

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Siegfried Fenz in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 16. Juli 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, nunmehr Finanzamt Österreich, vom 28. Mai 2014 betreffend Umsatzsteuer für 2002 bis 2009 und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2011, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 2002 und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2002 bis 2011 richtet, gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 2003 bis 2009 richtet, gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei den Beschwerdeführern (Bf.), den Ehegatten ***Bf1*** als Miteigentümer der Liegenschaft ***Adr3***, wurde eine Außenprüfung durchgeführt.

Die Prüferin traf im *Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung* gemäß § 150 BAO folgende Feststellungen:

Tz. 1 Sachverhaltsdarstellung

Die Ehegatten ***Bf1*** erwarben im Jahr 2001 ein Grundstück in ***Adr2*** und begannen im Jahr 2002 mit der Errichtung eines rund 300 m² [Anm. Sachbearbeiter: laut Aufstellung AB Allg./Verlauf: rd. 270 m²] großen Gebäudes, welches direkt neben der Autobahnauffahrt

1 nahe eines Schotterteiches gelegen ist. Das Grundstück gehört beiden Ehegatten zu je 50 %. Lt. Aktenlage war ursprünglich beabsichtigt, dieses Gebäude als Musterhaus für eine geplante Fertigteilhaussiedlung zu nutzen. Lt. Aktenvermerk des Erhebungsorgans aus 11/2003 geht hervor, dass dieses Projekt nicht zustande gekommen ist und daher das Gebäude ab 2005 an die Firma ***2*** vermietet werden soll und in weiterer Folge diese auch ihren Firmensitz und das Büro dorthin verlegen soll. Lt. Firmenbuchauszug ist Herr ***Bf1*** mit 25 % und Frau ***Bf1*** mit 75 % an dieser Gesellschaft beteiligt. Fertigstellung des Gebäudes war Ende 2004. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht erstellt. Beginnend mit 2003 wurden Rechnungen an die Firma ***2*** über Mietacontozahlung gestellt. Die Liegenschaft wurde im Jahr 2010 verkauft.

Die erklärten sowie "vorläufig" veranlagten Betriebsergebnisse aus der Vermietung betragen:

2002 € - 9.503,47

2003 € - 3.803,42

2004 € - 4.089,11

2005 € -12.935,84

2006 € 1.839,83

2007 € 1.979,17

2008 € - 5.899,58

2009 € - 4.022,-

2010 € 13.023,83

Gesamtverlust € -23.410,56

Tz. 2 Liebhaberei

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dar. Da die Vermietungstätigkeit wegen Unwägbarkeiten vorzeitig beendet wurde, liegt insgesamt eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vor, wenn sich die Vermietungstätigkeit unter gedanklicher Ausklammerung der Unwägbarkeiten und unter der Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erweist. Die Ertragsfähigkeit ist anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen.

In der vorgelegten Prognoserechnung wurde von Einnahmen beginnend im Jahr 2003 mit € 9.000,-- ausgegangen. Weiters wurden Verwaltungskosten (€ 1.500,--), Instandhaltungskosten (€ 200,--), Abschreibung (ab 2005 € 2.133,34) und Zinsaufwendungen zum Abzug gebracht. Lt. Prognoserechnung ist ab dem Jahr 2006 mit einem positiven Jahresergebnis und im Jahr 2014 mit einem Totalgewinn zu rechnen.

Lt. übermittelter Sachverhaltsdarstellung von 4/2013 wären ab dem Jahr 2009 jährliche Überschüsse von € 3.000,-- bis 4.000,-- durch sinkende Zinsen und Indexsteigerungen bei Mieterlösen erzielt worden und somit bis zum Jahr 2024 Überschüsse von etwa € 50.000,-- entstanden. Demgegenüber stehen bisherige Fehlbeträge von etwa € 40.000,-- (nach adaptierten Zinsen in Prognoserechnung) und somit wäre ein Totalgewinn entstanden. Lt. Abgabepflichtigen geriet die Mieterin aufgrund Verzögerungen in der Abwicklung mehrerer Immobilienprojekte in massive Liquiditätsprobleme. Da keine finanziellen Reserven vorhanden

sind, erfolgte ein Notverkauf.

Lt. Ap wurden nicht die vereinbarten Kreditzinsen lt. Kreditvertrag in der E-A-Rechnung zum Ansatz gebracht, und daher erfolgte eine Adaptierung dieser in den Jahren 2002, 2006 und 2007. Wie aus der adaptierten Prognoserechnung ersichtlich ist, ergibt sich kein Gesamtgewinn nach 12 Jahren, sondern ein Verlust. In der Prognoserechnung wurde für zukünftige Instandhaltungsaufwendungen mit einem jährlichen Betrag von € 200,-- vorgesorgt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellen auch bei neu errichteten Gebäuden nach einem angemessenen Zeitraum (10 Jahre) Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten einen unverzichtbaren Bestandteil der Prognoserechnung dar. Diesen ist lt. Literatur mit einem Werbungskostenansatz in Höhe von 15 % der Mieteinnahmen zu begegnen.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass die Mieterin des Gebäudes (***2***) zu 100 % im Eigentum des Ehepaares ***Bf1*** steht. Mit der Mieterin wurde jedoch kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen, Details wie etwa Mietbeginn und Vertragsdauer nicht exakt geregelt. Bereits vor Fertigstellung des Gebäudes wurden an die Mieterin in den Jahren 2003 und 2004 Mietacontozahlungen verrechnet.

Als Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin kannte Herr ***Bf1*** die finanzielle und wirtschaftliche Situation der ***2***. Diese erzielte in den Jahren 2002, 2003 keine Umsätze und hatte 2002 - 2004 auch keine Dienstnehmer beschäftigt. Die prognostizierten Mieteinnahmen erscheinen daher nicht realistisch, die vor Fertigstellung verrechneten Mietzahlungen sind ebenfalls nicht fremdüblich. Der Abgabepflichtige geht von zukünftigen Projekten des Mieters mit Fertigteilhäusern aus, die jedoch nie realisiert wurden und über die auch keine Kooperationsverträge vorgelegt wurden. Der Firmensitz der Mieterin wurde bis zur Veräußerung nicht wie geplant an diese Adresse verlegt.

Maßgeblich für eine Prognose sind nicht die idealen Wunschvorstellungen, sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Nach den Kriterien für Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen kann ein Vertrag nur dann anerkannt werden, wenn er

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wird.

Nach Ansicht der Ap handelt es sich hierbei um keine fremdübliche Vereinbarung.

Vom Vermieter wurden auch keine Schritte gesetzt, das Objekt anderweitig zu vermieten.

Die Anwendung eines stark sinkenden Zinsaufwandes ist außerdem rein subjektiv, und kann dem Objektivitätserfordernis der Prognoserechnung nicht standhalten.

Nach Ansicht der Ap handelt es sich um keine fremdübliche Mietvereinbarung. Geht man von jährlichen Mieteinnahmen beginnend mit € 9.000,-- aus und bringt Ausgaben wie Abschreibung (€ 2.133,--), Verwaltungskosten (€ 1.500,--), Instandhaltungsaufwendungen (€ 1.350,--) und Zinsen zum Abzug, ist ein Überschuss von € 3.000,-- – 4.000,-- wie in der Sachverhaltsdarstellung genannt, nicht möglich.

Lt. Ap erscheint es den obigen Ausführungen zufolge nicht möglich, dass sich die Vermietungstätigkeit als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Es ist daher von einer steuerlich

unbeachtlichen Liebhabereitätigkeit auszugehen.

Es ergeben sich dadurch folgende steuerliche Konsequenzen:

[Darstellung des Zahlenmaterials]

Umsatzsteuerbescheide für 2002 bis 2011:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen
(einschließlich Anzahlungen) ... 0,00 

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch
(einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) ... 0,00 

Feststellungsbescheide nach  92 iVm  190 Abs. 1 BAO für 2002 bis 2011:

Der Nichtfeststellungsbescheid wurde aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen
Prüfung für die Jahre 2002 – 2011 (steuerlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeit) erlassen.

Die *Beschwerde* wurde von der steuerlichen Vertretung erhoben wie folgt:

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde Liebhaberei für die Vermietung der Liegenschaft durch
die Hausgemeinschaft *****Bf1***** angenommen. Im umfassenden Schriftverkehr mit dem
Finanzamt und später mit der Betriebsprüferin habe ich dargelegt, dass im vorliegenden Fall
sicherlich kein Liebhabereittbestand vorliegt. Ich ersuche daher, die Umsatzsteuer mit dem
ursprünglichen vorläufigen Betrag von minus  27.632,34 (Guthaben) festzusetzen.

Meine Mandanten haben im Jahr 2001 ein Grundstück erworben und darauf ein Haus
errichtet. Dieses diene als Musterhaus für die Mieterin, die *****2*****. In weiterer Folge hätten
auch deren Firmensitz und das Büro dorthin verlegt werden sollen.

Die Vermietung war während der gesamten Zeit (von der Anschaffung bis zum Verkauf)
objektiv als Einkunftsquelle geeignet. Bei der Vermietung handelt es sich um eine
unternehmerische Betätigung. berschusserzielungsabsicht lag selbstverständlich und
notwendigerweise, unter anderem aus rein wirtschaftlichen Überlegungen, während der
ganzen Zeit vor.

In dem vorliegenden Fall ergibt die von der Betriebsprüferin adaptierte Prognoserechnung
zwar einen Verlust, jedoch ist nicht nur auf die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse
abzustellen, sondern die objektive Eignung der Betätigung zur Erwirtschaftung eines
Gesamterfolgs zu beurteilen. Diese ist gegeben und wurde nur durch unerwartete Umstände
nicht erreicht.

Die monatliche Miete betrug netto:

 750,00 vom Jänner 2005 bis zum Jänner 2007

 916,67 vom Februar 2007 bis zum Mai 2008

 962,87 ab Mai 2008

Wenn nicht auf den Zufluss der Mieteinnahmen, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise
auf die den Vermietern zustehenden Mieteinnahmen abgestellt wird, betragen die Erlöse
netto:

2005  9.000,00

2006  9.000,00

2007 € 10.833,37

2008 € 11.323,44

2009 € 11.554,44

Zinsenaufwand und Geldverkehrspesen:

2003 € 12.559,72 + € 194,89 = € 12.754,61

2004 € 12.785,11 + € 304,00 = € 13.089,11

2005 € 8.382,82 + € 4.778,92 = € 13.161,74

2006 € 4.299,40 + € 510,41 = € 4.809,81

2007 € 6.787,93 + € 583,18 = € 7.371,11

2008 € 11.289,12 + € 787,31 = € 12.076,43

2009 € 6.202,79 + € 394,04 = € 6.596,83

Bei den Vermietern sind erstmalig im Jahr 2002 Aufwendungen angefallen, somit hätte im Jahr 2024 ein Gesamtüberschuss vorliegen müssen. Bis zum Ende des Prüfzeitraums sind Fehlbeträge von insgesamt € 42.668,40 angefallen. Die nachträglichen Aufwendungen des Jahres 2011 in Höhe von € 2.402,69 sind abzuziehen (wenn kein Verkauf stattgefunden hätte, wären den Aufwendungen Einnahmen gegenüber gestanden), sodass die kumulierten Fehlbeträge € 40.265,71 betragen. Bis zum Jahr 2024 wären etwa € 50.000,00 an Überschüssen erzielt worden. Insgesamt wäre somit ein Totalgewinn entstanden.

Steuerberatungskosten können in jedem Fall steuerlich berücksichtigt werden, entweder als Werbungskosten oder als Sonderausgaben. Daher sind diese Kosten in der Berechnung nicht weiter anzusetzen. Der Gesamtgewinn wäre dadurch früher zu erzielen gewesen.

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt. Treten daher durch unerwartete Umstände (z.B. Zahlungsunfähigkeit des Mieters) unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Wird die Betätigung auf Grund unvorhergesehener Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten beendet, liegt eine Einkunftsquelle dann vor, wenn bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nachvollziehbar bestanden hat. Und diese lag im gegenständlichen Fall jedenfalls vor!

Ein vorzeitiger „Notverkauf“ kann Liebhaberei ausschließen (zB VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079, hinsichtlich Notverkauf wegen eines Straßenausbaus). Es muss sich aber nicht unbedingt um einen Notverkauf auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses handeln (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, betr. Verkauf einer durch die - vermögenslose - Mieterin in einen desolaten Zustand gebrachten Wohnung ohne Möglichkeit einer Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen). Auch ein Notverkauf, der in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegt, ist zu berücksichtigen. Treten durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Verluste bzw. entgehende Einnahmen auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese

Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle NICHT abträglich. Im vorliegenden Fall handelte es sich um unerwartete Umstände (Entwicklung des SFR-Kurses, Liquiditätsprobleme des Mieters).

Die Vermieter verhielten sich marktgerecht: Die Lage der Liegenschaft ist hervorragend durch die Situierung an einem See am Rand von ***1***, die Bauweise und der Grundriss des Hauses entspricht gehobenen Ansprüchen.

Die Miete wurde marktüblich berechnet und vereinbart.

Bei den angefallenen Verlusten handelt es sich um keine gravierenden Verluste, da diese teilweise auch durch verzögerte Zahlungen des Mieters entstanden sind. Die Fehlbeträge erreichen in den Jahren 2003 bis 2009 nur rund 44 % der Einnahmen (siehe Punkt 11.3 der Liebhabereiverordnung, die erst bei Erreichen oder Überschreiten der Einnahmen durch die Verluste von Liebhaberei spricht).

Im vorliegenden Fall geriet die Mieterin, die ***2***, aufgrund massiver Verzögerungen in der Abwicklung mehrerer Immobilienprojekte (Projekt in ***3*** zur Errichtung von Fertigteilhäusern, Verkauf von einzelnen Fertigteilhäusern an Bauträger und Private) in massive Liquiditätsprobleme. Mittlerweile musste die Gesellschaft Konkurs anmelden.

Das Ehepaar ***Bf1*** hat ebenfalls keinerlei finanzielle Reserven. Die Pensionseinkünfte von Herrn ***Bf1*** werden bis auf das Existenzminimum gepfändet. Frau ***Bf1*** ist beim AMS als arbeitssuchend gemeldet, ohne Bezüge zu erhalten.

Die schwierige finanzielle Situation zwang die Vermieter dazu, die Liegenschaft im Jahr 2010 zu veräußern. Der Kaufpreis floss meinen Mandanten im Jahr 2011 zu. Durch diesen Notverkauf wurde es ***Bf1*** unmöglich, einen Gesamtgewinn aus der Vermietung zu erzielen. Die Liegenschaft wurde nicht aus privaten, sondern aus wirtschaftlichen Motiven heraus verkauft. Unserer Meinung nach liegt kein Liebhabereitatsbestand vor.

Die abweisende *Beschwerdevorentscheidung* wurde begründet wie folgt:

Die Ehegatten ***Bf1*** erwarben im Jahr 2001 ein Grundstück in ***Adr2*** und begannen im Jahr 2002 mit der Errichtung eines rund 300 m² großen Gebäudes, welches direkt neben der Autobahnauffahrt ***1*** nahe eines Schotterteiches gelegen ist. Das Grundstück gehört beiden Ehegatten zu je 50 %. Lt. Aktenlage war ursprünglich beabsichtigt, dieses Gebäude als Musterhaus für eine geplante Fertigteilhaussiedlung zu nutzen. Lt. Aktenvermerk des Erhebungsorganes aus 11/2003 geht hervor, dass dieses Projekt nicht zustande gekommen ist und daher das Gebäude ab 2005 an die Firma ***2*** vermietet werden und in weiterer Folge diese auch ihren Firmensitz und das Büro dorthin verlegen soll. Lt. Firmenbuchauszug sind Herr ***Bf1*** mit 25 % und Frau ***Bf1*** mit 75 % an dieser Gesellschaft beteiligt.

Fertigstellung des Gebäudes war Ende 2004. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht erstellt. Beginnend mit 2003 wurden Rechnungen an die Firma ***2*** über Miet-Akontozahlungen gestellt. Die Liegenschaft wurde im Jahr 2010 verkauft.

Die erklärten sowie "vorläufig" veranlagten Betriebsergebnisse aus der Vermietung betragen: 2002 € -9.503,47

2003 € -3.803,42
 2004 € -4.089,11
 2005 € -12.935,84
 2006 € 1.839,83
 2007 € 1.979,17
 2008 € -5.899,58
 2009 € -4.022,--
 2010 € 13.023,83

Gesamtverlust € -23.410,56

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dar. Da die Vermietungstätigkeit wegen Unwägbarkeiten vorzeitig beendet wurde, liegt insgesamt eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vor, wenn sich die Vermietungstätigkeit unter gedanklicher Ausklammerung der Unwägbarkeiten und unter der Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erweist. Die Ertragsfähigkeit ist anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen.

In der vorgelegten Prognoserechnung wurde von Einnahmen beginnend im Jahr 2003 mit € 9.000,- ausgegangen. Weiters wurden Verwaltungskosten (€ 1.500,-), Instandhaltungskosten (€ 200,-), Abschreibung (ab 2005 € 2.133,34) und Zinsaufwendungen zum Abzug gebracht. Lt. Prognoserechnung ist ab dem Jahr 2006 mit einem positiven Jahresergebnis und im Jahr 2014 mit einem Totalgewinn zu rechnen.

Lt. übermittelter Sachverhaltsdarstellung von 4/2013 wären ab dem Jahr 2009 jährliche Überschüsse von € 3.000,- bis 4.000,- durch sinkende Zinsen und Indexsteigerungen bei Mieterlösen erzielt worden und somit bis zum Jahr 2024 Überschüsse von etwa € 50.000,- entstanden. Demgegenüber stehen bisherige Fehlbeträge von etwa € 40.000,- (nach adaptierten Zinsen in der Prognoserechnung) und somit wäre ein Totalgewinn entstanden.

Lt. Abgabepflichtigen geriet die Mieterin aufgrund Verzögerungen in der Abwicklung mehrerer Immobilienprojekte in massive Liquiditätsprobleme. Da keine finanziellen Reserven vorhanden sind, erfolgte ein Notverkauf.

Lt. Außenprüfung wurden nicht die vereinbarten Kreditzinsen lt. Kreditvertrag in der E-A-Rechnung zum Ansatz gebracht, und daher erfolgte eine Adaptierung dieser in den Jahren 2002, 2006 und 2007. Wie aus der adaptierten Prognoserechnung ersichtlich ist, ergibt sich kein Gesamtgewinn nach 12 Jahren, sondern ein Verlust. In der Prognoserechnung wurden für zukünftige Instandhaltungsaufwendungen mit einem jährlichen Betrag von € 200,- vorgesorgt. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellen auch bei neu errichteten Gebäuden nach einem angemessenen Zeitraum (10 Jahre) Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten einen unverzichtbaren Bestandteil der Prognoserechnung dar. Diese sind lt. Literatur mit einem Werbungskostenansatz in Höhe von 15 % der Mieteinnahmen zu begegnen. Weiters wird darauf hingewiesen, dass die Mieterin des Gebäudes (Fa. ***2***) zu 100 % im Eigentum des Ehepaares ***Bf1*** steht. Mit der Mieterin wurde jedoch kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen, Details wie etwa Mietbeginn und Vertragsdauer wurden nicht exakt geregelt.

Bereits vor Fertigstellung des Gebäudes wurden an die Mieterin in den Jahren 2003 und 2004 Miet-Akontozahlungen verrechnet.

Als Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin kannte Herr ***Bf1*** die finanzielle und wirtschaftliche Situation der ***2***. Diese erzielte in den Jahren 2002 und 2003 keine Umsätze und hatte 2002-2004 auch keine Dienstnehmer beschäftigt. Die prognostizierten Mieteinnahmen erscheinen daher nicht realistisch, die vor Fertigstellung verrechneten Mietzahlungen sind ebenfalls nicht fremdüblich. Die Abgabepflichtige geht von zukünftigen Projekten des Mieters mit Fertigteilhäusern aus, die jedoch nie realisiert wurden und über die auch keine Kooperationsverträge vorgelegt wurden. Der Firmensitz der Mieterin wurde bis zur Veräußerung nicht wie geplant an diese Adresse verlegt.

Maßgeblich für eine Prognose sind nicht die idealen Wunschvorstellungen, sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Nach den Kriterien für Rechtsgeschäfte zwischen nahen Angehörigen kann ein Vertrag nur dann anerkannt werden, wenn er

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wird.

Nach Ansicht der Außenprüfung handelt es sich hierbei um keine fremdübliche Vereinbarung. Vom Vermieter wurden auch keine Schritte gesetzt, das Objekt anderweitig zu vermieten.

Die Anwendung eines stark sinkenden Zinsaufwandes ist außerdem rein subjektiv, und kann dem Objektivitätserfordernis der Prognoserechnung nicht standhalten.

Nach Ansicht der Außenprüfung handelt es sich um keine fremdübliche Mietvereinbarung. Geht man von jährlichen Mieteinnahmen beginnend mit € 9.000,-- aus und bringt Ausgaben wie Abschreibung (€ 2.133,--), Verwaltungskosten (€ 1.500,--), Instandhaltungsaufwendungen (€ 1.350,--) und Zinsen zum Abzug, ist ein Überschuss vom € 3.000,-- – € 4.000,-- wie in der Sachverhaltsdarstellung genannt, nicht möglich.

Lt. Außenprüfung erscheint es den obigen Ausführungen zufolge nicht möglich, dass sich die Vermietungstätigkeit als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Es ist daher von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereitätigkeit auszugehen.

In der Beschwerde vom 16.07.2014 wurden nach Ansicht des Finanzamtes auch keine neuen Fakten vorgebracht, die nicht schon im Bericht und in der Niederschrift über die Außenprüfung Berücksichtigung gefunden hätten. Daher musste die Beschwerde abgewiesen werden.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil der oben bezeichneten Bescheide.

Die *Vorlageanträge* mit gleichlautenden Begründungen wurden von der steuerlichen Vertretung erstattet wie folgt:

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde Liebhaberei für die Vermietung der Liegenschaft durch die Hausgemeinschaft ***Bf1*** angenommen. Im umfassenden Schriftverkehr mit dem Finanzamt und später mit der Betriebsprüferin habe ich dargelegt, dass im vorliegenden Fall sicherlich kein Liebhabereitatsbestand vorliegt. Ich ersuche daher, die Einkünfte mit dem ursprünglichen Betrag festzusetzen.

Meine Mandanten haben im Jahr 2001 ein Grundstück erworben und darauf ein Haus errichtet. Dieses diente als Musterhaus für die Mieterin, die ***2***. In weiterer Folge hätten auch deren Firmensitz und das Büro dorthin verlegt werden sollen.

Die Vermietung war während der gesamten Zeit (von der Anschaffung bis zum Verkauf) objektiv als Einkunftsquelle geeignet. Bei der Vermietung handelt es sich um eine unternehmerische Betätigung. Überschusserzielungsabsicht lag selbstverständlich und notwendigerweise, unter anderem aus rein wirtschaftlichen Überlegungen, während der ganzen Zeit vor.

In dem vorliegenden Fall ergibt die von der Betriebsprüferin adaptierte Prognoserechnung zwar einen Verlust, jedoch ist nicht nur auf die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse abzustellen, sondern die objektive Eignung der Betätigung zur Erwirtschaftung eines Gesamterfolgs zu beurteilen. Diese ist gegeben und wurde nur durch unerwartete Umstände nicht erreicht.

Bei den Vermietern sind erstmalig im Jahr 2002 Aufwendungen angefallen, somit hätte im Jahr 2024 ein Gesamtüberschuss vorliegen müssen. Bis zum Ende des Prüfzeitraums sind Fehlbeträge von insgesamt € 42.668,40 angefallen. Die nachträglichen Aufwendungen des Jahres 2011 in Höhe von € 2.402,69 sind abzuziehen (wenn kein Verkauf stattgefunden hätte, wären den Aufwendungen Einnahmen gegenüber gestanden), sodass die kumulierten Fehlbeträge € 40.265,71 betragen. Bis zum Jahr 2024 wären etwa € 50.000,00 an Überschüssen erzielt worden. Insgesamt wäre somit ein Totalgewinn entstanden.

Steuerberatungskosten können in jedem Fall steuerlich berücksichtigt werden, entweder als Werbungskosten oder als Sonderausgaben. Daher sind diese Kosten in der Berechnung nicht weiter anzusetzen. Der Gesamtgewinn wäre dadurch früher zu erzielen gewesen.

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt. Treten daher durch unerwartete Umstände (z.B. Zahlungsunfähigkeit des Mieters) unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Wird die Betätigung auf Grund unvorhergesehener Betätigungsrisiken oder Unwägbarkeiten beendet, liegt eine Einkunftsquelle dann vor, wenn bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, nachvollziehbar bestanden hat. Und diese lag im gegenständlichen Fall jedenfalls vor!

Ein vorzeitiger „Notverkauf“ kann Liebhaberei ausschließen (zB VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079, hinsichtlich Notverkauf wegen eines Straßenausbaus). Es muss sich aber nicht unbedingt um einen Notverkauf auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses handeln (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, betr. Verkauf einer durch die - vermögenslose - Mieterin in einen desolaten Zustand gebrachten Wohnung ohne Möglichkeit einer Durchsetzung von Schadenersatzansprüchen). Auch ein Notverkauf, der in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegt,

ist zu berücksichtigen.

Treten durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Verluste bzw. entgehende Einnahmen auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle NICHT abträglich. Im vorliegenden Fall handelte es sich um unerwartete Umstände (Entwicklung des SFR-Kurses, Liquiditätsprobleme des Mieters).

Die Vermieter verhielten sich marktgerecht: Die Lage der Liegenschaft ist hervorragend durch die Situierung an einem See am Rand von ***1***, die Bauweise und der Grundriss des Hauses entspricht gehobenen Ansprüchen. Die Miete wurde marktüblich berechnet und vereinbart.

Bei den angefallenen Verlusten handelt es sich um keine gravierenden Verluste, da diese teilweise auch durch verzögerte Zahlungen des Mieters entstanden sind. Die Fehlbeträge erreichen in den Jahren 2003 bis 2009 nur rund 44 % der Einnahmen (siehe Punkt 11.3 der Liebhabereiverordnung, die erst bei Erreichen oder Überschreiten der Einnahmen durch die Verluste von Liebhaberei spricht).

Im vorliegenden Fall geriet die Mieterin, die ***2***, aufgrund massiver Verzögerungen in der Abwicklung mehrerer Immobilienprojekte (Projekt in ***3*** zur Errichtung von Fertigteilhäusern, Verkauf von einzelnen Fertigteilhäusern an Bauträger und Private) in massive Liquiditätsprobleme. Mittlerweile musste die Gesellschaft Konkurs anmelden.

Das Ehepaar ***Bf1*** hat ebenfalls keinerlei finanzielle Reserven. Die Pensionseinkünfte von Herrn ***Bf1*** werden bis auf das Existenzminimum gepfändet. Frau ***Bf1*** ist beim AMS als arbeitssuchend gemeldet, ohne Bezüge zu erhalten.

Die schwierige finanzielle Situation zwang die Vermieter dazu, die Liegenschaft im Jahr 2010 zu veräußern. Der Kaufpreis floss meinen Mandanten im Jahr 2011 zu. Durch diesen Notverkauf wurde es ***Bf1*** unmöglich, einen Gesamtgewinn aus der Vermietung zu erzielen. Die Liegenschaft wurde nicht aus privaten, sondern aus wirtschaftlichen Motiven heraus verkauft. Unserer Meinung nach liegt kein Liebhabereitatsbestand vor. Ich ersuche daher um Stattgabe der Beschwerde.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Im Zuge einer Außenprüfung wurde bei einer Vermietungstätigkeit durch Ehegatten Liebhaberei festgestellt. Die Vermietung erfolgte zu nicht fremdüblichen Bedingungen an eine GmbH, deren Gesellschafter ebenfalls die Ehegatten sind. Der Firmensitz der GmbH wurde nie in das Vermietungsobjekt verlegt. Eine Vermietung an Fremde wurde nicht in Erwägung gezogen. Das Grundstück wurde 2001 erworben und darauf ein Gebäude errichtet. Im Jahr 2010 erfolgte die Veräußerung der Liegenschaft, ohne dass ein Gesamtüberschuss erzielt worden wäre und dieser aufgrund der Darstellungen der Außenprüfung auch objektiv nicht möglich wäre.

Beweismittel:

Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO und Bericht über das

Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO vom 05.05.2014; Prognoserechnungen;
Kaufvertrag; Stellungnahme der Prüferin zur Beschwerde vom 27.08.2014;
Bescheidbegründung (Abweisung der Beschwerde) vom 12.11.2014.

Stellungnahme:

Unter Hinweis auf die Feststellungen der Außenprüfung beantragt das Finanzamt, die Beschwerden abzuweisen.

Das Bundesfinanzgericht führte ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durch, dessen Ergebnis in den unten folgenden Erwägungsteil eingearbeitet ist.

Am Ende des Ermittlungsverfahrens wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Mit Gesellschaftsvertrag vom 26. Februar 2001 wurde die Fa. ***2*** gegründet;
Gesellschafter waren die Ehegatten ***Bf1***, Geschäftsführer Herr ***Bf1***. Die Stammeinlage betrug S 500.000,00, d.s. € 36.336,42 (Firmenbuchauszug).

Die ***2*** befasste sich mit der Entwicklung von Immobilienprojekten und schloss laut Angabe des Herrn ***Bf1*** in den letzten Jahren mit mehreren Herstellern von Fertigteilhäusern Kooperationen ab, bisher konnte noch kein Verkaufsabschluss getätigt werden (Schreiben vom 30.10.2013).

Mit Kaufvertrag vom 11. Juni 2001 erwarben die Ehegatten ***Bf1*** das Grundstück, Baufl. (begrünt) 805 m², in ***1*** mit der Anschrift ***Adr2*** (Kaufvertrag).
Der Kaufpreis für den Grund und Boden, samt Eintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer, betrug € 53.160,18 (Vorhaltsbeantwortung 14.04.2021).

Verträge vom Juni 2001 (AB Fragenkatalog 1.10.13 und Erlöse):

1. Kredit bei Erste Bank über [€] 192.600,00 Fremdwährungskredit

Vertrag vom 6/2001 Zinssatz 1,625% über Libor

Laufzeit: bis 10.7.2021 zur Verfügung

2. Kredit bei Erste Bank über [€] 109.000,00 (AB Fragenkatalog 1.10.13)

Vertrag vom 6/2001, 240 mtl. Raten beginnend ab 15072001

fixe Zinsrate bis 7/03 – [€; AB Arbeitsbogen, Kontoauszüge] 483,-- ab 7/03 ca. 6,75 %

Für das Jahr 2001 wurde von der Fa. ***2*** Folgendes erklärt:

steuerbarer Umsatz	000	0,00
--------------------	-----	------

Vorsteuern (ohne EUST)	060	-2.422,83
------------------------	-----	-----------

Verlust 33.860,67 €

2002: Beginn mit der Errichtung eines 300 m² Hauses; geplant war dieses Haus als Musterhaus zu nutzen – Projekt kam nicht zustande (Aktenvermerk AB Allg./Verlauf).

Für das Jahr 2002 wurde von den Bf. Folgendes erklärt:

steuerbarer Umsatz 000 0,00

Vorsteuern (ohne EUST) 060 27.632,34

[vgl. unten: die Rohbau- Herstellungskosten für das Gebäude betrugen € 142.229,71]

Eink.a.Vermietung+Verpachtg. 370 -9.503,47

Für das Jahr 2002 erklärte die Fa. ***2*** Erlöse iHv € 16.547,16 [dem ein Materialaufwand Wareneinkauf iHv € 16.547,16 gegenüberstand!] und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv -20.676,71 € (Abgabeninformationssystemabfrage, Gewinn- und Verlustrechnung AB ***2*** G+V).

Ein schriftlicher Mietvertrag wurde (betreffend die Vermietung des Objektes an die Fa. ***2***) nicht erstellt (unstrittige Feststellung unter Tz. 1). Der Zeitpunkt des mündlichen Mietvertragsabschlusses wurde – (erst) nach Urgenz mit Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2021 – mit 6. März 2003 bekannt gegeben.

2003: Rohbau (Aktenvermerk AB Allg./Verlauf):

höherpreisige Ausführung - Büro, 2 Wohneinheiten, Keller großes Schwimmbecken aufgrund fin. Schwierigkeiten ruht die Bautätigkeit

AV ED-Organ Nachschau:

Gebäude soll ab 2005 an Fa. ***2*** und Fa. ***4*** GmbH (im Einflussbereich des Abgpfl. [Anmerkung: errichtet mit Gesellschaftsvertrag vom 28.03.2003; Stammanteile der Ehegatten ***Bf1*** je 25%; per 31.12.2004 Aktiva iHv € 0,00 und Passiva (Verbindlichkeiten) iHv € 100.163,73; per 31.12.2005 Aktiva iHv € 65,408,48 und Passiva (Verbindlichkeiten) iHv € 167.827,79; per 31.12.2006 Aktiva iHv € 65,408,48 und Passiva (Verbindlichkeiten) iHv € 170.533,22; mit Beschluss vom 6.11.2009 aufgelöst])

vermietet werden.

Fertigstellungstermin ist Sommer 2004 geplant

Miete soll zw. 1200-1500 € betragen

bisherige Baukosten ca. 2,2 Mio S

Der Bauplan weist folgenden Bau aus (Aktenvermerk AB Allg./Verlauf):

2 Wohnhäuser nebeneinander, in der Mitte verbunden

Haus 1:

Erdgeschoss 70 m² Schwimmhalle

OG: Büro 31 m², Besprechungsraum 26 m², WC 3 m²

Haus 2:

Wohn/essraum 32 m², Küche 13 m², Ankleideraum 3 m², WC 2 m², Halle offen 15 m²

Verbindungstrakt 16 m²

OG: 3 Zimmer je 14 m², Bad 6 m², Vorraum 7,5 m², Ankleideraum 3 m²
 [Summe der angeführten Flächen: 269,5 m²]

Der Kaufpreis für Grund und Boden betrug, wie oben festgehalten, € 53.160,18, die Rohbau-Herstellungskosten für das Gebäude betrugen € 142.229,71, die 2001 aufgenommenen Kredite beliefen sich auf € 301.600,00. „Die Mittelverwendung der beiden (o.a.) Kredite im Jahr 2001 kann in der Buchhaltung nicht mehr nachvollzogen werden. Herr ***Bf1*** kann sich (laut Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2021) leider nicht erinnern, wofür der Differenzbetrag von rund € 100.000,00 verwendet wurde.“

Im November 2003 wurde dem Finanzamt seitens der Bf. bekannt gegeben, dass das geplant gewesene Projekt einer Fertigteilhaussiedlung, für welches das Gebäude als Musterhaus dienen sollte, nicht zustande gekommen ist und dass das Gebäude nach Fertigstellung [die bis zur Veräußerung im Jahr 2010 nicht erfolgte; vgl. unten] der Firma ***2*** als Firmensitz samt dorthin verlegtem Büro dienen soll.

Mit der Datierung 31. Dezember 2003 wurde seitens der Bf. an die Fa. ***2*** eine Rechnung wie folgt ausgestellt (AB Feststellungspunkte + Belege):

[Namen und Anschriften]:

Acontozahlung für Miete 2003	€ 7.833,33
+ 20 % Umsatzsteuer	€ 1.566,67
	€ 9.400,00

Betrag dankend erhalten!

Für das Jahr 2003 wurde von den Bf. Folgendes erklärt:

steuerbarer Umsatz	000	10.740,25
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	1.141,90
Eink.a.Vermietung+Verpachtg. 370		-3.803,42

Für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2003 erklärte die Fa. ***2*** Erlöse iHv € 0,00, und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv - € 7.347,53 (Abgabeninformationssystemabfrage).

Die Gewinn- und Verlustrechnung der Fa. ***2*** für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2003 weist keinen Miet- oder Pachtaufwand als Betriebsausgaben aus.

Von den Bf. wurden keine Schritte gesetzt, „das Objekt anderweitig (als an die Fa. ***2***) zu vermieten“ (unstrittige Feststellung unter Tz. 1).

Ab „12/2004 ist Dauerauftrag [seitens der Fa. ***2***) über Miete vorhanden, für die Vorjahre nicht.“ (AB Fragenkatalog 1.10.13).

Der Firmensitz der Mieterin (Fa. ***2***) wurde (im 6-jährigen Zeitraum von Ende 2004) bis zur Veräußerung (im November 2010) nicht wie geplant an diese Adresse verlegt (unstrittige

Feststellung unter Tz. 1). Der Grund war das fehlende Fortschreiten der Gebäudeerrichtung in all diesen Jahren (siehe unten).

Für das Jahr 2004 wurde von den Bf. Folgendes erklärt:

steuerbarer Umsatz	000	9.000,00
Eink.a.Vermietung+Verpachtg. 370		-4.089,11

Für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2004 erklärte die Fa. ***2*** „Erlöse noch nicht verrech.“ iHv € 65.000,00, und Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 46.928,64 (Abgabeninformationssystemabfrage).

Die Gewinn- und Verlustrechnung der Fa. ***2*** für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2004 weist keinen Miet- oder Pachtaufwand als Betriebsausgaben aus.

Der laut Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2021 mit 6. März 2003 bekannt gegebene mündliche Mietvertrag sah den „Mietbeginn mit Jänner 2005“ vor (Vorhaltsbeantwortung vom 05.03.2021) [Bemerkung: von der Bf. wurden für das Jahr 2003 € 10.740,25 erklärt und für das Jahr 2004 € 9.000,00!]

Vertrag vom März 2005 (AB Fragenkatalog 1.10.13):

1. CHF-Kredit bei BAWAG über 190.000,00

Vertrag vom 3/2005 Zinssatz 1,25 % über Libor

2. Kredit bei BAWAG über 90.000,00

fixe Zinsrate bis 7/2006 von 3,25%

pro Mo. 518,90

Durchschnittslibor 2006 etwa 1,45; 2007 - 2,40

Auf Grund einer Pfandurkunde vom 08. April 2005 wurde im Grundbuch betreffend das o.a. Grundstück ein Pfandrecht mit dem Höchstbetrag iHv € 260.000,00 eingetragen (Grundbuchsatzug).

Vom Jänner 2005 bis zum Jänner 2007 betrug die monatliche „Miete“ (zur Vermietbarkeit bzw. zum Fertigstellungsgrad vgl. unten) betreffend die in Rede stehende Liegenschaft netto € 750,00 (Schreiben vom 08.04.2014).

Für das Jahr 2005 wurde von den Bf. Folgendes erklärt:

steuerbarer Umsatz	000	6.000,00
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	704,29
Eink.a.Vermietung+Verpachtg. 370		-12.935,84

Für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2005 erklärte die Fa. ***2*** Erlöse iHv € 250.833,33, der Jahresgewinn betrug € 73.844,63 (Jahresabschluss der ***2***).

Die Gewinn- und Verlustrechnung der Fa. ***2*** für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2005 weist einen Miet- oder Pachtaufwand iHv € 9.000,00 als Betriebsausgaben aus.

Am 13. März 2006 ging auf dem auf den Namen des Herrn ***Bf1*** lautenden Konto bei der B. Bank, Kto.Nr. 05...406 mit dem Buchungstext MIETE MUSTERHAUS 329... 395 ***2*** Projektentwicklung ein Betrag iHv € 900,00 ein (ältester aktienkundiger Kontoauszug des B. Kontos vom 30.05.2006, AB ‚Arbeitsbogen‘).

Für das Jahr 2006 wurde von den Bf. Folgendes erklärt:

steuerbarer Umsatz	000	8.250,00
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	1,52
Einnahmen	9460	8.250,00
Absetzung für Abnutzung	9500	2.133,34
Fremdfinanzierungskosten	9510	3.751,42
übrige Werbungskosten	9530	525,41
Eink.a.Vermietung+Verpachtg. 370		1.839,83

Für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2006 erklärte die Fa. ***2*** Erlöse iHv € 30.000,00, der Jahresverlust betrug -€ 86.342,11 (Jahresabschluss der ***2***).

Die Gewinn- und Verlustrechnung der Fa. ***2*** für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2006 weist einen Miet- oder Pachtaufwand iHv € 9.000,00 als Betriebsausgaben aus.

Vom Februar 2007 bis zum Mai 2008 betrug die monatliche „Miete“ betreffend die in Rede stehende Liegenschaft netto € 916,67 (Schreiben vom 08.04.2014).

Am 13. März, 12. Juni, 11. September und 11. Dezember 2007 gingen auf dem auf den Namen des Herrn ***Bf1*** lautenden Konto bei der B. Bank, Kto.Nr. 05...406 mit dem Buchungstext MIETE MUSTERHAUS 329... 395 ***2*** Projektentwicklung jeweils € 1.100,00 ein (Kontoauszüge des B. Bankkontos, AB ‚Arbeitsbogen‘).

Für das Jahr 2007 wurde von den Bf. Folgendes erklärt:

steuerbarer Umsatz	000	10.833,37
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	176,60
Einnahmen	9460	10.833,37
Absetzung für Abnutzung	9500	2.133,34
Fremdfinanzierungskosten	9510	5.185,34
übrige Werbungskosten	9530	1.535,52
Eink.a.Vermietung+Verpachtg. 370		1.979,17

Für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2007 erklärte die Fa. ***2*** Erlöse n.n. abrechenb. Leist (Bestandsveränderungen (9080) iHv € 46.554,67, Erlöse ohne § 109a (9040) iHv € 3.225,74 und

übrige Erträge/Einnahmen (9090) iHv € 5.319,35, der Jahresverlust betrug -€ 74.886,22 (Jahresabschluss der ***2***, Abgabeninformationssystemabfrage).

Die Gewinn- und Verlustrechnung der Fa. ***2*** für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2007 weist einen Miet- oder Pachtaufwand iHv € 10.833,37 als Betriebsausgaben aus.

Ab Mai 2008 betrug die monatliche „Miete“ betreffend die in Rede stehende Liegenschaft netto € 962,87 (Schreiben vom 08.04.2014).

Im Jahr 2008 wurde auf dem Konto Erlöse aus Vermietung u. Verp, Kto.Nr. 4610 verbucht (AB Erlöse):

03.01.2008: 916,67
 12.02.2008: 916,67
 12.03.2008: 916,67
 11.04.2008: 916,67
 17.06.2008: 916,67
 12.09.2008: 916,67
 14.10.2008: 833,33
 12.11.2008: 833,33
 31.12.2008: 3.833,32

Für das Jahr 2008 wurde von den Bf. Folgendes erklärt:

steuerbarer Umsatz	000	10.833,37
Vorsteuern (ohne EUSt)	060	491,12
Einnahmen	9460	11.000,00
Absetzung für Abnutzung	9500	2.133,34
Fremdfinanzierungskosten	9510	11.289,12
übrige Werbungskosten	9530	3.477,12
Eink.a.Vermietung+Verpachtg. 370		-5.899,58

Für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2008 erklärte die Fa. ***2*** Erlöse n.n. abrechenb. Leist (Bestandsveränderungen 9080) iHv € 14.724,67 und übrige Erträge/Einnahmen (9090) iHv € 9.881,95, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrugen -€ 75.062,24 (Abgabeninformationssystemabfrage).

Mit Datum 31. Dezember 2008 wurde auf dem Verrechnungskonto Verrechnungskto. ***2*** GmbH 3481 mit der Bezeichnung ‚Rest Miete 2008‘ ein Betrag iHv € 4.599,98 verbucht (AB VerrKto).

Die Gewinn- und Verlustrechnung der Fa. ***2*** für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2008 weist einen Miet- oder Pachtaufwand iHv € 11.000,00 als Betriebsausgaben aus.

Im Jahr 2009 wurde auf dem Konto Erlöse aus Vermietung u. Verp, Kto.Nr. 4610 verbucht
(AB Erlöse):

01.01.2009: 833,33
 31.05.2009: 833,33
 30.06.2009: 833,33
 31.07.2009: 500,00
 30.09.2009: 500,00
 30.11.2009: 500,00
 31.12.2009: 500,00
 31.12.2009: 554,40
 [insgesamt: 5.054,39]

Für das Jahr 2009 wurde von den Bf. Folgendes erklärt:
 steuerbarer Umsatz 000 5.054,39

Aus verspäteten bzw. letztlich ganz ausgebliebenen Zahlungen des Mieters an die Vermieter – laut der zweiten Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2021 im Jahr 2005 iHv € 3.000,00, im Jahr 2006 iHv € 750,00, im Jahr 2007 iHv € 0,00, im Jahr 2008 iHv € 323,44 und im Jahr 2009 iHv € 6.500,05 – sind Verluste aus der Vermietung und Liquiditätsengpässe entstanden (Vorhaltsbeantwortungen vom 05.03. bzw. 14.04.2021).

Über Vorhalt:

„Ab welchem Zeitpunkt, in welchem Zeitraum und insb. für welche/n Zweck/e das Gebäude bis zur Veräußerung Ende 2010 tatsächlich genutzt worden ist, konnte von der Prüferin nicht festgestellt werden – und wurden bis dato Nachweise nicht vorgelegt.

Um Darlegung und Nachweisführung wird ersucht.“

wurde (mit Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2021) bekannt gegeben:

„Leider fällt mir nichts ein, womit ein Nachweis möglich wäre.“

Am 09. November 2010 verkauften die Ehegatten ***Bf1*** die in Rede stehende Liegenschaft um den Kaufpreis iHv € 160.000,-- (Kaufvertrag).

Die Fertigstellung des Gebäudes in der ***Adr2*** erfolgte erst nach dem Verkauf durch das Ehepaar ***Bf1***. Deshalb kann keine Benützungsbewilligung vorgelegt werden. Im Kaufvertrag mit ***5*** und ***6*** ist festgehalten, dass die auf der Liegenschaft errichteten Baulichkeiten noch nicht fertig gestellt sind und eine Benützungsbewilligung dafür noch nicht vorliegt (Vorhaltsbeantwortung vom 05.03.2021).

Der „Bauzustand bei Beendigung der Baumaßnahmen bzw. beim Verkauf des Hauses, ... aus den (mit Vorhaltsbeantwortung vom 05.03.2021) vorgelegten Fotos ersichtlich“, stellte sich wie folgt dar:

Rohbau – keine Gartengestaltung, keine Zufahrtsstraße

Mit Datum 31. Dezember 2010 wurden auf dem Verrechnungskonto ,Verrechnungskto.

2 GmbH 3481' mit der Bezeichnung ,Rest Miete 2008' verbucht (AB VerrKto):

10.800,00 Rest ***2*** 201

3.600,00 Restmiete 2005 Eur

900,00 Restmiete 2006 Eur

7.799,90 Restmiete Eur

Zinsaufwand und Geldverkehrspesen betrugen:

2003 € 12.559,72 + € 194,89 = € 12.754,61

2004 € 12.785,11 + € 304,00 = € 13.089,11

2005 € 8.382,82 + € 4.778,92 = € 13.161,74

2006 € 4.299,40 + € 510,41 = € 4.809,81

2007 € 6.787,93 + € 583,18 = € 7.371,11

2008 € 11.289,12 + € 787,31 = € 12.076,43

2009 € 6.202,79 + € 394,04 = € 6.596,83

Im Jahr 2002 wurde der Zinsaufwand des 2. Kredites bei der Erste Bank in Höhe von € 5.767,82 irrtümlich nicht verbucht. In den Jahren 2006 wurde der Zinsaufwand vom CHF Kredit in Höhe von € 4.299,40 und im Jahr 2007 € 6.787,93 irrtümlich ebenfalls nicht berücksichtigt (Schreiben vom 30.10.2013).

Die Abschreibung beträgt jährlich € 2.133,34 (Schreiben vom 08.04.2014).

Seitens der Bf. wurden folgende Prognoserechnungen vorgelegt:

	1. - aus dem Jahr 2007	2. - aus dem Jahr 2011
2002		-9.503,47
2003	-3.803,42	-3.803,42
2004	-4.089,11	-4.089,11
2005	-12.935,84	-12.935,84
2006	1.839,83	1.839,83
2007	1.616,66	1.978,76
2008	1.816,66	-5.899,58
2009	2.016,66	-4.022,00
2010	2.689,66	
2011	2.889,66	

Beurteilung:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 ist Liebhaberei anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 lautet:

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).

Abschnitt II der LVO 1993, lautet:

Umsatzsteuer

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Bei vorzeitiger Einstellung der Betätigung obliegt dem Steuerpflichtigen der Nachweis, dass sich die Beendigung erst nachträglich infolge konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.

Eine berücksichtigungswürdige Unwägbarkeit liegt vor, wenn ein ausreichender zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der konkreten Betätigung besteht, wenn ein unvorhersehbares Ereignis vorliegt (d.h. der Umstand hat nicht schon zu Betätigungsbeginn bestanden, andernfalls liegt eine von vornherein gegebene außergewöhnliche Ungewissheit der Erfolgsaussichten vor) und eine angemessene Reaktion des sich Betätigenden auf das Ereignis erfolgt (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei 2, Rz 215).

Keine Unwägbarkeit liegt vor, wenn ein Ereignis einem betätigungstypischen Risiko entspringt, Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten ist und bei Anwendung eines betätigungsspezifischen typischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes zu erkennen wäre, also subjektiv veranlasst ist. Keine Unwägbarkeiten stellen beispielsweise ein Preisverfall am Immobilienmarkt, volkswirtschaftliche Rezessionsentwicklungen (eine gesamte Branche betreffend), Zahlungs- und Finanzierungsschwierigkeiten, die in der bereits seit Beginn der Vermietung bestehenden schlechten finanziellen Situation begründet sind oder eine (gleichbleibend) angespannte finanzielle Situation des Vermieters dar (vgl. Doralt/Renner, EStG 14, (LVO) § 2 Tz 366/2, 369 f sowie 443; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei 2, Rz 213, 286 f).

Im Erkenntnis vom 08.03.2016, RV/1100506/2014, erwog das Bundesfinanzgericht:

Die finanziellen Schwierigkeiten haben ihre Ursache wohl in der bereits seit Beginn der

Vermietung bestehenden schlechten finanziellen Situation des Bf. bzw. in der 100%igen Fremdfinanzierung der Wohnung, sodass seit jeher immer mit einer Veräußerung des gegenständlichen Mietobjektes vor Erzielen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten gerechnet werden musste; die Veräußerung ist Folge einer von vornherein gegebenen außergewöhnlichen Ungewissheit der Erfolgsaussichten (nämlich die bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit bestehende schlechte finanzielle Situation) und ist daher keine Unwägbarkeit.

Im Erkenntnis vom 16.10.2008, RV/0461-I/05, erwog das Bundesfinanzgericht:

Im gegenständlichen Fall war aber, entgegen der Behauptung der Bw, nicht die im Jahr 2001 erfolgte Ehescheidung ursächlich für die zwei Jahre später erfolgte Fälligkeitstellung des oben erwähnten Bauspardarlehens sowie für die in der Folge vorgenommenen Einstellung der Vermietung, samt den teilweisen Verkauf der Wohnungen, sondern die Zahlungs- und Finanzierungsschwierigkeiten der Bw, die wiederum nicht in der Ehescheidung sondern in der bereits seit Beginn der Vermietung schlechten finanziellen Situation der Vermieter begründet liegt. ... Dadurch dass die Anschaffung des Mietobjektes als auch die vorgenommenen Instandsetzungsarbeiten zur Gänze mit Fremdmitteln finanziert worden sind, war vom Anfang an ungewiss, ob die Vermietung geeignet ist einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen. ... Die Einstellung der Vermietung und teilweise Veräußerung des Mietobjektes ist daher nicht in durch Unwägbarkeiten (Ehescheidung) entstandenen unvorhergesehenen Verlusten zu suchen, sondern in der seit Beginn der Vermietung bestehenden mangelnden Kapitalausstattung und den durch die hohe finanzielle Belastung damit typischerweise verbundenen wirtschaftlichen Risiken.

Im Zeitpunkt des (laut Angabe am 14. April 2021) im März 2003 erfolgten mündlichen Mietvertragsabschlusses (bzw. der in der Folge mit 31. Dezember 2003 datierten Rechnung „Acontozahlung für Miete 2003 € 7.833,33“) präsentierten sich die wirtschaftlichen Verhältnisse der 2 Jahre zuvor von den Ehegatten ***Bf1*** mit einer Stammeinlage iHv umgerechnet € 36.336,42 gegründeten Fa. ***2*** dahingehend,

- dass Erlöse wie folgt erzielt wurden:

2001: € 0,00 / 2002: € 16.547,16 (in der Folge 2003: € 0,00

- dass Verluste wie folgt erklärt/erzielt wurden:

2001: -€ 33.860,67 / 2002: - € 20.676,71 (in der Folge 2003: - € 7.347,53)

Im Zeitpunkt des im März 2003 erfolgten (Miet)Vertragsabschlusses handelte es sich bei der Fa. ***2*** um eine GmbH, die über die Anlaufphase nicht hinausgekommen war. Die Erlös- bzw. Gewinn/Verlustentwicklung war eine, auf Grund welcher die Vermietung an die Fa. ***2*** eine für die Bf. mit hohem Risiko behaftete war. Da die Fa. ***2*** vermögenslos bzw. überschuldet war und keinerlei Sicherheiten zu bestellen vermochte, war die Bonität der zukünftigen Mieterin Fa. ***2*** im Zeitpunkt des (Miet)Vertragsabschlusses im März 2003 als schlecht einzustufen.

Wären die Stammanteile der Fa. ***2*** jene eines fremden Dritten gewesen, wären die Bf. zum Abschluss eines Mietvertrages (im März 2003) wegen der schlechten Bonität nicht bereit gewesen.

Zur Nutzung des - *bis zur Veräußerung im Jahr 2010 nicht fertiggestellten* - Gebäudes vermochte die Prüferin (in den Jahren 2013/14) lediglich festzustellen:

„Der Abgabepflichtige geht von zukünftigen Projekten des Mieters mit Fertigteilhäusern aus, die jedoch nie realisiert wurden und über die auch keine Kooperationsverträge vorgelegt wurden. Der Firmensitz der Mieterin wurde bis zur Veräußerung nicht wie geplant an diese Adresse verlegt.“

Ab welchem Zeitpunkt, in welchem Zeitraum und insb. für welche/n Zweck/e das Gebäude in den 6 Jahren tatsächlich genutzt worden ist, konnte von der Prüferin nicht festgestellt werden. Mit der zweiten Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2021 wurde diesbezüglich bekannt gegeben: „Leider fällt mir nichts ein, womit ein Nachweis möglich wäre.“

Die Ursache der Nichtfeststellbarkeit lag darin, dass die Baumaßnahmen im Rohbaustadium stecken geblieben sind (vgl. unten).

Gingen die Bf. trotz der angeführten Umstände sehenden Auges mit der Fa. ***2*** im März 2003 ein (Miet)Vertragsverhältnis ein, kann nicht von einer Unwägbarkeit gesprochen werden.

Demgemäß ist das in der Beschwerde ins Treffen geführte Vorbringen, „nicht auf den Zufluss der Mieteinnahmen, sondern ... auf die den Vermietern zustehenden Mieteinnahmen (abzustellen)“, nicht gerechtfertigt.

Aus diesem Blickwinkel ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Die im Hinblick auf das im Vorlageantrag ins Treffen geführte Vorbringen, bei den angefallenen Verlusten handle es sich um keine gravierenden Verluste, da diese teilweise auch durch verzögerte Zahlungen des Mieters entstanden sind, vorzunehmende Beurteilung, ob Zahlungsverzögerungen bzw. Zahlungsausfälle das Steckenbleiben der geplant gewesenen Baumaßnahmen (im Rohbaustadium) verursachten, ist auszuführen:

Das Ausbleiben von Zahlungen (Mieten) – laut Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2021 im Jahr 2005 iHv € 3.000,00, im Jahr 2006 iHv € 750,00, im Jahr 2007 iHv € 0,00, im Jahr 2008 iHv € 323,44 und im Jahr 2009 iHv € 6.500,05 – war

- die Folge der oben angeführten im März 2003 getroffenen Entscheidung und
- kann, weil erst nach dem Steckenbleiben der geplant gewesenen Baumaßnahmen (im Rohbaustadium) aufgetreten, nicht als Grund für das Steckenbleiben dienen.

(Auch) Aus der Sicht der Fa. ***2*** hält die Vertragsgestaltung und insb. die Vertragsabwicklung einem Fremdvergleich nicht stand:

Der Abschluss von Mietverträgen in/während der Bauphase ist durchaus üblich (vgl. bspw.

ww...infina.at/ratgeber/mietkauf/: ... Objekte Diese werden oft bereits in der Bauphase ausgeschrieben).

Mietzahlungen während der Bauphase sind ungewöhnlich. Kommt ein Bauprojekt im Rohbaustadium zum Erliegen (im Jahr 2002), widerspricht es den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, dass ein fremder Dritter jahrelang weiter an einem Mietvertrag festhält UND jahrelang weiter Mieten (in nicht ganz unbeträchtlicher Höhe) entrichtet (vgl. bspw. den steuerbaren Umsatz 2008 iHv € 10.833,37).

Erste laut Aktenlage nach außen zum Ausdruck gekommene und laut Vorbringen der Bf. auf eine Vermietungsabsicht hindeutende Handlung ist die Rechnungsausstellung mit der Datierung 31. Dezember 2003, erste Handlung, die dem Anschein nach einen Vermietungsnachweis abgibt, ist die Einrichtung eines Dauerauftrages seitens der Fa. ***2*** mit Dezember 2004.

Zur ersten laut Vorbringen der Bf. auf eine Vermietungsabsicht hindeutenden Handlung - Rechnungsausstellung mit der Datierung 31. Dezember 2003:

Mit Ende Dezember 2003 stellte sich die Lage wie folgt dar:

Ende Oktober 2003 wurde bekannt gegeben: „Das Haus, das von den Ehegatten ***Bf1*** an die ***2*** GmbH vermietet wurde, diente als Musterhaus. Die Vermietung begann daher bereits vor Fertigstellung.“ In Verbindung mit der Feststellung im Bericht: „... Gebäude als Musterhaus für eine geplante Fertigteilhaussiedlung zu nutzen. Lt. Aktenvermerk des Erhebungsorgans aus 11/2003 geht hervor, dass dieses Projekt nicht zustande gekommen ist“ ist die Schlussfolgerung zu ziehen, dass der beabsichtigten Verwendung als Musterhaus der geplanten Fertigteilhaussiedlung vor November 2003 der Boden entzogen war.

Im Jahr 2002 waren die begonnenen Baumaßnahmen noch im Laufe dieses Jahres – somit bezogen auf Ende Dezember 2003 seit zumindest 1 Jahr – beinahe gänzlich zum Erliegen gekommen (vgl. die geltend gemachten Vorsteuern Kennzahl 060: 2002 € 27.632,34, 2003 € 1.141,90, 2004 € 0,00, 2005 € 704,29, 2006 € 1,52, 2007 € 176,60, 2008 € 491,12). Die beabsichtigte Gebäudeerrichtung ging in der Folge (bis zum Verkauf der Liegenschaft im November 2010) über die Errichtung eines Rohbaus – eben im Jahr 2002 – nicht hinaus.

Zur ersten Handlung, die dem Anschein nach einen Vermietungsnachweis abgibt - die Einrichtung eines Dauerauftrages seitens der Fa. ***2*** mit Dezember 2004:

Laut über die Behauptungsebene nicht hinausgehendem Vorbringen der Bf. sollte das Objekt der Firma ***2*** GmbH als Firmensitz samt dorthin verlegtem Büro dienen.

Ende 2004 lagen die (im Jahr 2001 begonnenen und) im Laufe des Jahres 2002 zum Erliegen gekommenen Baumaßnahmen zumindest 2 Jahre zurück. Hatte sich das Gebäude Ende 2004 wie gegen Ende des Jahres 2002 – also 2 Jahre davor – im Rohbaustadium befunden, vermochte es als Firmensitz samt dorthin verlegtem Büro nicht dienen.

War das Bauwerk (mangels finanzieller Mittel) im Rohbaustadium stecken geblieben, dauerte dieser Umstand Ende 2004 bereits 2 Jahre an und war ungewiss, ob und wann der Rohbau

fertiggestellt werden kann, kann mittels der erfolgten Einrichtung eines Dauerauftrages durch die im Besitz der Bf. stehende Firma nicht auf eine im Jahr 2002 gegeben gewesene Vermietungsabsicht rückgeschlossen werden. War die Fa. ***2*** im Besitz der Bf., war beiden Personen, der Fa. ***2*** und der Bf., die Ungewissheit bekannt, ob und wann der Rohbau fertiggestellt werden kann. Wurde dennoch ein Dauerauftrag eingerichtet, kann nicht davon gesprochen werden, der diesen Dauerauftrag zugrunde liegende Vertrag wäre zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Zur Umsatzsteuerschuld kraft Rechnung (betrifft die Jahre 2003 bis 2009):

Die seitens der Bf. ausgestellten Rechnungen lauten, abgesehen von Namen und Anschriften sowie Datierung, bspw. wiedergegeben betreffend das Jahr 2003, wie folgt (AB Feststellungspunkte + Belege):

„***1***, am 31. Dezember 2003

Acontozahlung für Miete 2003	€ 7.833,33
+ 20 % Umsatzsteuer	€ 1.566,67
	€ 9.400,00

Betrag dankend erhalten!“

§ 11 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 müssen Rechnungen die folgenden Angaben enthalten: die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung

Mangels jedweder Konkretisierung (abgesehen vom Zeitraum der Leistung) der in Rechnung gestellten Leistung (keine Ortsangabe) erfüllen die Rechnungen nicht die gesetzlich geforderten Rechnungsmerkmale.

Die Umsatzsteuerschuld kraft Rechnung (laut Tz. 3 des BP-Berichtes) kommt daher nicht zum Tragen und ist - zugunsten des Standpunktes der Bf. - rückgängig zu machen.

Umsatzsteuer 2003 bis 2009:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	0,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	0,00 €
Davon sind zu versteuern mit:	Umsatzsteuer
20 % Normalsteuersatz Bemessungsgrundlage 0,00	0,00 €
Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14, § 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4	0,00 €
Summe Umsatzsteuer	0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	0,00 €
Zahllast	0,00 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden auf der Sachverhaltsebene zu lösenden Fall nicht gegeben.

Wien, am 12. Juli 2021