

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Gerald Daniaux und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Claudia Mauthner, Mag. Tino Ricker und Mag. Michael Kühne im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher in der Beschwerdesache a a., vertreten durch Dr. z, q Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, PLZ g, y, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 22. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008 und Umsatzsteuer 2005 und 2006 in der Sitzung am 21. Oktober 2015 zu Recht erkannt:

- 1) Der Beschwerde wird hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 teilweise stattgegeben.
- 2) Der Beschwerde wird betreffend den Umsatzsteuerbescheid 2005 stattgegeben.
- 3) Die Bescheide werden abgeändert wie folgt:

Einkommensteuer 2005	Euro
E aus nichtselbständiger Arbeit	
Arbeitgeber ¹	29.408,50
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
E aus Vermietung und Verpachtung	-9.824,10
Gesamtbetrag der Einkünfte	19.452,40
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	-1.460,00
Kirchenbeitrag	-100,00
Einkommen	17.892,40
Einkommensteuer	3.025,42
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.025,42
Alleinverdienerabsetzbetrag	-494,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.186,42

Sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beträge und des Freibetrages von € 620 mit 6%	268,43
Einkommensteuer	2.454,85
Anrechenbare Lohnsteuer	-7.017,72
Einkommensteuer	-4.562,87

Einkommensteuer 2006	Euro
E aus nichtselbständiger Arbeit	
Arbeitgeber1	33.455,37
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
E aus Vermietung und Verpachtung	-1.958,93
Gesamtbetrag der Einkünfte	31.364,44
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	-1.460,00
Kirchenbeitrag	-100,00
Einkommen	29.804,44
Einkommensteuer	7.844,55
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	7.844,55
Alleinverdienerabsetzbetrag	-364,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	7.133,55
Sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beträge und des Freibetrages von € 620 mit 6%	304,02
Einkommensteuer	7.439,57
Anrechenbare Lohnsteuer	-8.817,54
Einkommensteuer	-1.377,96

Einkommensteuer 2007	Euro
E aus nichtselbständiger Arbeit	
Arbeitgeber1	30.392,02

Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
E aus Vermietung und Verpachtung	-5.171,08
Gesamtbetrag der Einkünfte	25.088,94
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	-730,00
Kirchenbeitrag	-100,00
Einkommen	24.258,94
Einkommensteuer	5.426,92
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	5.426,92
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.081,92
Sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beträge und des Freibetrages von € 620 mit 6%	266,18
Einkommensteuer	5.348,10
Anrechenbare Lohnsteuer	-7.444,22
Einkommensteuer	-2.096,11

Einkommensteuer 2008	Euro
E aus nichtselbständiger Arbeit	
Arbeitgeber1	34.215,51
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00
E aus Vermietung und Verpachtung	-7.106,05
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.977,46
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	-1.210,66
Kirchenbeitrag	-100
Einkommen	25.666,80
Einkommensteuer	6.040,69
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.040,69
Alleinverdienerabsetzbetrag	-494,00
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00

Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.201,69
Sonstige Bezüge nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beträge und des Freibetrages von € 620 mit 6%	307,53
Einkommensteuer	5.509,22
Anrechenbare Lohnsteuer	-9.152,43
Einkommensteuer	-3.643,20

Umsatzsteuer 2005	Euro
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen	4.658,61
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen, Eigenverbrauch	4.658,61
20% Normalsteuersatz für 570,00	114,00
10% ermäßigter Steuersatz für 4.088,61	408,86
Summe Umsatzsteuer	522,86
Gesamtbetrag Vorsteuern	-36.488,45
Gutschrift	-35.965,59

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes Bregenz vom 22. Dezember 2010 wurde festgestellt, dass Herr c im Jahr 2005 zwei Eigentumswohnungen (d und e) und im Jahr 2006 eine weitere Eigentumswohnung in bb (KEG), erworben habe. Alle drei Wohnungen seien als sogenannte "Investorenwohnungen" zum Zwecke der Vermietung und unter Inanspruchnahme von Wohnbauförderungsmitteln des Landes Vorarlberg angeschafft worden. Für die Anschaffung der Wohnung in g sei eigens die c KEG gegründet worden. Da die Kommanditanteile von der eingetragenen Gesellschafterin h nur treuhänderisch

für ihren Gatten c gehalten würden, sei c einziger Mitunternehmer dieser KEG. Es würde daher kein Einkünftefeststellungsverfahren für die KEG stattfinden. Die Einkünfte aus dieser Einkunftsquelle seien c direkt zuzuordnen. Umsatzsteuerlich sei die KEG hingegen als Unternehmer iSd § 2 UStG anzusehen. Die Treuhandenschaft werde im Geschäftsverkehr mit Dritten nicht aufgedeckt, weshalb auch der Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG aus den Anschaffungskosten bei der KEG erfolgt sei. Zweck der Gründung der KEG sei es gewesen, in den Genuss eines weiteren Wohnbauförderungsdarlehens zu kommen, da die maximale Anzahl am geförderten "Investorenwohnungen" laut den Bestimmungen des Wohnbaufondsgesetzes und der Wohnbauförderungsgesetzes des Landes Vorarlberg bereits erreicht gewesen sei.

In dieser Entscheidung werden vom BFG nur die Objekte "d" und "i" abgehandelt. Hinsichtlich der KEG und das Objekt "bb" ergeht eine gesonderte Entscheidung.

Die Beschwerde vom 21. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer 2005-2008 und Umsatzsteuer 2005 - 2006 richtet sich gegen die Einstufung der Vermietungen "d" und "i" als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Im Wesentlichen wird u.a. angeführt, dass nach Auffassung des Bf. keine sachlichen Gründe für eine differenzierte Behandlung von landes- und bundesgesetzlichen Mietzinsbeschränkungen erkennbar sei, sodass dementsprechend in der Prognoserechnung entgegen der Mietzinsbeschränkung nach dem Vorarlberger Landeswohnbauförderungsrichtlinien (WBF-RL) fiktive marktkonforme Mieten angesetzt worden seien. Diese würden im vorliegenden Fall um zumindest 20 % über den höchstzulässigen Mieten nach WBF-RL (aktuell € 6,20 m² Wohnfläche zuzüglich € 60,00 pro TG Platz netto liegen). Denn rechtlichen Rahmen habe der Bf. voll ausgeschöpft. Im einzelnen habe er betreff "Mietausfallsrisiko" aufgrund des Ansatzes von fiktiven marktkonformen Mieten den Ansatz des Finanzamtes von 3,5 % der Nettomieten übernommen. Weiters werden die Punkte "Zinsen", "Verwaltungskosten", "Instandhaltung/ Instandsetzung", "Sondertilgungen", "Prognoserechnung mit tatsächlichen Mieten und Sondertilgungen", "Europarechtliche Bedenken" sowie "Vorläufige Veranlagung" ausführlich erläutert.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Bregenz vom 14. Dezember 2011 wird u.a. angeführt, dass bei der Vermietung einer Eigentumswohnung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss zu erzielen sei, hier somit im Zeitraum 2005 bis 2024. Nach § 6 der Liebhabereiverordnung könne im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen Liebhaberei vorliegen. Die vom Land Vorarlberg aufgestellte Bedingung, dass bei der Vermietung von geförderten Wohnungen eine bestimmte Mietobergrenze nicht überschritten werden dürfe, entspreche keiner gesetzlichen Zwangsvorschrift, die es verhindere, Einnahmenüberschüsse innerhalb des Beobachtungszeitraumes zu erzielen. Es handle sich nämlich um eine freiwillige Entscheidung des Förderungswerbers. Weiters sei es im Streitfall bedeutungslos, welche Empfehlungen die Wirtschaftskammer für die Rücklagenbildung hinsichtlich zukünftiger Instandhaltungen usw. anrate. Entscheidend sei die lineare Verteilung zukünftig gewiss

anfallender Kosten bereits anteilig auf den Beobachtungszeitraum hin, weil eine derartige Planrechnung die im Laufe der Zeit gewiss entstehenden Aufwendungen verursachungsgemäß den einzelnen Perioden - und zwar von Beginn der Betätigung an - zuweise. Eine derartige Kalkulation eingesetzten Kapitals führe zur tatsächlich gegebenen - und nicht etwa zu einer künstlichen Ertragssituation. Denn ein mittelfristig agierender Unternehmer sei nicht daran interessiert, kurzfristig höhere Einnahmenüberschüsse einzufahren und später die erforderlich werdenden Investitionen finanzieren zu müssen, weil entsprechende Rücklagen fehlen würden. Der zuletzt angestellten und im Berufungsverfahren vorgelegten Prognose seien deshalb irrealer Verhältnisse unterstellt worden. Das Mietausfallsrisiko sei im Zusammenhang mit Mietwohnobjekten wenigstens in Höhe von 3 %, das Leerstandsrisiko regelmäßig mit 1 Woche in 3 Jahren anzusetzen (0,64 % der Jahreseinnahmen). Das prognostizierte Ausfallsrisiko betreffend i und d, in Höhe von 1 % sei unreal, die Mieteinnahmen hinsichtlich d würden von 2015 bis 2016 eine rechtlich nicht durchsetzbare Erhöhung um 12 % aufweisen. Ohne diese künstliche Maßnahme sei die "Prognose laut Finanzamt" im Beobachtungszeitraum defizitär. Auch hätten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten regelmäßig ihren unverzichtbaren Platz. Die fortlaufende Dotation solcher Kosten bereits im Beobachtungszeitraum knüpfe an den Gedanken an, dass ein sorgfältig agierender Unternehmer diese Beträge wiederkehrend, also gleichmäßig von Vermietungsbeginn an zurücklege. Eine alleinige Kostenumwälzung auf künftige Mieter zum Zeitpunkt der fällig werdenden Erneuerungsinvestitionen sei nicht möglich. Abgesehen davon sei jener Wertverzehr einer Wohnung, der selbst bei schonendem Gebrauch der Bestandsache regelmäßig eintrete, durch den Mietzins abgegolten. Dies bedeute, ein umsichtig agierender Vermieter führe wenigstens den durchschnittlichen Mindestsatz der in absehbarer Zeit notwendigen Investitionen einer "Rücklage" zu. Ebenso seien nach Kranewitter 0,5 % der Anschaffungskosten pro Jahr als zusätzliche Werbungskosten zu veranschlagen, valorisiert nach dem Baupreisindex für Wohnungs- und Siedlungsbau. Hinsichtlich geplanter "Sondertilgungen" seien diese entsprechend und rechtzeitig gegenüber dem Finanzamt zu dokumentieren, was gegenständlich nicht der Fall gewesen sei. Weiters sei das zentrale Element des Risikos hinsichtlich von Fremdwährungskrediten zu beachten, der Schweizer Franken habe sich bis 2009 kaum bewegt, von Jänner 2010 bis August 2011 jedoch dramatisch. Dies bedeute für SFR-Kreditnehmer eine Verteuerung der Zinsen um wenigstens 32%, weil beim Ankauf von Schweizer Franken zu den Zinsfälligkeiten der erforderliche SFR-Betrag entsprechend kostenintensiver besorgt werden müsse. Die prognostisch angesetzten Zinsen der Jahre 2011 und 2012 seien folglich auf das Niveau der ab 2013 ins Treffen geführten Sollzinsen anzuheben. Unter Berücksichtigung der vorstehend angeführten Komponenten seien die Vermietungen der Wohnungen in g, k und l gesamthaft negativ und daraus als steuerlich unbeachtlich zu werten.

Das Vermieten von Grundstücken sei nach der 6. MWSt-RL grundsätzlich als steuerfreie Leistung konzipiert - mit dem Verlust auf Vorsteuerabzug (Art 13 Teil B lit b). Die EU-rechtlichen Bedenken bestünden daher nicht.

Im Vorlageantrag des Bf. vom 19. Jänner 2012 wird zur BVE Stellung genommen und ausgeführt, dass es nach Erachten des Bf. keine Rolle spiele, dass sich der Vermieter freiwillig für die Inanspruchnahme der Wohnbauförderung entschieden habe. Diese Inanspruchnahme eines zinsgünstigen Fixzinsdarlehens unterstreiche vielmehr noch zusätzlich das Ertragsstreben, denn werde die Planungssicherheit in Bezug auf den Zinsaufwand erhöht und zusätzlich das Mietausfallsrisiko deutlich reduziere. Betreffend die lineare Verteilung von zukünftig gewiss anfallender Kosten werde die Meinung vertreten, dass künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten realitätsnah zu berücksichtigen seien. Im vorliegenden Fall sei durch entsprechende Bestätigungen von Immobiliensachverständigen eindeutig nachgewiesen worden, dass im Prognosezeitraum sämtliche Erhaltungsaufwendungen aus dem Reparaturfonds bestritten werden könnten, dies umfasse auch die Kosten einer allfälligen Sanierung der Heizung. Was die Investitionen in die Einrichtung angehe, so sei es üblich, dass solche Investitionen der Mieter bzw. Nachmieter zu tätigen habe. Dies sei auch in den Mietverträgen so verankert. Lediglich die Erstausrüstung mit einer einfachen Einbauküche sei marktüblich vom Vermieter finanziert. Betreffend das Mietausfallsrisiko herrsche aufgrund der Höchstmieten von wohnbaugeförderten Wohnungen eine rege Nachfrage nach diesen Wohnungen, die Wohnungen könnten nahtlos weitervermietet werden. Betreffend Zinsen und Zinsentwicklung leide die Schweiz unter Deflation und einer stark überbewerteten Währung, der Schweizer Franken bewege sich mittelfristig wieder in Richtung 1,50 Euro, das Zinsniveau bleibe auf Rekordtief. Der Nachweis für die Zinsgutschriften sei beigebracht worden, die Bank habe in vertragswidriger Höhe das Konto belastet. Des weiteren habe mittlerweile erreicht werden können, dass die Bank sich auch in Bezug auf das von der c KEG vermietete Objekt "m" an die getroffenen Vereinbarungen halte und ab Oktober 2011 denselben (Libor-)Aufschlag verrechne wie bei den anderen beiden Mietobjekten, welche der Bf. selbst vermiete.

Im Laufe des Verfahrens wurden vom Bf. verschiedene Prognoserechnungen beim Finanzamt und beim BFG eingereicht.

Zu den aktualisierten Prognoserechnungen vom 6. Oktober 2015 für die drei Objekte n, o und p erklärt der steuerliche Vertreter zu den einzelnen Berechnungsparameter:

Prognosezeitraum: Als Prognosezeitraum wird ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung angenommen.

Ist-Ergebnisse für bereits abgelaufene Zeiträume: Bis zum 30.09.2015 wurden die tatsächlich erzielten steuerlichen Ergebnisse angesetzt, wobei insofern eine Adaptierung stattfand, als jährlich € 50,00 an sonstigen Kosten (Fahrtkosten) sowie Zahlungen der Mieter an den Reparaturfonds angesetzt wurden.

Mieteinnahmen Wohnung und Garage: Es wurden die Werte aus der vom Finanzamt erstellten Prognoserechnung übernommen.

Mieteinnahmen Reparaturfonds: Für die bereits abgelaufenen Zeiträume wurden die von den Mietern getätigten Zahlungen an den Reparaturfonds als Mieteinnahmen angesetzt, nicht jedoch für zukünftige Perioden.

Leerstands- und Mietausfallsrisiko: Es wurden 2,00% der Mieteinnahmen angesetzt. Bislang hat es keinerlei Mietausfälle gegeben.

Sonstige Kosten: Es wurden 0,02% der Mieteinnahmen als sonstige Kosten (Fahrtkosten, Spesen Mietenkonto) angesetzt. Steuerberatungskosten wurden nicht berücksichtigt, da nach herrschender Auffassung Steuerberatungskosten dann als Sonderausgaben (und nicht als Werbungskosten) zu berücksichtigen sind, wenn - wie im vorliegenden Fall - die Erstellung der Steuererklärungen im Vordergrund steht. Ist man der (uE nicht zutreffenden) Auffassung, dass Steuerberatungskosten in vollem Umfang als Werbungskosten angesetzt werden müssen, dann wäre der Ansatz des Finanzamtes iHv € 100,00 jährlich/ Objekt durchaus angemessen.

Instandhaltungsaufwand: Für bereits abgelaufene Zeiträume wurden die tatsächlichen Kosten angesetzt, ab 2016 wurde ein Ansatz von 2,5% der Gebäudeanschaffungskosten angesetzt und dieser Wert in der Folge mit 2,0455% valorisiert. Lt. Gutachten des SV q sind keine größeren Reparaturen in den nächsten 10 Jahren zu erwarten, sodass der gewählte Ansatz von 2,5% sehr hoch erscheint, dies auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sämtliche Instandhaltungen, welche die Wohnungen selbst betreffen, die Mieter zu tragen haben. Betrachtet man beispielsweise die Wohnung "o", so betrugen die tatsächlich angefallenen Instandhaltungskosten bislang ca. € 350,00. Somit würden - folgte man dem Ansatz des Finanzamtes - bis Ende 2024 noch Instandhaltungskosten von € 23.300,00 erwachsen, was für die gesamte Wohnanlage einem Aufwand von € 404.000,00 netto entsprechen würde. Damit wäre der Reparaturfonds massiv unterdotiert. Laut dem Hausverwalter r fallen jedoch in den nächsten 10 Jahren im schlimmsten Fall Kosten in Höhe von € 75.000,00 an, und das auch nur, wenn die Heizung kaputt geht oder die Fassade auf Wunsch der Eigentümer komplett erneuert wird.

Zinsen: Ansätze wie Finanzamt, ausgenommen die Jahre 2015 und 2016, für welche von einem nur leicht steigenden Zinsaufwand ausgegangen wurde. Die Geldbeschaffungskosten der Jahre 2005 und 2006 sind bereits im Zinsaufwand dieser Jahre enthalten.

Spesen CHF-Darlehen: Werte wie Finanzamt.

Weiters wurden vom Bf. ein Gutachten des Baumeisters s, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, vom 30. September 2015 betreffend der Wohnanlage t, gelegt. Dieses Gutachten kommt in der Zusammenfassung zum Schluss, dass in den nächsten 10 Jahren, bis in das Jahr 2025, aufgrund des Augenscheines keine außerordentlichen Reparaturen außer den üblichen Maßnahmen für die Pflege der Außenfassade, Anhebung der Beläge im Außenbereich und Pflege- und Instandsetzungsarbeiten im Bereich der Holzboxen beim Müllplatz zu erwarten seien. Dies

seien jedoch übliche Instandsetzungs- und Pflegemaßnahmen, welche gewöhnlicherweise durch den Reparaturfonds abgedeckt seien. Es sei nicht möglich, diese zu erwartenden Kosten zahlenmäßig genau zu erfassen, da verschiedene, nicht einschätzbare Faktoren hier diese Kosten beeinflussen könnten. Die Höhe des Reparaturfonds (derzeitiger Stand € 50.488,85) werde ständig überprüft und entsprechend angepasst.

Zudem wurde in der mündlichen Verhandlung vom 21. Oktober 2015 vom Rechtsvertreter des Bf. ein Aktenvermerk folgenden Inhaltes gelegt:

"Mietwohnungen u. Voraussichtliche Instandhaltungskosten in den nächsten 10 Jahren. Telefonat mit Herrn v am 19.10.2015:

Herr w betreut zahlreiche Wohnanlagen der Firma x. Diese sind teilweise schon über 30 Jahre alt. Seine Erfahrungen gehen dahin, dass in den ersten 20 Jahren in der Regel keine über laufende Instandhaltungsmaßnahmen und kleinere Reparaturen hinausgehende Kosten entstehen. In Ausnahmefällen können folgende außergewöhnliche Maßnahmen notwendig werden (Kosten für Anlagen in der Größe der Anlage n): - Dachsanierung: Kosten ca. € 20.000,00 bis max. € 100.000,00 (Komplettsanierung); - Gastherme erneuern: Kosten ca. € 7.000,00; - Pufferspeicher erneuern: Kosten ca. € 3.000,00 je Speicher (3 Speicher je Anlage); - Fassade erneuern: Kosten ca. € 50.000,00 (Kosten fallen nur an, wenn die Eigentümer dies aus ästhetischen Gründen wünschen). Fallen außergewöhnliche Kosten der beschriebenen Art an, dann liegt in vielen Fällen ein Gewährleistungsfall vor (versteckter Mangel), was dazu führt, dass der Bauträger bzw. die ausführenden Handwerker für den Schaden aufzukommen haben. Die Reparaturfonds-Dotierungen sind so angelegt, dass nach 20 Jahren erheblich mehr Kapital im Reparaturfonds ist als nach 10 Jahren. Es wird empfohlen, die Reparaturfondsdotierungen alle 2-3 Jahre um ca. 5 Cent je Nutzwertanteil zu erhöhen. g, am 19.10.2015, z."

In der der Verhandlung vom 21. September 2015 erklärten der Bf. bzw. sein Rechtsvertreter, dass zu den "Sonstigen Kosten" wie vom Finanzamt festgestellt auch die in den verfahrensgegenständlichen Jahren geltend gemachten Steuerberatungskosten gehören, welche Werbungskosten im Zusammenhang mit den Investorenwohnungen darstellen, weshalb dieser Punkt in weiterer Folge nicht mehr strittig war. Im Übrigen wurden in der Verhandlung von den Parteien vornehmlich die bereits schriftlich dargelegten unterschiedlichen Auffassungen hinsichtlich der Erhaltungsaufwandskosten erläutert. Es wird auf die Verhandlungsmitschrift verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig verblieb in der Verhandlung lediglich mehr die Höhe des Instandhaltungsaufwandes betreffend dem Objekt d, da hinsichtlich des Objektes i, übereinstimmend mit dem Senat aufgrund der vom Bf. und vom Finanzamt vorgelegten Prognoserechnungen, welche

durch das Finanzamt erstelle Prognoserechnung mit Zustimmung des Bf. als zutreffend angenommen wurde, festgestellt wurde, dass dieses Objekt eine Einkunftsquelle darstellt, weshalb aus verfahrensökonomischen Gründen nicht mehr im Einzelnen darauf eingegangen wird.

Aus rechtlicher Sicht ist auszuführen wie folgt:

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für das Streitjahr nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999, zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO). *Liebhaberei* ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Diese Annahme von *Liebhaberei* kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von *Liebhaberei* so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Fest steht, dass die *Vermietung* der beiden verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnungen unter § 1 Abs 2 LVO 1993 zu subsumieren ist. Ebenso wie bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 hat die Liebhabereibeurteilung auch für Betätigungen nach § 1 Abs 2 LVO 1993 für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu erfolgen.

Grundsätzlich ist jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht. Nach dieser anzuwendenden Betrachtungsweise stellt daher beide Eigentumswohnungen jeweils eine Beurteilungseinheit im Sinne der LVO 1993 dar.

Werden bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO Verluste erzielt und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich

bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Darin sind sämtliche Kalenderjahre der - in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten - Betätigung einzubeziehen.

Im umsatzsteuerlichen Sinn kann *Liebhaberei* nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 der Verordnung vorliegen (§ 6 LVO).

Die Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Dabei sind laut Verwaltungsgerichtshof bestimmte Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen (zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum; Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen; Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände). Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt nicht zwangsläufig, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso *Liebhaberei* unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl VwGH 5.6.2003, 99/15/0129; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 27.6.2000, 99/15/0012).

Dieser Zeitraum kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die *Vermietung* zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die *Vermietung* von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein. (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017).

Die Frage, ob eine Tätigkeit ertragsfähig ist, ist eine Sachverhaltsfrage.

Im vorliegenden Fall ist die *Vermietung* der Eigentumswohnungen auf Dauer angelegt. Die Vorlage einer Prognoserechnung war demnach erforderlich. Diese Prognoserechnungen wurde inzwischen mehrfach adaptiert, als die zwischenzeitlich bekannt gewordenen tatsächlichen steuerlichen Ergebnisse berücksichtigt wurden.

Zu den Instandhaltungskosten:

Heimo Kranewitter, "Liegenschaftsbewertung", 6. Auflage, S 90/91:

"Instandhaltungskosten": Die Instandhaltungskosten sind Kosten, die durch Hintanhaltung oder Beseitigung von baulichen Schäden aus Abnutzung, Alterung

und Witterungseinflüssen entstehen. Sie dienen somit zur Aufrechterhaltung des bestimmungsmäßigen Gebrauchs der Gebäude während der Nutzungsdauer. Die Instandhaltungskosten werden üblicherweise vom Eigentümer getragen. Zu beachten ist, dass nicht die tatsächlichen Kosten des maßgebenden Jahres berücksichtigt werden, da besonders hohe oder niedrige Kosten den Wert in einem ungerechtfertigten Ausmaß beeinflussen würden. Auch ein Kostendurchschnitt der letzten Jahre ist nicht brauchbar. Die jährlichen Instandhaltungskosten werden daher in % der Herstellungskosten berechnet. Je nach Art des Gebäudes, dessen Alter, dessen technischen Zustands, dessen Erhaltungszustands sowie dessen Konstruktionsart sind sehr unterschiedliche Sätze anzuwenden:

Gebäudeart	Instandhaltungssatz
Wohnhäuser neu	0,5%
Wohnhäuser älter	0,5-1,5%
Geschäftshäuser	0,5-1,5%
Bürogebäude	0,5-1,5%
Gewerbliche und industrielle Objekte	0,5-2,0%
sehr alte, vielfach bereits unter Denkmalschutz stehende Objekte	>2%

Weiter: *Hauswurz/Prader*: "Liegenschaftsbewertungsgutachten", LexisNexis, S 113, Pkt. 3.1.2.1.7 "Instandhaltungskosten": Die Höhe der Instandhaltungskosten wird bei der Ertragswertberechnung meistens in Form eines bestimmten Prozentsatzes von den Herstellungskosten des Bewertungsobjektes angesetzt. Die Prozentsätze betragen bei Wohnimmobilien ca 0,5 % bis 1,5 % und bei gewerblichen Immobilien ca. 0,5 % bis 2,0 %. Es können die Instandhaltungskosten auch wesentlich höher sein. Abhängig sind diese Kosten vorwiegend von der Art des Gebäudes, vom Gebäudealter, von der technischen Gebäudequalität und vom Erhaltungszustand. Üblicherweise sind die Neuerstellungskosten des Bewertungsobjektes der Anknüpfungspunkt für die Ermittlung der Instandhaltungskosten. Es können die Instandhaltungskosten aber auch durch einen prozentuellen Anteil von den Jahresroherträgen oder durch einen konkreten Betrag bezogen auf die Nutzfläche angesetzt werden. Allerdings muss es dafür nachvollziehbare Vergleichswerte geben, die vom Sachverständigen im Gutachten zur Begründung seines Ansatzes angeführt werden.

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH haben (solche künftige) Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (E. v. 27.5.2003, Zl. 99/14/0331). Dazu kommt, dass das Vermietungsobjekt bereits 15 Jahre vor dem (ggst.) Erwerb errichtet wurde. Eine realitätsnahe Prognoserechnung (hat) daher für den Zeitraum von 20 Jahren mit

Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu rechnen. Bei den an die Rücklage entrichteten (Fixbeträgen) handelt es sich wirtschaftlich gesehen um Vorauszahlungen für im Prognosezeitraum zu erwartende Sanierungsmaßnahmen.

Mit dem Hinweis darauf, dass innerhalb der ersten 10 Jahre nach Errichtung der Objekte nur geringfügiger diesbezüglicher Aufwand angefallen sei, wird im Übrigen nicht nachvollziehbar dargetan, dass ein solcher Aufwand auch in den darauf folgenden 10 Jahren nicht in erheblichem Ausmaß zu erwarten ist.

Zur Berechnungsmethode der Instandhaltungskosten des Finanzamtes:

Diese beruht auf der im Akt behängenden Dokumentinformation, Bewirtschaftungskosten: Wie hoch sind sie wirklich?, Autoren, Mag. Robert Wegerer/Ing. Dkfm. Peter Steppan, wobei ein Durchschnittswert aus den genannten Ermittlungsmethoden errechnet wurde.

d, Herstellungskosten: € 180.399,33	Pro Jahr	20 Jahre
Deutsche WerteVo 0,50	902,00	18.040
BMI (2005, amtlich) HK-bezogen	1.44,76	24.895
Malloth-Stocker 0,50%	902	18.040
Kranewitter 0,50%	902	18.040
Roessler-Langagener 0,44%	793,76	15.875
Seiser	1.172,60	23.452
Patyka-Zabrana 0,50%	902	18.040
Bauschadenbericht 0,20%	360,80	7.216
Durschnittswert 0,4975%	897,49	17.950

In der Gesamtbetrachtung folgt das Bundesfinanzgericht dieser auch von den bisherigen tatsächlichen Instandhaltungskosten gelösten abstrakten Durchschnittsberechnung - die praktisch einen identen Prozentsatz für Neubauten wie *Kranewitter/Hauswurz/Prader* ergibt - zum einen deshalb, weil selbst in dem vorgelegten Gutachten finalisierend darauf hingewiesen wird, dass es nicht möglich sei, die zu erwartenden Kosten zahlenmäßig genau zu erfassen, da verschiedene, nicht einschätzbare Faktoren diese Kosten beeinflussen können. Überdies wird im besagten Gutachten im Wesentlichen ausgeführt, dass in den nächsten 10 Jahren nur mit dem üblichen Erhaltungs- und Erzeugungsmaßnahmen (zB Pflegearbeiten an der Außenfassade, Malerarbeiten in der Wohnung, Kleinreparaturen, Austausch von Elektrogeräten), nicht jedoch mit außerordentlichen Reparatur- und Erneuerungsmaßnahmen zu rechnen sei. Dazu ist ergänzend auszuführen, dass neben der bereits angeführten Literatur u.a. Ross-Brachmann: "Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Maßnahmen", 29. Auflage, S 430/431: "Instandhaltungskosten" folgendermaßen definiert: Instandhaltungskosten sind die Kosten, die während der Nutzungsdauer zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der baulichen Anlagen aufgewendet werden müssen, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinwirkung entstehenden baulichen Schäden ordnungsgemäß zu beseitigen. "Instandhaltung sind alle Maßnahmen die zur Erhaltung von Vorhandenem notwendig sind" (z.B. Reparaturen an Heizungen und Leitungen, Außenanstrich der Fenster, Neuverfügung der Außenwände).

Außerhalb des üblichen Rahmens anfallende Instandhaltungskosten sind also in den o.a. Instandhaltungsprozentsätzen nicht enthalten. Darüberhinaus wird in der Literatur (Kranewitter) die Ansicht vertreten (wie bereits o.a.), dass die tatsächlichen Kosten des maßgebenden Jahres schon deshalb nicht bei der Berechnung des Instandhaltungsaufwandes zu berücksichtigen sind, weil besonders hohe oder niedrige Kosten den Wert in einem ungerechtfertigten Ausmaß beeinflussen würden. Ebenfalls entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass über den Lebenszyklus eines Gebäudes die Kosten zu Beginn gering sind und kontinuierlich steigen, wobei ab 2016, also für die abschließenden 10 Jahre des Beobachtungszeitraumes, selbst vom Bf. davon ausgegangen wird, dass die bisher entgegen den Wohnbauförderrichtlinien des Landes von ihm bei den Mietern einkassierten Beiträgen zum Reparaturfond nicht mehr diesen vorzuschreiben sind. Weiters ist zu beachten, dass irgendwelche außergewöhnlichen Belastungen hinsichtlich Instandhaltungsaufwendungen immer passieren können. Hier prinzipiell auf - befristete - Gewährleistungsfristen zu vertrauen, erscheint nicht realiter. Zudem sprechen unterschiedliche Ansichten über Instandhaltungssätze dafür, dass auf die in der Literatur angeführten Sätze zurückgegriffen werden muss.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich daher der folgenden Prognoserechnung des Finanzamtes an. Hierzu wird angemerkt, dass in der oben dargestellten Prognoserechnung des Finanzamtes der Instandhaltungsaufwand kumuliert im Jahr 2025 in Höhe von € 17.950,00 € (20 X € 897,49) abgezogen wurde, was zu einem Werbungskostenüberschuss von € 5.568,00 führt. Hiergegen wurden

vom Bf. ein Instandhaltungsaufwand von insgesamt € 5.882,00 angesetzt, wobei unter Berücksichtigung der Anerkennung der Sonstigen Kosten laut Finanzamt schließlich beim Bf. ein Gesamtgewinn von € 6.569,00 verbleibt.

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
	IST	IST	IST	IST	IST	IST	IST	IST	IST	IST	
Mieteinnahmen (ME) Wohnung, ind. 2,00%	0	5.022	5.526	5.682	5.854	5.854	5.991	6.197	6.371	6.458	
ME Garage	0	660	726	747	769	769	787	814	837	849	
ME Reparaturfonds	0	186	203	210	203	203	271	355	406	406	
Leerstands- u. Mietausfallsrisiko	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Afa Gebäude 1,5%	0	-2.706	-2.706	-2.706	-2.706	-2.706	-2.706	-2.706	-2.706	-2.706	
Afa Einrichtung	0	-524	-524	-524	-524	-524	-524	-524	-524	-524	
Zinsen CHF Darlehen	-3.571	-3.630	-5.078	-5.347	-1.865	-1.926	-1.969	-1.937	-1.855	-1.860	
Zinsen WBF Darlehen	0	0	0	0	-683	-679	-978	-995	-984	-973	
Instandhalt- ungsaufwand Finanzamt 0,50%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Instandhalt- ungsaufwand	0	-47	0	0	0	-41	0	-37	-97	-100	

Bf.												
Sonstige Kosten	0	-154	-157	-160	-163		-167		-170	-173	-177	-181
Spesen CHF Darlehen	-858	0	0	0	0		0		0	0	0	0
Überschuss	-4.429	-1.146	-2.010	-2.098	885		824		702	1.031	1.368	1.469
Kumulierte Summe		-5.575	-7.584	-9.682	-8.798		-7.973		-7.271	-6.241	-4.873	-3.403
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	
	IST/Plan	Plan	Plan	Plan	Plan	Plan	Plan	Plan	Plan	Plan	Plan	
Mieteinnahmen (ME) Wohnung, ind. 2,00%	6.562	6.696	6.834	6.974	7.116	7.262	7.411	7.561	7.716	7.874	8.035	
ME Garage	862	880	898	916	935	954	974	994	1.014	1.034	1.055	
ME Reparaturfonds	543	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Leerstands- u. Mietausfallsrisiko	0	-152	-155	-158	-161	-164	-168	-171	-175	-178	-182	
Afa Gebäude 1,5%	-2.706	-2.706	-2.706	-2.706		-2.706		-2.706	-2.706	-2.706	-2.706	
					-2.706							
Afa Einrichtung	-524	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-786	
Zinsen CHF Darlehen	-617	-484	-2.537	-2.537	-2.537	-2.537	-2.537	-2.537	-2.537	-2.537	-2.537	
Zinsen WBF Darlehen	-1.271	-1.234	-1.197	-1.159	-1.120	-1.620	-1.524	-1.425	-1.323	-1.217	-1.656	
Instandhalt- ungsaufwand Finanzamt	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-17.950 (kumulierte Summe)	

0,50%											
Instandhaltungsaufwand	-451	-460	-470	-479	-489	-499	-509	-520	-530	-541	-552 (kumulierte Summe: 5.822)
Bf.											
Sonstige Kosten	-184	-188	-192	-196	-200	-204	-208	-212	-217	-221	-226
Spesen CHF	-150	-153	-156	-159	-163	-166	-169	-173	-176	-180	0
Darlehen											
Überschuss	2.515	2.659	789	975	1.165	819	1.072	1.330	1.596	1.868	-16.953
Kumulierte Summe Finanzamt	-889	1.771	2.560	3.535	4.700	5.519	6.591	7.921	9.517	11.385	-5.568
Kumulierte Summe Beschwerdeführer											6.569

Betreffend die Umsatzsteuer ist auszuführen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (*Liebhabelei*) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Eine Tätigkeit, die nach der LVO umsatzsteuerrechtlich als *Liebhabelei* anzusehen ist, ist ex lege keine unternehmerische Tätigkeit. Entgelte für Leistungen sind nicht der *Umsatzsteuer* zu unterwerfen, ein Vorsteuerabzug steht nicht zu. Die Vermietungstätigkeit der Bw. gilt daher nicht als unternehmerische Tätigkeit.

Hierzu siehe auch VwGH vom 30.04.2015, 2014/15/0015:

Bis zum Beitritt Österreichs zur EU hatten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 normiert, dass die Vermietung von Wohnraum, der geeignet ist, vom Vermieter für seine privaten Wohnzwecke (Lebensführung) genutzt zu werden (so genannte "kleine Vermietung"), wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhabelei (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug) qualifiziert wird. Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die sechste

Mehrwertsteuerrichtlinie (im Folgenden: 6. RL), angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten iSd Art. 4 der 6. RL handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist (vgl. Sarnthein in SWK 2005, S 515).

Die Liebhabereivermutung konnte daher vom Bf. nur für eine der beiden Vermietungstätigkeiten, nämlich betreffend i, widerlegt werden. Somit stellt die Vermietungstätigkeit hinsichtlich d, keine Einkunftsquelle dar. Da es sich um eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO handelt, deckt sich die ertragsteuerliche mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung.

Der Beschwerde war daher nur teilweise stattzugeben, im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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.

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass eine über den Einzelfall hinausgehende allgemeine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Höhe des anzusetzenden Erhaltungsaufwandes bei Investorenwohnungen im Zusammenhang mit der Liebhabereiproblematik fehlt, weshalb eine Revision als zulässig erachtet wird.

Feldkirch, am 21. Oktober 2015

