

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** Steuernummer 07-***BF1StNr1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 16.05.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 09.04.2013 betreffend Einkommensteuer 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) vermietet neben ihrer hauptberuflichen Tätigkeit seit dem Jahr 2009 Fremdenzimmer mit gesamt zwischen 4 und 10 Betten auf ihrer Liegenschaft. Dafür wurden diese Räume ab 2007 entsprechend adaptiert, was zu Anlaufverlusten führte. Strittig ist daher, ob die Vermietung der Fremdenzimmer in den Jahren 2007 bis 2011 als Liebhabereitätigkeit anzusehen ist.

Am 05.11.2012 wurden durch die Bf. die Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2011 beim zuständigen Finanzamt eingereicht.

Mit **Ergänzungsersuchen der belangten Behörde** vom 15.11.2012 wurde im Wesentlichen um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht.

In dem fristgerecht eingebrachten **Antwortschreiben** legte die steuerliche Vertretung der Bf. eine **Prognoserechnung** für den Zeitraum 2007 bis 2030 vor. Für diese Rechnung seien die geplanten Einnahmen "sehr konservativ mit einer nachhaltigen Auslastung von 65 % berücksichtigt" worden. Der Prognoserechnung seien unter anderem folgende Parameter zu Grunde gelegt worden:

"Anzahl der Zimmer	4	
Preis für Einzelzimmer	55,00	
Preis für Doppelzimmer	45,00	
Monate geöffnet	6	(= ds 30,4 Tage PM)
Fläche vermietet	254,49	
Marktwert pro qm	1.600,00	
AfA-Basis pro qm	407.184,00	(Grundanteil 80 %)
Instandhaltungen, Investitionen	10 %	vom Umsatz
Ausgaben für Frühstück	10,00	pro Zimmer"

Die geplanten Einnahmen wurden nun wie folgt berechnet: 4 (Anzahl der Zimmer) * 50 (vermutlich: Durchschnittspreis pro Zimmer) * 6 (geöffnete Monate) * 30,4 (geöffnete Tage pro Monat) * 65 % (Auslastung). Die geplante Auslastung wurde schrittweise von 20 % im Jahr 2013 auf die volle geplante Auslastung von 65 % ab 2017 erhöht.

Die AfA des Gebäudes wurde mit 1,5 % von 407.184,00 (vermietete Fläche * Marktwert pro qm), das sind € 6.108 jährlich, angesetzt. Weiters wurden ab 2012 sonstige Ausgaben iHv € 1.900 jährlich berücksichtigt. Ausgaben für Instandhaltung und Instandsetzung wurden 2012 mit € 12.000, 2013 mit € 30.730 und ab 2014 mit 10 % vom Umsatz angesetzt. So ergab sich nach dieser Berechnung ab 2029 ein positives kumuliertes Ergebnis.

In den daraufhin erlassenen **Einkommensteuerbescheiden** betreffend die Jahre 2007 bis 2011 vom 09.04.2013 wurden die Verluste aus der Vermietung nicht berücksichtigt, da die vorgelegte Prognoserechnung im 20. Jahr der Vermietung einen Verlust von € 4.049,00 ausweise und somit keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliege.

In der fristgerecht eingebrachten **Berufung** wendet sich die Bf. gegen die Einstufung der außerbetrieblichen Fremdenzimmervermietung als Liebhabereitätigkeitsbetrieb und wurde auf eine Begründung, die in den nächsten Tagen nachgereicht werde, verwiesen.

Mit **Mängelbehebungsauftrag** vom 05.11.2013 wurde die Bf. durch die belangte Behörde aufgefordert, die Begründung nachzureichen.

In der fristgerecht eingebrachten **Antwort** („Nachreichung einer Begründung“) führte die steuerliche Vertretung der Bf. aus, dass bei erneuter Prüfung der vorgelegten Prognoserechnung zu Tage getreten sei, dass darin folgende Positionen unzutreffend angeführt gewesen seien:

"Auslastung: Die Auslastung wurde mit 65 % ab dem Jahr 2017 angeführt. Da die Einnahmen mit einer Öffnungszeit von nur 6 Monaten ohnedies bereits sehr vorsichtig geplant sind, würde dies einer Jahresauslastung von rund 22,5 % entsprechen, was völlig unrealistisch ist. Es erscheint eine Auslastung von zumindest 80 % (bezogen auf 6 Monate, das entspricht 40 % Jahresauslastung) immer noch sehr vorsichtig und vertretbar. Die Auslastung der Jahre 2013 bis 2016 bleibt unverändert und ebenfalls sehr vorsichtig geplant.

Instandhaltungen: Bei den geplanten Instandhaltungen der Jahre 2012 und 2013 wurde irrtümlich vergessen, den privat genutzten Anteil von 41,2 % in Abzug zu bringen. Tatsächlich belaufen sich die Instandhaltungen für 2012 auch nur auf rund € 4.500,00, wie den Steuererklärungen für 2012, die in den nächsten Tagen eingereicht werden, zu entnehmen ist. Nach den großen Adaptierungen der Jahre 2009 und 2010 samt den Folgemaßnahmen in 2011 und 2012 sind die Gebäude nun so weit adaptiert, dass sie für eine ordnungsgemäße Vermietung zur Verfügung stehen. Für laufende Instandhaltungen wurde eine jährliche Reserve von 10 % der Einnahmen berücksichtigt.

Abschreibungen/GWG: Die Abschreibungen für BGA und sonstiges wurde jetzt entsprechend einer AfA-Vorschau ergänzt. Zusätzlich wurde eine Reserve für geringwertige Anschaffungen von jährlich € 1.000,00 berücksichtigt.

Andere Positionen: Alle anderen Positionen wurden teilweise angepasst, da von den Einnahmen, sprich von der Auslastung, abhängig (z.B. Kosten für Frühstück)."

In der **der Beschwerde beigelegten Prognoserechnung** wurden im Vergleich zu der ursprünglichen, im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vorgelegten Prognoserechnung **folgende Punkte verändert:**

Die Auslastung wurde ab 2017 mit 80 % (statt 65 %) angesetzt.

Es wurden zusätzliche Ausgaben für Dekoration iHv € 800 jährlich ab 2013 berücksichtigt.

Die Ausgaben für Instandhaltung und Instandsetzung wurden 2012 auf € 4.488 (statt 12.000) und 2013 auf € 730 (statt 30.730) reduziert.

In den Jahren 2012 bis 2020 wurde sonstige AfA iHv etwa € 2.000 berücksichtigt.

Zusätzlich wurden Ausgaben für GWGs von 2013 bis 2018 iHv € 1.000 jährlich und von 2019 bis 2028 iHv € 800 jährlich hinzugefügt.

Als Ausgleich wurden die sonstigen Ausgaben von € 1.900 auf € 1.400 jährlich reduziert.

So ergab die der Berufung beigelegte Prognoserechnung ein positives Gesamtergebnis ab dem Jahr 2026.

Am 25.08.2014 wurden die vermieteten **Zimmer durch die Abgabenbehörde besichtigt**.

Die bei der Besichtigung gestellten Fragen wurden in der **Vorhaltsbeantwortung vom 02.09.2014** folgendermaßen beantwortet:

AfA Gebäude: "Die Aufteilung der Gebäude nach privater (41 %) und außerbetrieblicher (59 %) Nutzung erfolgte auf Basis der Angaben des Grundbuchs und des Plans. Für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten wurde der Immobilienpreis für gebrauchte Eigentumswohnungen mit mittlerem Wohnwert des Jahres 2010 für den 19. Bezirk in Wien herangezogen. Alle relevanten Daten sind in Beilage A enthalten.

Die Aufteilung der Grundfläche wurde mit je 50% vorgenommen.

Die ab dem Jahr 2007 angesetzte Abschreibung wurde auch in der Planungsrechnung unverändert fortgesetzt. Hier ist darauf hinzuweisen, dass die Angabe des Grundanteils von 80 % in der Planungsrechnung nicht zutreffend ist und auch in der Kalkulation so nicht berücksichtigt ist. Der Verweis auf 80 % Grundanteil ist aus der Vorlage der Planungsrechnung irrtümlich nicht heraus gelöscht worden, jedoch redundant."

In der Beilage A wurden die fiktiven Anschaffungskosten der vermieteten Liegenschaft ermittelt. Eine Gebäudefläche für die Gästezimmer von 254,49 m² und ein Preis pro m² laut Immobilienpreisspiegel von 1.905,00 ergebe einen Wert von 484.803,45. Die AfA betrage 1,5 % davon und somit 7.272,05. Weiters sei eine Gartenfläche von 471,73 m² mit einem Preis von 200,00 pro m² vorhanden.

Zur Erläuterung der durchgeführten Berechnung der vermieteten Fläche wurde auch ein Plan der Liegenschaft beigelegt. Nach diesem bestehe die Liegenschaft aus drei Gebäuden und zwei Parzellen:

L-förmiges Gebäude mit einer Grundfläche von 140,32 m²: Frühstücksbereich und 2 Gästezimmer

Rechteckiges Gebäude mit einer Grundfläche von 114,17 m²: 2 Gästezimmer

12-eckiges, verwinkeltes Gebäude, das über zwei Parzellen rage, mit einer Grundfläche von 178,51 m²: Privat

Weiters wurde ein Teil des Grundbuchsatzung der Einlagezahl, zu der die Liegenschaft der Bf. gehört, der Vorhaltsbeantwortung beigelegt. Diese Einlagezahl bestehe aus drei Grundstücken:

Grundstück mit einer Fläche von 901 m², davon 433 m² Baufläche (Gebäude) und 468 m² Baufläche (begrünt)

Landwirtschaftlich genütztes Grundstück mit einer Fläche von 1.443 m²

Baufläche (begrünt): 373 m²

Im ebenfalls beigelegten Auszug aus dem Immobilienpreisspiegel 2011 wurde der Preis pro m² für gebrauchte Eigentumswohnungen im 19. Bezirk mit mittlerem Wohnwert zwischen 1.905,00 und 2017,90 angegeben: "Mittlerer Wohnwert liegt beispielsweise vor, wenn Bad und WC getrennt sind, Verbundglasfenster sowie eine Zentralheizung vorzufinden sind. Eine gemischt-bebaute Wohnlage mit normaler verkehrsmäßiger Erschließung und guter Bausubstanz zählt zum mittleren Wohnwert."

Zusätzlich wurde noch ein weiterer Preisspiegel für Eigentumswohnungen in Wien mit Stand 01/2012 vorgelegt. Für Eigentumswohnungen im 19. Bezirk weist dieser eine Preisspanne von € 3.743 pro m² bei weniger als 50 m² bis zu € 5.968 pro m² bei mehr als 126 m² auf.

Auslastung der Zimmer: "Die bauliche Substanz der Fremdenzimmer lässt eine Vermietung in der kalten Jahreszeit nicht zu. Wie am 25.08.2014 ausgeführt, sind die Wasserleitungen zu den Fremdenzimmern nicht ausreichend tief gelegt, um ein Einfrieren im Winter zu verhindern.

Daher wurden in der Planungsrechnung vorsichtshalber 6 Monate Vermietungszeit angesetzt. Selbstverständlich kann, wenn die Witterung bzw. die Temperatur es zulassen, die Saison auch entsprechend verlängert werden.

Die ursprüngliche Planung ging von einer nachhaltigen Auslastung ab dem Jahr 2017 von 65 % aus. Dies hat sich als viel zu pessimistisch herausgestellt. Insbesondere, da diese Auslastung erst nach einer Anlaufzeit der Jahre 2012 bis 2016 schrittweise von 20 %, 30 %, 40 % und 50 % als erreichbar angenommen wurde. In der der Berufung beigelegten Planungsrechnung wurde diese Anlaufphase beibehalten, der nachhaltige Auslastungsgrad jedoch auf ein vorsichtig-realistisches Ausmaß angehoben."

Mit **Beschwerdevorentscheidung** (BVE) vom 09.09.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Gästezimmervermietung stelle nach Ansicht der Abgabenbehörde keine Einkunftsquelle, sondern eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO dar. Aufgrund der vorgelegten Prognoserechnung könne diese Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden, auch wenn mit einer kalkulierten Auslastung von 80 % ein Gesamtüberschuss ab 2026 erwirtschaftet werde.

"Gründe, die eine derart hohe Auslastung rechtfertigen, wurden nicht vorgebracht. Es handelt sich vielmehr um eine ambitionierte Annahme, wenn die Bettenauslastung mit 80 % angenommen wird, die mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht erreicht werden kann.

Es wurden bei Statistik Austria Abfragen durchgeführt, die folgendes Ergebnis gebracht haben: die Auslastung im privaten Beherbergungsbereich für die Sommersaison 2013 hat 16,7 % betragen. Der Schnitt lag für alle Betriebe in Wien für die Sommersaison zwischen 63,5 % und 59,5 % (Jahre 2007 bis 2013). In gewerblichen Beherbergungsbetrieben ist die Auslastung jedoch deutlich höher als in privaten Betrieben. Die höchste Bettenauslastung wird in den 5-/4-Stern-Betrieben erzielt. Durch die wesentlich höhere Auslastung bei gewerblichen Betrieben (insbes. Hotels) verringert sich die Auslastung bei privaten Betrieben.

Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse bzw. realistische Annahmen und nicht Wunschvorstellungen des Vermieters. Daher ist der in der Statistik genannte Auslastungsprozentsatz von 16,7 % eine realistische Annahme.

Die zweite Prognoserechnung (Beilage) wurde von der Abgabenbehörde insoweit adaptiert, als eine Auslastung von 50 % (bezogen auf 6 Monate - entspricht einer Jahresauslastung von 25 %) geschätzt wird und somit ein Zuwachspotential beinhaltet. Anhand dieser Vorschau wird im Jahr 2028 (22. Jahr - ab erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) ein negatives Gesamtergebnis von 73.167 € erzielt."

In der beigelegten Prognoserechnung wurde die Auslastung ab 2017 auf 50 % reduziert. Die kalkulierten Ausgaben für Instandhaltung und Instandsetzung wurden trotz des geringeren Umsatzes nicht verringert.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** mit dem Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung nahm die steuerliche Vertretung der Bf. nach ausführlicher Wiedergabe des Verfahrensverlaufes und des Sachverhalts zur Begründung der BVE folgendermaßen Stellung:

"Die Abgabenbehörde bezieht sich auf eine Angabe zur Bettenauslastung, während die Angabe über die Auslastung in der Prognoserechnung auf der Zimmerauslastung basiert.

Es ist zu berücksichtigen, dass die Zimmerauslastung bei Mehrbettzimmern stets höher ist als die Bettenauslastung. Beispiel: Wird ein Doppelzimmer von nur einer Person gebucht, führt dies zu einer 50 %-igen Bettenauslastung, jedoch zu einer 100 %-igen Zimmerauslastung. Ein Vergleich der vom Finanzamt angesetzten Bettenauslastung von 25 % mit der von der Klientin prognostizierten Zimmerauslastung von 40 % ist daher unzulässig.

Der Auslastungsprozentsatz von 16,7 %, den die Abgabenbehörde anführt, ist auf das gegenständliche Mietobjekt nicht anwendbar.

Der Auslastungsprozentsatz von 16,7 %, den die Abgabenbehörde anführt, ist der Tabelle 2 "Auslastung der Betten (in %)" der Statistik Austria entnommen.

Tabelle 4 auf Seite 39 der Beherbergungsstatistik zeigt die Bettenauslastung getrennt nach Betriebsart und Bundesland. Für die Sommersaison 2013 weist die Statistik für die von der Abgabenbehörde angeführte Betriebsart Nr. 9 "Privatquartiere nicht auf Bauernhöfen" bei einer österreichweiten durchschnittlichen Bettenauslastung von 16,7 % für Wien jedoch eine Bettenauslastung von 34,9 % aus (Beilage 3).

Die Betriebsart Nr. 9 "Privatquartiere nicht auf Bauernhöfen" wird in der Übersicht 1 auf Seite 12 der Beherbergungsstatistik (Beilage 4) insbesondere dadurch definiert, dass die vermietete Räumlichkeit einen Bestandteil der Wohnung des Privatvermieters bildet. Dies im Gegensatz zu der Betriebsart Nr. 2 "Gewerbliche Ferienwohnungen/ -häuser", bei denen die vermietete Räumlichkeit keinen Bestandteil der Wohnung des Privatvermieters bildet. Wie dem Finanzamt aufgrund der eigenen Erhebungen bereits bekannt ist, sind die vermieteten Räumlichkeiten ganz klar von den privaten Räumlichkeiten unserer Klientin baulich getrennt. Es besteht kein Wohnungsverband, sondern unsere Klientin bewohnt ein eigenes Gebäude.

Obwohl die Fremdenzimmervermietung unserer Klientin steuerrechtlich aufgrund der in Rz 5435 EStR herrschenden Ansicht als außerbetriebliche Tätigkeit zu qualifizieren ist, erfüllt sie überwiegend, wenn auch nicht alle, Kriterien der von der Statistik Austria definierten Betriebsart Nr. 2 "Gewerbliche Ferienwohnungen/ -häuser", die bei der Ermittlung von statistischen Kennzahlen zur Anwendung kommt. Für die Sommersaison 2013 weist die Statistik eine Bettenauslastung für diese Betriebsart Nr. 2 für Wien von 39,3 % aus.

Bei Ansatz einer Bettenauslastung von 34,9 % ist ein Gesamtüberschuss bis zum Jahr 2028 auf Basis der vom Finanzamt der Bescheidbegründung beigelegten Prognoserechnung selbst dann erzielbar, wenn nur jeweils 1 Bett pro Zimmer gebucht wird."

Die dem Vorlageantrag beigelegten Auszüge der Statistik Austria weisen eine Auslastung in Wien während des Sommerhalbjahres bei Gewerblichen Ferienwohnungen von 36,3 % (2012) und 39,3 % (2013) und bei Privatquartieren von 29,0 % (2012) und 34,9 % (2013) aus.

Das **Finanzamt legte** daraufhin die **Berufung (Beschwerde)** mit den bezughabenden Akten dem Bundesfinanzgericht (**BFG**) **vor** und führte in seiner Stellungnahme aus, dass auch die vorgelegten Prognoserechnungen die Liebhabereivermutung nicht widerlegen könnten.

Mit Schriftsatz vom 24.01.2019 legte die steuerliche Vertretung "neue Beweismittel" vor. Nach ausführlicher im wesentlichen wiederholender Darstellung der Verfahrensverläufe der Einkommensteuerveranlagungen 2012 bis 2017 wurden die Einnahmen der im Rahmen der Berufung vorgelegten Prognoserechnung und die Ergebnisse der im Rahmen der Beantwortung des Ergänzungsersuchen vorgelegten, ersten Prognoserechnung mit den tatsächlich erzielten Einnahmen und Ergebnissen tabellarisch und auch graphisch verglichen. Demnach seien sowohl die Einnahmen als auch die Ergebnisse deutlich höher als geplant ausgefallen. Daran sei nun klar zu erkennen, dass sich die Vermietung der Bf. gemäß bzw. leicht über dem Plan entwickle und sich damit die Erfüllbarkeit der vorgelegten Prognoserechnung manifestiere. Die Erfüllbarkeit welcher Prognoserechnung sich manifestiere wurde ebenso wenig erwähnt wie die Tatsache, dass die tatsächlich erzielten Werte mit denen zwei unterschiedlicher Prognoserechnungen verglichen wurden.

Beigelegt wurden noch die Ablichtung der bei der belangten Behörde eingebrachten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017, die bereits im Rahmen der gegenständlichen Beschwerde vorgelegte Prognoserechnung und die Aufstellung der Einnahmen und Werbungskosten der Jahre 2012 bis 2017.

Den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nahm der steuerliche Vertreter im Namen der Bf. mit Schriftsatz vom 4. Juni 2020

zurück, womit die Zuständigkeit zur Entscheidung der erkennenden Richterin als Einzelrichterin zukommt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht nimmt aufgrund der festgestellten Aktenlage den folgenden, entscheidungswesentlichen Sachverhalt als erwiesen an:

Die Bf. adaptierte und renovierte ab 2007 mehrere Räume auf ihrer Liegenschaft, um diese als Fremdenzimmer zu vermieten. Gesamt werden maximal 10 Betten vermietet. 2009 wurden die ersten Mieteinnahmen erzielt. 2007 bis 2012 wurde nach den eingereichten Erklärungen ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv € 83.612 erwirtschaftet.

Dieser Sachverhalt ergibt sich für das Gericht aus der Aktenlage und ist soweit unstrittig.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Rechtsgrundlagen

Gemäß § 1 Abs 1 TS 2 Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung - LVO) liegen bei einer Betätigung nur dann Einkünfte vor, wenn diese nicht unter Abs 2 fällt.

Gemäß § 1 Abs 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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. 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).

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

Erwägungen

Die kurzfristige Vermietung von maximal 10 Betten, wie sie im gegenständlichen Fall die Bf. betreibt, fällt nach der einschlägigen Literatur und Judikatur jedenfalls unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO und wird daher "kleine Vermietung" genannt (vgl. zur Unterscheidung etwa Drapela "Liebhaberei: "Große Vermietung" oder "kleine Vermietung"?", SWK 27/2014, 1165 mwN). Daher ist bei solchen Betätigungen grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen. Allerdings würde dann gemäß § 2 Abs 4 LVO keine Liebhaberei vorliegen, wenn innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten wäre. Bei einer Vermietung iSd § 1 Abs 2 Z 3 umfasst dieser absehbare Zeitraum 20 Jahre ab Beginn der Vermietung, begrenzt mit 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfall von Ausgaben.

Im gegenständlichen Fall sind die ersten Ausgaben mit dem Beginn des Umbaus 2007 angefallen, die ersten Mieteinnahmen sind 2009 erzielt worden. Somit umfasst dieser absehbare Zeitraum die Jahre 2007 bis 2028. In diesen Jahren müsste nun ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten sein, um die Liebhabereivermutung zu widerlegen. Dementsprechend trägt diese Beweislast die Steuerpflichtige (vgl. etwa VwGH vom 28.06.2006, 2002/13/0036 mwN).

Die Beurteilung, ob nun ein solcher Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraums zu erwarten ist, erfolgt mittels einer Prognoserechnung. Im Zuge dieses Verfahrens wurden bereits mehrere solche Rechnungen erstellt und vorgelegt. Allerdings basieren diese vorgelegten Prognoserechnungen auf unrichtigen Annahmen. Daher sieht sich das Gericht veranlasst, eine neue Prognoserechnung mit folgenden Änderungen zu erstellen und zur Beurteilung heranzuziehen:

Verdoppelung der Auslastung: Die zu erwartende Auslastung ab 2017 wurde im Rahmen der Berufung mit 80 % angesetzt. Begründet wurde eine zu erwartende Auslastung in dieser Höhe unter anderem damit, dass dafür in der Prognoserechnung lediglich eine mögliche Vermietungszeit von 6 Monaten angenommen worden sei. Somit entspreche ja eine Auslastung von 80 % in 6 Monaten einer Jahresauslastung von 40 %, was "immer noch sehr vorsichtig und vertretbar" sei. Weiters liege die Ursache für die bloß halbjährliche Vermietung in der baulichen Substanz des zu vermietenden Gebäudes. Die Wasserleitungen seien nicht

ausreichend tief gelegt, um deren Einfrieren im Winter zu verhindern. Daher seien vorsichtshalber nur 6 Monate Vermietungszeit angesetzt worden.

Wenn nun die Fremdenzimmer nur während der wärmeren Monate vermietet werden, ist somit auch nicht mit Einnahmen aus der Vermietung während der kälteren Monate zu rechnen. Warum nun die Auslastung während der Vermietungszeit auf das volle Jahr in der durchgeführten Weise umzurechnen sei, ist für das Gericht gänzlich unverständlich. Ansonsten würde schließlich eine Vermieterin, die ihre Zimmer nur ein halbes Jahr vermietet, ebenso hohe Einnahmen erzielen wie die, die die Vermietung ganzjährig betreibt, was auch jedweder Lebenserfahrung widersprechen würde.

Im Ergebnis bedeutet dies für die Prognoserechnung, dass, wenn eine Auslastung von 40 % in den 6 Monaten zu erwarten ist, diese auch so in die Prognoserechnung einzufließen hat und nicht zu verdoppeln ist.

Tatsächliche zu erwartende Auslastung: Die in der Berufung angeführten 40 % Jahresauslastung wurden darin nicht begründet.

Die für die der BVE beigelegten Prognoserechnung verwendete Jahresauslastung von 25 % beruht auf erhobenen Daten der Statistik Austria. Danach hat die Auslastung in der Sommersaison 2013 im privaten Beherbergungsbereich 16,7 % betragen. Um ein eventuelles Zuwachspotential zu berücksichtigen, sei daher mit einer Auslastung von 25 % gerechnet worden.

Im Vorlageantrag wurde dagegen vorgebracht, dass sich die angeführte Statistik auf die Bettenauslastung beziehe und die Prognoserechnung auf der Zimmerauslastung basiere. Dieser Unterscheidung stimmt das Gericht grundsätzlich zu, allerdings ist aus der Prognoserechnung nicht ersichtlich, auf welcher Auslastung sie basiert. Aufgrund weiterer, noch folgender Ungereimtheiten ist die Art der gemeinten Auslastung auch nicht aus der Prognoserechnung selbst ersichtlich oder auch nur ableitbar.

Als zweiten Punkt gegen die in der der BVE beigelegten Prognoserechnung verwendeten Auslastung wurde ausgeführt, dass der Auslastungsprozentsatz von 16,7 % auf das gegenständliche Mietobjekt aufgrund der unterschiedlichen Auslastung in den Bundesländern und der falschen Einstufung der zu vermietenden Einheiten in Privatquartiere anstatt Ferienwohnung nicht anwendbar sei.

Nach den Daten der Statistik Austria differenziert die Auslastung in der Sommersaison zwischen den Bundesländern stark. In Wien betrug die Bettenauslastung in der Sommersaison 2013 bei Privatquartieren, die nicht auf Bauernhöfen sind, 34,9 % (2012: 29,0 %). Bei

gewerblichen Ferienwohnungen betrug die Auslastung 39,3 % (2012: 36,3 %). Die Auslastung von privaten Ferienwohnungen in Wien wurde nicht ausgewertet.

Allerdings sind, unabhängig davon, die zu vermietenden Objekte der Bf. eher als Privatquartiere als als Ferienwohnung zu sehen. Schließlich konnte bei der durchgeführten Nachschau keine Küche oder Küchenzeile vorgefunden werden. Eine funktionsfähige Küche bildet allerdings gerade einen essentiellen Bestandteil einer Ferienwohnung, ist doch nach allgemeinem Verständnis das Ziel der Mieter einer Ferienwohnung das - zumindest gelegentliche - Kochen in der Ferienwohnung. Mangels Küche und jeglicher Möglichkeit zum selbständigen Kochen der potentiellen Mieter sind somit die zu vermietenden Objekte der Bf. nicht als Ferienwohnung zu qualifizieren. Ein eigener Eingang für die Gäste und die bauliche Abtrennung des privaten Bereichs der Bf. vom Gästebereich schaden dieser Einstufung nicht, da - wie im Vorlageantrag zutreffend ausgeführt - auf ein Überwiegen der Merkmale abzustellen ist.

Im Ergebnis scheint daher eine langfristige Bettenauslastung von 40 % während der wärmeren Monate für das Gericht glaubhaft und beinhaltet ausreichend Wachstumspotential.

Öffnungszeiten: Die vorgelegten Prognoserechnungen basieren jeweils auf einer Öffnungszeit von 6 Monaten. Angesichts dessen, dass die Zimmer lediglich dann unbenützt sind, wenn die Wasserleitung Gefahr laufen einzufrieren, scheint dies für das Gericht etwas zu kurz. Es geht daher für seine Prognoserechnung von 7 Monaten, sprich 213 vermietbaren Tagen aus. Dies entspricht auch in etwa den tatsächlich auf der Homepage der Bf. (www.grinzingergartenidylle.at) angegebenen Öffnungszeiten von Ostern bis Allerheiligen.

Preis pro Zimmer: Die vorgelegten Prognoserechnungen basieren, nach den angegebenen und bereits wiedergegebenen Planungsparametern, jeweils auf einem Preis für ein Einzelzimmer von € 55,00 und einem Preis für ein Doppelzimmer von € 45,00. Weitergerechnet wurde mit einem Preis von € 50,00 und 4 vermietbaren Zimmern. Begründung findet sich dafür in keinem der vorgebrachten Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf.. Selbst wenn - wovon nach dem Vorlageantrag in der Prognoserechnung ausgegangen wird - nur jeweils 1 Bett pro Zimmer vermietet werden sollte, so ist dieses eine Bett mit einem Preis von € 55,00 zu kalkulieren. Für ein Doppelzimmer wäre ein Preis von $2 * 45,00 = € 90,00$ zu verrechnen, werden doch Preise für kurzfristige Schlafstellen nach allgemeiner Lebenserfahrung pro Person und Nacht angegeben. Warum daher in der Prognoserechnung von einem Preis von € 50,00 ausgegangen wird, ist für das Gericht in keiner Weise nachvollziehbar. Glaubhaft ist für das Gericht etwa, dass jedes zweite Zimmer an eine Einzelperson vermietet wird, wodurch sich ein

Durchschnittspreis von € 72,50 pro Zimmer bei 4 vermieteten Zimmern und ein Durchschnittspreis von € 48,33 pro Bett bei 6 vermieteten Betten ergibt.

Frühstück: Die Kosten für das Frühstück wurden durchgehend mit € 10,00 pro Zimmer und Nacht geschätzt und waren dementsprechend von Beginn an von der Auslastung abhängig. Warum daher die Kosten für das Frühstück - wie in der Z 4 der Berufung ausgeführt - noch an die Auslastung angepasst werden mussten, ist für das Gericht ebenso wenig nachvollziehbar wie welche Kosten tatsächlich angepasst wurden und warum die Kosten für das Frühstück von der Zimmerauslastung und nicht von der Bettenauslastung abhängig seien. Jedenfalls ergeben sich aus der bereits ausgeführten Vermietung jedes zweiten Zimmers an eine Einzelperson und Kosten von € 10,00 pro Zimmer Durchschnittskosten für das Frühstück von € 6,67 pro Bett.

Indexierung: Die den vorgelegten Prognoserechnungen zu Grunde gelegten Einnahmen und Ausgaben bleiben die Jahre hindurch konstant. Allerdings sind Indexsteigerungen ein unverzichtbarer Teil einer Prognoserechnung (vgl. Moser "Widerlegung der Liebhabereivermutung", SWK 32/2018, 1402 (1407) mwN). Daher rechnet das Gericht mit einem kalkulatorischen Zinssatz von 1,5 %, zumal ein höherer Zinssatz für die Bf. vorteilhafter ist und die vorgelegten Prognoserechnungen auf einem Zinssatz von 0,0 % basieren. Dieser kalkulatorische Zinssatz wird in der beigelegten Prognoserechnung zur besseren Übersicht direkt bei der Berechnung des jeweiligen Jahresergebnisses ab 2013 angewendet.

AfA -Gebäude: In den vorgelegten Prognoserechnungen wurde stets mit einer AfA für die Gebäude iHv 6.108 kalkuliert. Das sind 1,5 % von 407.184. Diese ergeben sich nach den Planungsparametern, die den Prognoserechnungen beiliegen, aus der vermieteten Fläche von 254,49 m² und einem Marktwert pro m² von 1.600.

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 02.09.2014 sei für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten der Immobilienpreis für gebrauchte Eigentumswohnungen mit mittlerem Wohnwert des Jahres 2010 für den 19. Bezirk in Wien herangezogen worden. Nach der ebenfalls beigelegten Kalkulation ergebe eine Gebäudefläche für die Gästezimmer von 254,49 m² multipliziert mit einem Preis pro m² lt. Immobilienpreisspiegel von 1.905 einen Wert von 484.803,45. 1,5 % davon würden somit eine jährliche AfA von 7.272,05 ergeben.

Tatsächlich wird die AfA für die Gebäude im gegenständlichen Fall von fiktiven Anschaffungskosten berechnet, da die Bf. die Liegenschaft unentgeltlich übernommen hat. Diese Anschaffungskosten können, wie die steuerliche Vertretung der Bf. es mit unterschiedlichen Werten versucht hat, anhand der vermieteten Fläche und eines

entsprechenden vermuteten Preises pro Fläche ermittelt werden. Die AfA beträgt dann 1,5 % der fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes.

Zur Erläuterung der durchgeführten Berechnung der vermieteten Fläche wurde ein Plan der Liegenschaft und ein Teil des dazugehörigen Grundbuchsatzug beigelegt. Allerdings entspricht weder der Plan noch der Teil des Grundbuchs weder den aktuellen noch den damaligen tatsächlichen Verhältnissen, da im historischen Grundbuchsatzug keine Änderung dazu eingetragen ist. Nach dem aktuellen Auszug des Grundbuchs besteht diese Einlagezahl aus folgenden drei Grundstücken, die Werte in Klammern geben die Angaben auf den bereits erwähnten Beilagen der Vorhaltsbeantwortung wider:

Grundstück mit einer Fläche von 901 m², davon 429 m² (433 m²) Baufläche und 472 m² (468 m²) Gärten

Bewaldetes Grundstück mit einer Fläche von 1.443 m²

Grundstück mit einer Fläche von 373 m², davon 15 m² (0 m²) Baufläche und 358 m² (373 m²) Gärten

Nach dem Grundbuch ergeben sich auch folgende Verhältnisse der Gebäude auf dieser Liegenschaft. Da die Flächen aus dem Plan gemessen worden sind, hat sich eine Differenz in der gesamten bebauten Fläche mit den obigen Daten aus dem Grundbuch ergeben. Diese ist anschließend im Verhältnis der bisher ermittelten Werte auf diese aufgeteilt worden. Die statt-Werte in Klammern geben erneut die Angaben auf den bereits erwähnten Beilagen der Vorhaltsbeantwortung wider:

L-förmiges Gebäude mit einer Grundfläche von 133 m² (gemessen: 135 m², statt 140,32 m²)

Rechteckiges Gebäude mit zwei Einschnitten, das über zwei Parzellen ragt, mit einer Grundfläche von 140 m² (gemessen: 142 m², statt 114,17 m²)

8-eckiges Gebäude mit einem Einschnitt mit einer Grundfläche von 171 m² (gemessen: 173 m², statt 178,51 m²)

Nach dem bereits erwähnten vorgelegten Plan würden sich zwei Gästezimmer und der Frühstücksbereich im L-förmigen Gebäude und zwei weitere Gästezimmer im rechteckigen Gebäude befinden, während das dritte ausschließlich privat verwendet werden würde. Tatsächlich ist allerdings aus der kombinierten Betrachtung der während der durchgeführten Nachschau angefertigten Fotos, der auf der Homepage der Bf. öffentlich abrufbaren Fotos und den öffentlich verfügbaren Abbildungen des Gebäudes von Google Street View zu erkennen,

dass sich das 4. Zimmer nicht im Obergeschoß des rechteckigen Gebäudes befinden kann, sondern es sich im Obergeschoß des vieleckigen, eigentlich privat genutzten Gebäudes befinden muss.

Da somit auch ein Teil dieses dritten Gebäudes vermietet wird, ist auch ein Teil dessen Fläche in den fiktiven Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Nach den oben erwähnten Fotos und dem öffentlich verfügbaren Satellitenbild von Google Maps werden daher im Obergeschoß dieses Gebäudes 72 m² ebenfalls vermietet.

Gesamt ergibt sich somit eine vermietete Fläche von $133 \text{ m}^2 + 140 \text{ m}^2 + 72 \text{ m}^2 = 345 \text{ m}^2$.

Durch diese Änderung der privat genutzten und der vermieteten Fläche ändert sich auch deren Verhältnis zueinander. Da nun bisher verschiedene Ausgaben im bisherigen Verhältnis aufgeteilt worden sind, wären diese Teile in weiterer Folge neu zu berechnen. Mangels Details dazu, welche Werte aufgrund einer solchen Aufteilung angesetzt worden sind, sieht das Gericht aus verfahrensökonomischen Gründen davon ab, dies zu ermitteln. Diese Ausgaben werden daher in der Höhe berücksichtigt, in der sie in der der Berufung beigelegten Prognoserechnung angesetzt sind, zumal sich eine neue Aufteilung zu Ungunsten der Bf. auswirken würde und somit im Ergebnis von keiner Relevanz ist.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 02.09.2014 wurden zwei Preisspiegel zur Ermittlung des fiktiven Preises der vermieteten Gebäude vorgelegt. Da sich der in den Rechnungen verwendete ausschließlich auf gebrauchte Eigentumswohnungen konzentriert, ist dieser im gegenständlichen Fall aussagekräftiger. Dieser weist eine Preisspanne von € 1.905,00 bis € 2017,90 pro m² auf. Da sich die steuerliche Vertretung der Bf. auch darauf beruft, dass das Gebäude bloß mittleren Wohnwert habe, setzt das Gericht den fiktiven Preis im unteren Bereich bei 1.930,00 pro m² an.

Im Ergebnis ergeben sich somit fiktive Anschaffungskosten iHv € 665.850. Da Grund und Boden keiner Abnutzung unterliegen, werden diese nicht abgeschrieben, und mit üblichen 20 % der fiktiven Anschaffungskosten angesetzt. Daher ergibt sich eine AfA-Basis von € 532.680 und in weiterer Folge eine jährliche AfA iHv € 7.990,20.

Instandhaltung/Instandsetzung: Nach der Begründung der Berufung sei für laufende Instandhaltung "eine jährliche Reserve von 10 % der Einnahmen berücksichtigt" worden. In der Prognoserechnung wurden die zukünftigen Ausgaben dafür auch in dieser Höhe geschätzt.

Allerdings hat der VwGH bereits ausgeführt, dass "in eine für Zwecke der Liebhabereiprüfung aufzustellende Prognose nur solche Beträge als Werbungskosten Eingang finden, die

grundsätzlich bei der für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erstellenden Überschussrechnung anzusetzen sind" (VwGH vom 18.12.2012, 2010/15/0167). Daher ist nicht regelmäßig ein gewisser Betrag für solche zukünftigen Ausgaben zu dotieren, sondern sind diese dann und in der Höhe zu berücksichtigen und zu schätzen, in der sie voraussichtlich anfallen werden. Dazu hat der VwGH im obzit. Erkenntnis weiter ausgeführt, dass "im Hinblick auf die jeder Schätzung immanente Ungenauigkeit (vgl. Ritz, BAO⁶, § 184 Rz 3) es auch auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken trifft, dass die Abgabenbehörde die in der Prognose angesetzten Instandhaltungskosten nicht jährlich um einen Inflationsfaktor erhöht hat" (vgl. auch Moser "Widerlegung der Liebhabereivermutung", SWK 32/2018, 1402 (1405) mwN).

Dementsprechend können die zukünftigen Ausgaben für Instandhaltung und Instandsetzung nicht in Abhängigkeit von den erzielten Einnahmen geschätzt werden. Sie sind vielmehr absolut bzw. abhängig von den (fiktiven) Anschaffungskosten zu schätzen. Nach der einschlägigen Literatur zur Liegenschaftsbewertung können Instandhaltungskosten bei älteren Gebäuden mit 0,5 bis 1,5 % der Anschaffungskosten geschätzt werden (vgl. etwa BFG vom 21.10.2015, RV/1100062/2012 mwN).

Im gegenständlichen Fall wurden die zur Vermietung dienenden Gebäude bereits umfassend saniert, allerdings weisen diese Gebäude zugleich auch ein höheres Alter auf. Daher sind die zukünftigen Ausgaben für die Instandhaltung im unteren Bereich dieser Spanne mit 0,5 % der fiktiven Anschaffungskosten für das Gebäude ohne Grund und Boden, sprich mit 0,5 % der AfA-Basis, das sind € 2.663,40, für die Jahre 2014 bis 2018 und ab 2019 mit 0,75 % der AfA-Basis, das sind € 3.995,10, jährlich anzusetzen.

Nach erfolgter Änderung dieser Planungsparameter sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten der Bf. weist die Prognoserechnung im Jahr 2028 noch immer einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € 5.783 auf. Diese neue, geänderte Prognoserechnung liegt dem Erkenntnis bei und bildet einen Begründungsbestandteil. In den ersten geschätzten, mittlerweile vergangenen Jahren 2013 bis 2018 wurde ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv € 17.061 geschätzt. Tatsächlich wurde in diesen Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv € 14.061,90 erzielt. Wie die steuerliche Vertretung der Bf. in ihrem ergänzenden Schriftsatz vom 24.01.2019 ausgeführt hat, manifestiert sich dadurch die Erfüllbarkeit und die Realitätsnähe der neuen Prognoserechnung, die als Beilage I dem Erkenntnis beigelegt ist.

Daher und aufgrund des prognostizierten Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen im Jahr 2028 ist die beschwerdegegenständliche Tätigkeit der Bf. als Liebhaberei im ertragsteuerlichen Sinn zu qualifizieren und war spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Eine Revision wird nicht zugelassen, da die Art und die Vorgehensweise bei der Beurteilung der Frage, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist, bereits in der obzitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet und umfassend behandelt ist, das Gericht keine Veranlassung sieht, davon abzuweichen, und im gegenständlichen Fall lediglich Fragen der Beweiswürdigung strittig gewesen sind.

Beilage : Prognoserechnung-BFG

Wien, am 26. Juni 2020