeüberlassung 25 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Die Liegenschaft wurde am 31. Dezember 1999 erworben, der erste Zufluss von Mieteinnahmen erfolgte im Jahr 2000. Gemäß § 2 Abs 3 LVO ist der absehbare Zeitraum ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, somit ab dem 31.12.1999 zu rechnen, wobei im Sinne einer zulässigen Vereinfachung das Jahr 2000 als gesamtes erstes Jahr herangezogen werden kann. Höchstens darf der absehbare Zeitraum 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen betragen.

Im beschwerdegegenständlichen Fall erstreckt sich der absehbare Zeitraum daher bis in das Jahr 2024 (31.12.2024). Um die Absicht, bis zum Jahr 2024 einen Gesamtüberschuss zu erzielen, objektiv nachvollziehbar zu machen, legte die Beschwerdeführerin entsprechende Planungs- bzw Prognoserechnungen vor.

Die Beurteilung, ob sich die gegenständliche Vermietung objektiv geeignet zeigt, bis zum 31.12.2024 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162; 27.11.2017, Ro 2016/15/0007). Dementsprechend wurde vom Bundesfinanzgericht oben (unter Punkt II.1.) die Feststellung getroffen, dass die Eignung, innerhalb des genannten absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen, im gegenständlichen Fall gegeben ist.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die dementsprechende Beurteilungseinheit grundsätzlich das einzelne Miethaus darstellt. Im gegenständlichen Fall wurde in den Jahren 2000 bis 2003 jedoch erst ein sehr kleiner Teil der Liegenschaft vermietet (Mieteinnahmen im Jahr 2000 EUR 3.302, im Jahr 2001 EUR 1.161, im Jahr 2002 EUR 7.078) erst ab dem 4. Jahr (2003) wurde der Großteil der Liegenschaft vermietet (Mieteinnahmen im Jahr 2003 EUR 57.847). Aufgrund dieser erheblichen Divergenz wäre auch zu erwägen gewesen,

eine separate Beurteilung hinsichtlich der einzelnen Teile der Liegenschaft vorzunehmen, was gesamt zu einer Verlängerung des absehbaren Zeitraumes geführt hätte. Da sich dennoch, auch ohne eine separate Beurteilung, ein prognostizierter Gesamtüberschuss innerhalb des vorgesehenen absehbaren Zeitraums bis Ende 2024 errechnet, muss eine derartige Erwägung nicht näher in Betracht gezogen werden.

Zudem hätte die Beschwerdeführerin auch die aufgrund der Inanspruchnahme eines begünstigten Darlehens der Stadt Wien mietzinsbeschränkten Erlöse auf ein marktübliches Niveau hochrechnen können (vgl VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148), wodurch sich in zeitlicher Hinsicht noch früher ein Gesamtüberschuss errechnet hätte.

Die von der belangten Behörde vorgenommenen Adaptierungen (siehe dazu gleich weiter unten) erfolgten nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht zu Unrecht. Vielmehr stellen sich die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Berechnungen ohne Unschlüssigkeit und ohne Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung dar und dokumentieren, die vorliegende Absicht, innerhalb des geforderten absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss erzielen zu wollen. Diese Absicht wurde von der Beschwerdeführerin anhand objektiver, für dritte nachvollziehbarer Kriterien, dargestellt. So beinhalten die vorgelegten Prognoserechnungen einerseits die geschätzten Einnahmen und andererseits werden sämtliche relevanten Aufwandspositionen, wie die Absetzung für Abnutzung (AfA), Instandhaltungen, Zinsen, allgemeine Betriebskosten, sowie ein Leerstehungs- bzw Mietausfallsrisiko entsprechend berücksichtigt. Zulässigerweise wurden begünstigt auf 15 Jahre verteilte Herstellungsaufwendungen in eine entsprechende Jahresabschreibung von 1,5% umgerechnet (vgl VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148). Sämtliche der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Vorgaben wurden eingehalten.

Zu den von der belangten Behörde vorgenommenen Adaptierungen

Im Rahmen der am 29.11.2013 vorgenommenen Adaptierungen rechnete die belangte Behörde einnahmenseitig die von der Beschwerdeführerin angesetzten, tatsächlich zu erwartenden Erlöse auf ein marktübliches Niveau hoch. Wie bereits ausgeführt, ist eine derartige Hochrechnung rechtlich zulässig und hätte den Zeitraum zur Erzielung eines Gesamtüberschusses noch verkürzt. Hingegen erweisen sich die mit der Erhöhung der Mieten nach Ansicht der belangten Behörde verbundenen Konsequenzen (siehe gleich weiter unten) als unrechtmäßig:

Aufwandsseitig wurden von der Beschwerdeführerin jährlich geschätzte Instandhaltungsaufwendungen angesetzt, die sich nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht als plausibel erweisen. Durch die belangte Behörde erfolgte eine Erhöhung der Instandhaltungsaufwendungen um jährlich 15% der zusätzlich angesetzten Einnahmen. Diese Erhöhung erfolgte zu Unrecht: Es sind nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar jedenfalls zünftige Instandhaltungsaufwendungen

in die Prognose einzubeziehen (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171) und es können Instandhaltungssätze von 0,2% der Anschaffungskosten als angemessen erachtet werden (VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167). Nicht ist es jedoch erforderlich, dass zumindest ein gewisser Prozentsatz der Anschaffungskosten oder der laufenden Mieterlöse zu veranschlagen ist. Vielmehr sind nur solche Beträge anzusetzen, von denen zu erwarten ist, dass sie im Prognosezeitraum tatsächlich anfallen werden (vgl VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007).

Zur Berücksichtigung eines Mietausfallswagnisses bzw Leerstehungsrisikos wurden von der Beschwerdeführerin jährlich angemessene Beträge berücksichtigt. Die belangte Behörde setzte noch weitere 4% der zusätzlich angesetzten Einnahmen als „Anpassung Mietausfallswagnis“ und nochmals weitere 4% als „Anpassung Leerstehungsrisiko“ an. Diese Erhöhung der angesetzten Aufwendungen erfolgte zu Unrecht, es sind – im Sinne der zitierten VwGH-Rechtsprechung (VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007) – nur solche Beträge anzusetzen, von denen zu erwarten ist, dass sie im Prognosezeitraum auch tatsächlich anfallen werden.

Weiters berechnete die Beschwerdeführerin die jährliche AfA von den um die erhaltene Subvention gekürzten Anschaffungskosten. Im Sinne eines Ausgleiches setzte die belangte Behörde eine zusätzliche 1,5%ige AfA von der erhaltenen Subvention („Neutralisierung der Subvention“) an. Auch diese vorgenommene Erhöhung der AfA erfolgte nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht zu Unrecht. In die Prognoserechnung sollen die entsprechend steuerlichen Grundsätzen zu erstellenden, zu schätzenden Ergebnisse Eingang finden (VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007), weshalb eine „Neutralisierung der Subvention“ nicht vorzunehmen ist.

Schließlich wurden von der Beschwerdeführerin in der Prognoserechnung Zinsen ausgehend von konkreten Verhältnissen (geförderte Darlehen der Stadt Wien und verminderter Finanzierungsbedarf aufgrund einer erhaltenen Subvention) angesetzt. Die belangte Behörde erhöhte den von der Beschwerdeführerin angesetzten Zinsaufwand und setzte folgende zusätzliche Zinsen an: Einerseits von der erhaltenen Subvention von EUR 470.821 fiktive zusätzliche Zinsen von 3% pro Jahr und andererseits erhöhte sie die tatsächlichen Zinsen, die die Beschwerdeführerin für die geförderten Darlehen zu leisten hatte (1%ige Darlehen) um 2%-Punkte um derart einen fremdüblichen Zinssatz von 3% zu erreichen. Das Bundesfinanzgericht beurteilt auch diese von der belangten Behörde vorgenommenen Zinserhöhungen als unzulässig. Im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es auf die tatsächlichen Umstände an, somit auf die tatsächlich angefallenen oder zu erwartenden Zinsen. Fiktive oder fremdübliche Zinsbeträge sind dementsprechend nicht noch zusätzlich anzusetzen.

Die von der belangten Behörde vorgenommenen Adaptierungen (Berechnung vom 29.11.2013) erfolgten somit – mit Ausnahme der Hochrechnung auf "freie Mieten" – allesamt zu Unrecht.

Zur Plausibilität der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Berechnungen

Die Plausibilität einer früheren Prognose ist durch eine spätere Prognose, in welche bereits tatsächliche Zahlen eingearbeitet wurden, zu beurteilen. Wie in der obigen Beweiswürdigung (Punkt II.2.) ausgeführt, zeigte sich, dass die vorgelegten Berechnungen zu vergleichbaren Ergebnissen führen, wenngleich sich bei einer Schätzung gewisse Abweichungen als unvermeidbar erweisen.

Zudem ist der sich letztendlich ergebende etwas geringer errechnete Gesamtüberschuss auch auf zusätzlich angefallene Aufwendungen aufgrund eines unerwarteten Schimmelbefalls zurückzuführen. Dieser Umstand wird vom Bundesfinanzgericht als Unwägbarkeit qualifiziert (siehe dazu weiter unten), weshalb ohnehin die Möglichkeit bestanden hätte, die dadurch erhöhten Aufwendungen auszunehmen.

Insgesamt ergibt sich, dass von der Beschwerdeführerin durchaus der wirtschaftlichen Realität nahekommende Sachverhaltsannahmen zu Grunde gelegt wurden.

Ausklammerung von Unwägbarkeiten

Der im beschwerdegegenständlichen Fall eingetretene Schimmelbefall stellt nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht eine sogenannte „Unwägbarkeit“ dar. Es handelt sich dabei um ein unvorhersehbares Ereignis, das das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflusst, nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entspricht und grundsätzlich in keinem Kausalzusammenhang mit dem gewollten Verhalten des Abgabepflichtigen steht (vgl. UFS 10.10.2006, RV/0144-F/05).

Wird eine Prognose lediglich aufgrund einer derartigen Unwägbarkeit verfehlt, würde eine objektive Ertragseignung per se noch nicht in Frage gestellt werden und könnte weiterhin von einer Einkunftsquelle auszugehen und Liebhaberei zu verneinen sein (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 20.4.2006, 2004/15/0038). Es wäre in diesem Fall die objektive Ertragsfähigkeit unter Ausklammerung der Unwägbarkeit zu ermitteln, somit wären die mit dem Schimmelbefall in Zusammenhang stehenden Erhöhungen der Instandhaltungsaufwendungen nicht weiter zu berücksichtigen.

Gegenständlich weisen die von der Beschwerdeführerin vorgelegten Berechnungen jedoch selbst ohne Ausklammerung der vorliegenden Unwägbarkeit noch einen Gesamtüberschuss innerhalb des geforderten absehbaren Zeitraums von 25 Jahren aus.

Insgesamt kommt der gegenständlichen Vermietungstätigkeit daher die erforderliche objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses innerhalb des geforderten absehbaren Zeitraums zu, weshalb die im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 1999 bis 2008 erzielten Verluste steuerlich zu berücksichtigen sind.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Erkenntnis entspricht die Lösung der Rechtsfrage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038; 31.5.2006, 2001/13/0171; 30.3.2011, 2005/13/0148; 27.11.2017, Ro 2016/15/0007), weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 20. April 2018