

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Helga Woschank in der Beschwerdesache Bf1 als ehemalige Miteigentümerin und als Alleinerbin nach Bf2 als ehemaligen Miteigentümer der (ehemaligen) Miteigentumsgemeinschaft „Bf1+Bf2“, Adrbf, vertreten durch Stb, Adr2, über die Beschwerde vom 18.10.2017 gegen die Bescheide des seinerzeitigen Finanzamtes Ort1, nunmehr Finanzamt Österreich als Rechtsnachfolger, vom 19.09.2017, betreffend Umsatzsteuer sowie betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2015, zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Gemäß § 279 BAO wird der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2015 und gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2010 sowie für die Jahre 2012 bis 2015 Folge gegeben, der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 2011 wird teilweise (im eingeschränkten Umfang) Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

II. Dieses Erkenntnis (hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte) wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO).

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO gilt mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Beschlusses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person die Zustellung als an alle Beteiligten als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob hinsichtlich der Vermietung des Objektes in Ort4, Adr3, Liebhaberei vorliegt.

A) Verfahrensgang

1.) Aufgrund eines von den Beschwerdeführern (im Folgenden kurz Bf.) erklärten Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen bezüglich der Vermietung der Liegenschaft Ort4, Adr3, ergingen für die Jahre 2006 bis 2014 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO. Diese erwuchsen in Rechtskraft.

2.) Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18.09.2017 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO ist in Tz 1 festgehalten:

[...]

Steuerliche Auswirkungen

<u>Zeitraum</u>	<u>2006</u> Euro	<u>2007</u> Euro	<u>2008</u> Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[020] Übrige unechte Befreiungen	654,55	8.509,09	8.104,09
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-16.277,65	-1.329,38	-1.338,52
<u>Einheitliche Gewinnfeststellung:</u>			
[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - Liebhaberei	8.932,98	7.215,03	8.771,31
<u>Zeitraum</u>	<u>2009</u> Euro	<u>2010</u> Euro	<u>2011</u> Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[020] Übrige unechte Befreiungen	8.199,77	8.640,00	8.640,00
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-242,69	-238,55	-232,36
<u>Einheitliche Gewinnfeststellung:</u>			
[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - Liebhaberei	5.136,60	3.346,52	4.218,68
<u>Zeitraum</u>	<u>2012</u> Euro	<u>2013</u> Euro	<u>2014</u> Euro
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[020] Übrige unechte Befreiungen	8.640,00	8.760,00	8.760,00
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-264,71	-185,52	-231,04
<u>Einheitliche Gewinnfeststellung:</u>			
[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - Liebhaberei	1.938,12	2.290,41	2.989,54
<u>Zeitraum</u>	<u>2015</u> Euro		
<u>Umsatzsteuer:</u>			
[020] Übrige unechte Befreiungen	4.380,00		
[060] Vorsteuern (ohne EUST)	-71,16		
<u>Einheitliche Gewinnfeststellung:</u>			
[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - Liebhaberei	1.048,86		

3.) Die auf den vorgenannten Feststellungen der Außenprüfung beruhenden Bescheide für die Jahre 2006 bis 2014 ergingen gemäß § 200 Abs. 2 BAO am 19.09.2017 endgültig, ebenso die Erstbescheide für das Jahr 2015.

4.) Mit der fristgerecht erhobenen **Beschwerde vom 18.10.2017** führten die Bf. ins Treffen, die objektive Eignung der Vermietung des Objektes in Ort4, Adr3, zur Erreichung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum sei laut ursprünglicher Prognoserechnung aus dem Jahr 2007 gegeben. Einen Totalüberschuss nach 17 Jahren zeige auch die im Zuge der Außenprüfung erstellte aktualisierte Prognoserechnung unter Einbeziehung der etwas schlechteren Ist-Zahlen 2006 bis 2015.

Ausschlaggebend sei die bei Beginn der Tätigkeit – und hier zu bejahende - objektive Eignung zur Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten.

Die vorzeitige Beendigung bzw. die Schenkung des Mietobjektes an den Sohn erfolgte aufgrund der beginnenden Demenz eines der Bf. (Ehegatte). Darin sei eine Unwägbarkeit zu erblicken, sodass trotz vorzeitiger Beendigung eine Einkunftsquelle vorliege.

Aufgrund der dem Finanzamt 2007 vorgelegten Prognoserechnung und den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen sei die Erlassung vorläufiger Bescheide mangels gegebener Ungewissheit nicht geboten gewesen und daher unrechtmäßig erfolgt. Infolge dessen sei betreffend einzelner Veranlagungsjahre bereits Verjährung eingetreten und eine Wiederaufnahme der Verfahren bzw. die Erlassung endgültiger Bescheide nicht zulässig.

5.) In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung vom 21.06.2019** begründete die belangte Behörde auszugsweise wie folgt:

„.....

In der Beschwerdeschrift wird die objektive Eignung der Vermietung zur Erreichung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum - unter Hinweis auf die ursprüngliche Prognoserechnung aus 2007 (erstellt durch den damaligen steuerlichen Vertreter Steuerberater X) - als gegeben angesehen und desweiteren auf eine im Zuge der Betriebsprüfung erstellte (aktualisierte) Prognoserechnung unter Einbeziehung der (gegenüber der ursprünglichen Prognoserechnung etwas schlechteren) Ist-Zahlen 2006- 2015, welche einen Totalüberschuss nach 17 Jahren zeigt, verwiesen.

Die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit erfolgte jedoch im gegenständlichen Fall aufgrund des Umstandes, dass aufgrund beginnender Demenz von Bf2 die Tätigkeit nicht mehr eigenständig wahrgenommen werden konnte. Dieser Umstand stellt eine Unwägbarkeit dar und sei -trotz erzwungener vorzeitiger Beendigung -für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen. Die im Zuge der Beschwerdeschrift vorgelegte „überarbeitete“

Prognoserechnung, welche auch die Weitervermietung durch den Übernehmer beinhaltet, erscheint aus nachfolgenden Gründen nicht glaubwürdig:

Die prognostizierten Einnahmen (Index 1,02 p.a.) - wiewohl seit Beginn der Vermietungstätigkeit eine Dauervermietung vorliegt - stimmen bereits für die Folgejahre 2016 und 2017 bei der vorgelegten Überschussrechnung des Übernehmers nicht überein. Der Zinsaufwand, welcher in den Anfangsjahren der Vermietung im Ausmaß von € 730,04 bis € 4.744,77 angefallen ist und dessen Reduktion zwar durch teilweise vorzeitige Abdeckung bei

vorhandenen Eigenmittel angekündigt worden war, wird ab dem Jahre 2011 nicht mehr angesetzt, wiewohl - den Feststellungen der BP zufolge - noch offene Kredite vorhanden waren. Nach dem Ablauf der Zehntelabsetzungen der Großreparaturen aus den Jahren 2006 und 2008 in den Jahren 2015 bzw. 2017 werden die zukünftig zu erwartenden Instandsetzungsaufwendungen in der Prognoserechnung bis zum Jahr 2026 nicht mehr angesetzt, während die laufenden Instandhaltungsaufwendungen - gemeinsam mit den sonstigen Werbungskosten - ab dem Jahre 2015 reduziert mit einem Betrag zwischen € 2.000,- und € 2.186,75 angesetzt werden. Dass mit keinen Instandhaltungs- bzw. Einrichtungsaufwendungen im größeren Ausmaß gerechnet werden muss, steht im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung, der zufolge bei einem vermieteten Einfamilienhaus, welches über 20 Jahre vermietet wird, durchaus eine austauschbedingte Abnutzung z.B. der Sanitäreinrichtungen, der Einrichtung und der Böden auftritt, welche auch mit einem höheren Betrag bei der Prognoserechnung berücksichtigt werden muss.

Maßgeblich für die Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht Wunschvorstellungen der sich Betätigenden. Widerspricht die Prognose offensichtlich realistischen Annahmen, so ist sie an die Realität anzupassen. Nicht unerhebliche Differenzen zwischen den prognostizierten und bisherigen tatsächlichen Ergebnissen können ein Indiz dafür darstellen, dass die Prognose der sich Betätigenden insgesamt oder teilweise unrealistische Annahmen beinhaltet. Gewöhnliche Risiken sind bei der Prognose realistisch abzuschätzen. Während der Beobachtung auftretende gewöhnliche Risiken sind bei der Prognose der zukünftigen Ergebnisse entsprechend zu berücksichtigen.

Da bei der nunmehr im Zuge der Beschwerdeschrift vorgelegten überarbeiteten Prognoserechnung weder das Mietausfallwagnis noch die zukünftigen Instandsetzungsaufwendungen ausreichend Berücksichtigung gefunden haben, wird die Vermietung der Liegenschaft in Ort4, Adr3, für die Jahre 2006 bis 2015 nicht als Einkunftsquelle, sondern vielmehr als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO qualifiziert, wiewohl Gründe der Unwägbarkeit für die vorzeitige Beendigung vorgebracht worden sind.“

6.) Innerhalb offener Frist stellten die Bf. am 08.08.2019 den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde und Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.**

Im Wesentlichen wurde vorgebracht:

Bei Berücksichtigung des in der Beschwerdevorentscheidung angesprochenen Mietausfallwagnisses wäre in der Prognoserechnung konsequenterweise eine höhere marktübliche Miete anzusetzen.

Die zukünftigen Instandsetzungsaufwendungen wurden in der überarbeiteten Prognoserechnung mit den durchschnittlichen Ist-Werten berücksichtigt, da sich das Mietobjekt in einem guten Zustand befindet und in den nächsten Jahren keine maßgeblichen Sanierungsmaßnahmen geplant seien.

Die tatsächlichen Einnahmen für 2016 und 2017 stimmten mit den prognostizierten nahezu überein.

Wenn ab der Überschussrechnung 2012 keine Zinsausgaben enthalten sind, so deshalb, weil die Werte bis 2014 Ist-Werte und keine Prognosewerte darstellen. Auf die beabsichtigte vorzeitige Rückführung des Kredites sei von Anbeginn hingewiesen worden.

Die überarbeitete Prognoserechnung sei unter der Annahme der fiktiven Weitervermietung durch die Bf. erstellt worden.

Jedenfalls zeigten sowohl die 2007 vorgelegte „seinerzeitige“ Prognoserechnung als auch die unter Einbeziehung der Ist-Werte überarbeitete Prognoserechnung die objektive Eignung der Vermietung zur Erreichung eines Gesamtüberschusses von Beginn an.

Die Aufgabe der Betätigung im Jahr 2015 infolge der Erkrankung eines Miteigentümers sei als „Unwägbarkeit“ zu beurteilen (vgl. Erkenntnis VwGH 27.06.2017, Ra 2017/13/0029).

7.) Die vom steuerlichen Vertreter im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nachgereichten Unterlagen wurden der belangten Behörde übermittelt.

Im Zuge des danach abgehaltenen Erörterungstermins erklärte der Vertreter der belangten Behörde, dass die Erkrankung eines der beiden Miteigentümer eine Unwägbarkeit darstelle. Liebhaberei liege aber – von Anbeginn an - vor, da die tatsächlichen Ergebnisse von den in der Prognoserechnung enthaltenen Ergebnissen erheblich abwichen und werde im Übrigen auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung verwiesen.

Im weiteren Verfahren übermittelte der steuerliche Vertreter eine neuerliche Prognoserechnung auf Basis von Ist-Zahlen bis 2023 sowie der prognostizierten Ergebnisse bis 2026. Die belangte Behörde gab zu diesen zugeleiteten Unterlagen keine weitere Stellungnahme ab.

Mit weiterem Schriftsatz zog der steuerliche Vertreter die Anträge gemäß § 272 Abs. 1 BAO und § 271 Abs. 1 BAO auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurück.

B) Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Sachverhalt

1.) Rechtsverhältnisse

Das Ehepaar Bf2, geboren datum8, und Bf1, geboren am datum9, erwarb mit Kaufvertrag vom Datum1 die Liegenschaft, EZXXX, in Ort4, Adr3.

Nach dem Kauf erfolgte noch im Jahr 2006 eine Großreparatur des auf den Grundstücken xxxx befindlichen Einfamilienhauses. Die Finanzierung erfolgte mittels eines am 09.06.2006 abgeschlossenen Abstattungskreditvertrag über Euro 73.000,00.

Mit Mietvertrag vom Datum2 wurde die im Einfamilienhaus gelegene Wohnung im Ausmaß von 91m² samt auf der Liegenschaft befindlichem Nebengebäude unter Mitbenützung des Gartens ab Datum3 vermietet. Vereinbarungsgemäß betrug der Mietzins Euro 600,00 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer, wertgesichert auf Basis der Verbraucherpreisindex 2000, wobei die Wertsicherung bei Überschreiten von 5% des maßgebenden Betrages (Differenz Verbraucherpreisindex 2000 und Verbraucherpreisindex 11/2006) schlagend wird.

Die Mieter hatten die öffentlichen Abgaben und Betriebskosten (Wasser, Kanal, Müllabfuhr, Grundsteuer), die Versicherung betreffend das Mietobjekt gegen Elementarschäden sowie Strom, Fernwärme und Telefon zu tragen.

Der vorerst auf die Dauer von fünf Jahren (bis Datum4) abgeschlossene Mietvertrag wurde sodann um weitere fünf Jahre verlängert.

Aus Krankheitsgründen des Bf2 (attestiert beginnende Demenz) erfolgte per Notariatsakt vom datum5 die unentgeltliche Übergabe des Mietobjektes durch das Ehepaar an den Sohn (Sohn). Bis zu diesem Zeitpunkt war kein Totalüberschuss der Einnahme aus der Vermietung erreicht worden.

Bf2 verstarb am datum6.

Mit Einantwortungsbeschluss vom datum7 wurde der Nachlass des Bf2 der Ehegattin als Alleinerbin eingewantwortet.

Der Sohn vermietete das streitgegenständliche Mietobjekt vorerst weiter an die Erstmietler und schloss sodann weitere Mietverträge ab. Er erzielt aus dieser Vermietungstätigkeit ab dem Jahr 2016 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

2.) Prognoserechnung

2.1.) 2007 wurde folgende „seinerzeitige“ (= erste) Prognoserechnung übermittelt:

[...]

2015	2016	2017	2018	2019	
10.108,00	10.108,00	10.610,00	10.610,00	10.610,00	
- 945,53	- 945,53	- 945,53	- 945,53	- 945,53	
- 7.229,50	-	-	-		
- 3.412,00	- 3.193,00	- 2.944,00	- 2.691,00	- 2.300,00	
2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	
- 200,00	- 200,00	- 200,00	- 200,00	- 200,00	
320,97	7.769,47	8.520,47	8.773,47	9.164,47	

2.2.) Im Zuge der Außenprüfung dem Prüfer vorgelegte (zweite) Prognoserechnung:

[...]

2.3.) Der Beschwerde war die „seinerzeitige“ Prognoserechnung (siehe oben Punkt 2.1.) beigelegt.

2.4.) Im Zuge des weiteren Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht übermittelte der steuerliche Vertreter eine neuerliche Prognoserechnung (= Prognoserechnung drei) auf Basis von Ist-Zahlen bis 2023:

[...]

Diese wurden der belangten Behörde vor dem anberaumten Erörterungstermin zugeleitet.

3.) Feststellungen

a) Auf die unter Punkt I.1. dargelegten Verhältnisse wird verwiesen und werden diese hiermit zu Feststellungen erhoben.

b) Sowohl die Umsatzsteuerbescheide als auch die Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2014 ergingen vorerst erklärungsgemäß und gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Als Begründung findet sich (nur) in den Bescheiden für das Jahr 2006 „Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist, wurde die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt“. Die gemäß § 200 Abs. 1 BAO für die Jahre 2006 bis 2014 vorläufig ergangenen Bescheide erwachsen in Rechtskraft.

c) Die (beiden) Bf. hatten die Absicht, die Vermietungstätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen auszuüben und die Kreditverbindlichkeit je nach vorhandenen Eigenmitteln vorzeitig abzudecken sowie jedenfalls bis zum Jahr 2019 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Dazu wird in der ersten „seinerzeitigen“, am 10.12.2007 vorgelegten, Prognoserechnung für 2006 - 2019 explizit festgehalten, dass im Jänner 2008 infolge der Auszahlung zweier Bausparverträge ein Betrag von Euro 20.000,00 vorzeitig rückgezahlt werden wird und nach vorhandenen Eigenmitteln weitere vorzeitige Rückzahlungen des Darlehens erfolgen werden. Korrespondierend hierzu wurden die jährlichen prognostizierten Zinsen ab 2008 um Euro 1.000,00 und ab 2015 um einen Betrag von Euro 2.000,00 gekürzt angesetzt und wird ab dem Jahr 2015 ein Gesamtüberschuss ausgewiesen.

Die hinsichtlich eines Miteigentümers eingetretene Demenz wird als Unabwägbarkeit qualifiziert. Der Beobachtungszeitraum endet nicht mit der im Juni 2015 erfolgten Übertragung der Liegenschaft.

d) Seitens der belangten Behörde blieb der auf 10 Jahre verteilte Instandsetzungsaufwand (Euro 72.294,28 netto) sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unbestritten. Der (tatsächliche) Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen betrug von 12/2006 bis inklusive das Jahr 2015 Euro 44.828,97.

e) Nach dem am 09.06.2006 abgeschlossenen Abstattungskreditvertrag nahmen die Bf. einen einmal ausnützbaren Kredit iHv Euro 73.000,00 mit einer Laufzeit von 20 Jahren bei monatlichen Pauschalraten von Euro 414,00 auf. War bis 31.05.2007 ein Fixzinssatz von 3,1% p.a. vereinbart, so war ab 01.06.2007 ein variabler, an den 6-Monats-Euribor mit einem Aufschlag von 1,0% gebundener Zinssatz vertraglich festgelegt. Festgehalten war eine Änderung der Konditionen im Falle einer Laufzeitänderung.

f) Aus den vorliegenden Kontoauszügen ergeben sich folgende Tilgungen:

	Stand in Euro	Tilgungen in Euro
2008		3.000,00
05.01.2009	72.899,91	
14.01.2009		14.000,00
31.12.2009	56.187,54	
2010		
07.01.2010		5.000,00
02.03.2010		17.000,00
05.03.2010		3.000,00
31.12.2010	25.272,99	
2011		
27.01.2011		15.000,00
31.12.2011	3.315,47	
2012		
01.01.2012	3.315,47	Tilgung

g) Die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit innerhalb eines 20-jährigen Zeitraumes wird bejaht.

Festzustellen ist, dass bereits auf Basis der dem Prüfer im Jahr 2017 übermittelten „zweiten“ Prognoserechnung [Punkt B) I. 2.2.)] ab dem Jahr 2023 von einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ausgegangen wird. Ein Abgleich mit der im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegten, auf Istwerten basierenden neuerlichen und angepassten Prognoserechnung zeigt ebenfalls, dass innerhalb eines 20-jährigen Zeitraumes vom Vorliegen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen auszugehen ist.

h) Die Höhe der von Sohn erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2016 bis 2021 wurde im Zuge des Erörterungstermins besprochen.

Zu den in der zuletzt dargestellten Prognoserechnung [Punkt B) I. 2.4.)] aufgelisteten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Sohnes wird festgehalten, dass auf Basis der vorliegenden Bescheide ab dem Jahr 2016 eine Differenz zwischen prognostizierten und tatsächlich erwirtschafteten bzw. erklärten Ergebnisse besteht, welche auf einer höheren AFA bei Sohn (beginnend in 2016) resultierend aus der Einrechnung der „Kosten der Großreparatur 2006“ in die AfA-Basis beruht. Jedenfalls werden seit Wegfall der Zehntelabsetzung für die Großreparatur Einnahmenüberschüsse und keine Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet. Seitens des steuerlichen Vertreters erfolgte eine Berichtigung der erklärten Zinsen für das 2011. Diese werden in der korrigierten Höhe (vgl. Prognoserechnung drei) berücksichtigt.

II. Beweiswürdigung

1. Der festgestellte Sachverhalt fußt auf den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenstücken (Erklärungen und Schriftverkehr), auf der Einsichtnahme in den Arbeitsbogen der Außenprüfung durch die Richterinnen sowie auf den von den Bf. vorgelegten Unterlagen und Dokumenten.

Sowohl die dargelegten Rechtsverhältnisse als auch die in den Mietverträgen vereinbarten (Miet)Bedingungen betreffend das Mietobjekt sind zwischen den Parteien unstrittig und sind die dargelegten Rechtsverhältnisse den Vertragsdokumenten sowie den Abfragen im Grundbuch zu entnehmen.

Insbesondere ist die Höhe des Instandsetzungsaufwandes dem Grunde und der Höhe nach zwischen beiden Parteien unstrittig geblieben.

2. Dass die Vermietung von vornherein nicht auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern diese nachträglich insbesondere durch den Krankheitsbeginn und sich abzeichnender Demenz eines Miteigentümers vor Erzielen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen beendet wurde, zeigt die 2007 übermittelte Prognoserechnung, nach welcher bereits im Jahr 2019 mit dem Vorliegen eines positiven Gesamtergebnisses gerechnet wurde und mit welcher ebenso die Absicht der Bf., die Vermietung bis zum Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses fortzuführen, dokumentiert wurde.

Liegt dem Entschluss, das vermietete Objekt an den Sohn zu übertragen, der Umstand der keinesfalls vorhersehbaren Erkrankung eines Miteigentümers zugrunde, so ist in der Einstellung der Vermietungstätigkeit, - als in einer solchen Situation durchaus als der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechende zu beurteilenden Vorgangsweise - eine Unwägbarkeit zu erblicken, von deren Vorliegen beide Parteien ausgehen.

3. Wurde zwar die für das Jahr 2008 iHv Euro 20.000,00 prognostizierte Rückzahlung nicht exakt zu dem in der ersten Prognoserechnung genannten Zeitpunkt vorgenommen, sondern erfolgte die Tilgung eines Betrages von Euro 17.000,00 durch Überweisung eines Betrages von Euro 3.000,00 im Jahr 2008 sowie von Euro 14.000,00 am 09.01.2009, kann dies – auch angesichts des langjährigen 20-jährigen Zeitraumes - noch als zeitnah eingestuft werden. Vor allem die in der ersten Prognoserechnung vorgenommene Kürzung der prognostizierten Zinsen ab 2008 um einen Betrag von Euro 1.000,00 und ab 2015 um einen Betrag von Euro 2.000,00 dokumentiert die in der Prognoserechnung explizit festgeschriebene Absicht, dass bereits bei Beginn der Vermietung – also von vornherein - weitere vorzeitige Tilgungen des Darlehens angestrebt wurden und von vornherein beabsichtigt gewesen waren, auch wenn die angekündigten vorzeitig vorgenommenen Darlehensrückzahlungen in der ersten Prognoserechnung zeitpunktmäßig nicht erfasst waren.

4. Für die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit innerhalb eines 20-jährigen Zeitraumes spricht bereits die dem Prüfer im Jahr 2017 übermittelte Prognoserechnung [Punkt B) I. 2.2.)], nach welcher ab dem Jahr 2023 von einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ausgegangen wird und in welcher ab dem Jahr 2012 infolge Abdeckung des Darlehens im Jahr 2011 keine Zinsen mehr ausgewiesen sind, aber entgegen der Darstellung in der Beschwerdeverentscheidung sehr wohl Instandhaltungsaufwendungen, und zwar jährlich ansteigend ab 2015 bis 2026 im Ausmaß von Euro 2.000,00 bis 2.486,75.

Da auch die im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegte, bis 2023 bereits auf Istwerten basierende neuerliche und angepasste Prognoserechnung ebenfalls aufzeigt, dass ab 2023 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen vorliegt, ist der Vermietungstätigkeit die Eignung, innerhalb eines 20-jährigen Zeitraumes einen positiven Gesamtüberschuss zu erzielen, nicht abzusprechen, wie auch die tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse dokumentieren.

III. Rechtliche Beurteilung

1.) Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

1.1. Verfahrensrechtliches:

1. § 200 Abs. 1 BAO normiert:

„ Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des

Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen Bescheides durch einen endgültigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.“

2. Auch wenn die belangte Behörde die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide mangelhaft (eine Ermessensbegründung fehlt 2006) bzw. nicht (2007 – 2014) begründet hat, erwachsen die vorläufig ergangenen Bescheide mangels Einbringung einer Beschwerde in Rechtskraft, sodass das streitgegenständlich deren Vorläufigkeit bemängelnde Vorbringen der Beschwerde nicht (mehr) zum Erfolg verhelfen kann.

3. Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Nach § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung.

4. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist. Nach § 208 Abs. 1 lit d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde. Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger

Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO bei Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides liegen kann.

5. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht eine Abgabe festzusetzen spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabeanpruches. § 209 Abs. 4 BAO enthält die abweichende Regelung, wonach das Recht eine gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Abgabenfestsetzung wegen Beseitigung der Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, spätestens 15 Jahre nach Entstehung des Abgabeanpruches verjährt.

Demnach war das Recht die vorläufigen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2015 im Jahr 2017, in welchem die vorläufigen Bescheide durch endgültige Bescheide ersetzt wurden (Zeitpunkt des Wegfalls der Ungewissheit) nicht verjährt.

Dessen ungeachtet ist zu ergänzen, dass Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO grundsätzlich nicht der Verjährung unterliegen.

1.2. Liebhaberei – Rechtliche Grundlagen

1. Nach § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 leg.cit.).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 (der zu § 2 Abs. 3 EStG 1988 ergangenen) LVO idF BGBl II 1999/15 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von

Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 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 erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit nicht geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

2. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen (subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Vermieters nach einem solchen Erfolg), ist Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften im Sinne des EStG (vgl. VwGH Erk. 16.02.2006, 2004/14/0082).

3. Beweispflichtig dafür, dass die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist von 20 Jahren bzw. 23 Jahren nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen. In diesem Sinn hat der Abgabepflichtige demnach eine realistische Prognoserechnung anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten zu erstellen.

4. Unwägbarkeiten, die ein positives Gesamtergebnis im absehbaren Zeitraum verhindern, sind bei der Prognoserechnung nicht miteinzubeziehen. Dies gilt auch für private Gegebenheiten (Konkurse, Krankheiten), sofern sie unvorhersehbar waren.

1.3.) Streitgegenständlich folgt:

1. Wird eine vermietete Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen, steht die Einstellung der Vermietungstätigkeit durch die Übergeber (infolge der Übertragung) grundsätzlich der Ertragsfähigkeit der Vermietungsbetätigung nicht entgegen (vgl. VwGH Erk. 27.06.2017, Ra 2017/13/0029).

Da nun – konform mit der bereits in der Beschwerdevorentscheidung zum Ausdruck gebrachten Ansicht - beide Parteien bezüglich der nicht vorhersehbaren Erkrankung des Miteigentümers vom Vorliegen einer unvorhergesehenen Unwägbarkeit ausgehen, so auch die belangte Behörde im Zuge des Erörterungstermins, ist nicht vom Vorliegen eines im Jahr 2015 abgeschlossenen Betätigungszeitraumes auszugehen und endet der Beobachtungszeitraum nicht mit der im Jahr 2015 erfolgten Übertragung des vermieteten Wirtschaftsgutes.

2. Für den von den Bf. zu führenden Beweis, dass die ursprüngliche Planung der (beiden) Bf. bezüglich der Vermietung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat bzw. aus der eingetretenen Erkrankung des Ehegatten resultierte, spricht die im Jahr 2007 vorgelegte Prognoserechnung, nach welcher ab dem Jahr 2019 von einem Gesamtüberschuss der Einnahmen ausgegangen wurde. Auf dieser basierend ist die bei Vermietungsbeginn gegebene Absicht der beiden Bf. nicht zu verneinen, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

3. Dem Erfordernis einer realitätsnahen Prognoserechnung entsprechend müssen alle außerordentlichen Kredittilgungen Teil eines von Anfang an bestehenden Plans gewesen sein. Eine vorzeitige Darlehenstilgung stellt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann keine zur Änderung der Bewirtschaftung führende außerordentliche Tilgung dar, wenn erwiesen ist, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestand (vgl. VwGH 28.02.2012, 2008/15/0312). Wie festgestellt, war der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der Vermietungstätigkeit, sodass nicht von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach den erfolgten Tilgungen gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft anzustellen ist.

4. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, ist das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten, als sie in der Prognose angesetzt sind, im Beobachtungszeitraum im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten. Ob im Zusammenhang mit einer Vermietung von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, ist nicht im Rahmen einer ex ante Betrachtung zu beurteilen (vgl. zu alldem VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042).

5. War die erste übermittelte Prognoserechnung hinsichtlich der sonstigen Ausgaben, insbesondere die Instandhaltungsaufwendungen, „losgelöst“ von den tatsächlichen Werten, wurden in Vornahme der grundsätzlich möglichen Verbesserung bereits in der dem Prüfer sowie in der dem Bundesfinanzgericht übermittelten Prognoserechnungen durchaus realistische Werte angesetzt. Instandhaltungsaufwendungen und entstandene Leerstandskosten sind berücksichtigt.

Insoweit ist den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, dass in der damals vorgelegten überarbeiteten Prognoserechnung weder das Mietausfallwagnis noch die zukünftigen Instandsetzungsaufwendungen ausreichend Berücksichtigung gefunden haben, weshalb die Vermietungstätigkeit nicht als Einkunftsquelle, sondern als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO qualifiziert wurde, wiewohl Gründe der Unwägbarkeit für die vorzeitige Beendigung vorgebracht worden sind, entgegengetreten.

6. Da auf Basis des vorher Gesagten davon auszugehen ist, dass die Vermietungstätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist die Einkunftsquelleneigenschaft und folglich auch die Unternehmereigenschaft zu bejahen.

Auf Basis dieser Ausführungen ist dem Beschwerdebegehren zu entsprechen.

7. Die Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2014 und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 – 2010 sowie für 2012 bis 2014 werden auf Grundlage der Bemessungsgrundlagen in den vorläufigen Erstbescheiden festgesetzt und sind diesen zu entnehmen, die Bemessungsgrundlagen für 2015 basieren auf den Erklärungen. Bezüglich der Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 wird - entsprechend dem diesbezüglichen Vorbringen - der erklärte Werbungskostenüberschuss durch Korrektur der Zinsen auf Euro 282,58 gekürzt.

8. Die Umsatzsteuer wird festgesetzt in Euro für Jahr/mit:

2006	(Gutschrift)	- 16.212,20
2007	(Gutschrift)	- 478,47
2008	(Gutschrift)	- 528,11
2009	Zahllast	577,29
2010	Zahllast	625,45
2011	Zahllast	631,64
2012	Zahllast	599,29
2013	Zahllast	690,48
2014	Zahllast	644,96
2015	Zahllast	366,84

9. Die gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen (in Euro):

	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	Bf1 St.Nr.: Ort1 Stnr 1	Bf1 als Erbin nach Bf2 St.Nr.: Ort1 StNr.2
Jahr			
2006	- 8.932,98	- 4.466,50	- 4.466,48
2007	- 7.215,03	- 3.607,52	- 3.607,51
2008	- 8.771,31	- 4.385,67	- 4.385,64
2009	- 5.136,60	- 2.568,30	- 2.568,30
2010	- 3.346,52	- 1.673,27	- 1.673,25
2011	- 2.647,68	- 1.323,84	- 1.323,84
2012	- 1.938,12	- 969,07	- 969,05
2013	- 2.290,41	- 1.145,21	- 1.145,20
2014	- 2.989,54	- 1.494,78	- 1.494,76
2015	- 1.048,86	- 524,43	- 524,43

2.) 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.

Streitgegenständlich ist eine solche Rechtsfrage nicht zu lösen.

Ob hinsichtlich der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit Liebhaberei vorliegt, war eine auf Sachverhaltsebene zu klärende Frage.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. März 2024