

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, KR Gregor Ableidinger und Dr. Franz Kandlhofer im Besein der Schriftführerin FOIⁱⁿ Andrea Newrkla in der Beschwerdesache der aus A, B und C bestehenden Miteigentumsgemeinschaft, AdresseBf, vertreten durch Steuer & Beratung GmbH, Franzensbrückenstraße 26/3, 1020 Wien, gegen den Bescheid des FA Gänserndorf Mistelbach betreffend Umsatzsteuer 2008 sowie betreffend die Bescheide gemäß § 92 Abs. 1 lit b BAO, mit denen ausgesprochen wurde, dass die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001 bis 2006 und 2008 zu unterbleiben hat, in der Sitzung am 15.09.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 2008 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden in folgender Höhe festgestellt und auf die Gesellschafter wie folgt aufgeteilt:

Jahr	E aus V+V	A FA StNrA	C FA StNrC	B FA StNrB
2001	- 12.219,06 € -168.138,00 ATS	-6.109,53 € -84.069,00 ATS	-3.727,24 € -51.288,00 ATS	-2.382,29 € -32.781,00 ATS
2002	-9.374,32	-4.687,16 €	-2.886,10 €	-1.801,06 €
2003	-4.772,24	-2.386,12 €	-1.586,51 €	-799,61 €
2004	-29.503,17	-14.751,59 €	-7.729,04 €	-7.022,54 €
2005	-11.927,11	-5.963,56 €	-3.296,69 €	-2.666,86 €
2006	-14.865,85	-7.432,92 €	-4.062,46 €	-3.370,47 €
2008	1.160,62	580,32 €	400,32 €	179,98 €

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerden der Beschwerdeführerin (Bf) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Die Bf ist eine Miteigentümergeinschaft, die in den Streitjahren Verluste aus Vermietung und Verpachtung eines aus mehreren Einheiten bestehenden Hauses in X,S-Straße, erklärte. In den Jahren ab 2001 bis 14.08.2008 waren an der Bf A zu 50% sowie B und C zu je 25% beteiligt. Ab 14.08.2008 waren an der Bf A und C zu je 50% beteiligt.

Das Finanzamt qualifizierte die Tätigkeit der Bf als solche gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, erließ Bescheide gemäß § 92 Abs. 1 lit b BAO und stellte fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2001 bis 2006 und 2008 zu unterbleiben habe.

In der Begründung der Bescheide wurde ausgeführt, seit Beginn der Vermietung des Objektes im Jahr 1998 bis 2011 sei ein negatives Gesamtergebnis erzielt worden.

Die tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 2007 und 2008 würden auch nicht den prognostizierten Ergebnissen entsprechen, weshalb anzunehmen sei, dass diese Vermietungstätigkeit keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren erwarten lasse.

Die Umsatzsteuer 2008 wurde mit 0,00 festgesetzt.

In den dagegen eingebrachten Berufungen (nunmehr: Beschwerden) brachte der steuerliche Vertreter der Bf vor, es liege keine Liebhaberei vor, da die Tätigkeit der Bf sehr wohl auf die Erwirtschaftung eines Einkommens ausgerichtet gewesen sei.

Die geringfügige, wirtschaftlich begründete Abweichung zur bisher vorgelegten Prognoserechnung ändere nichts am Vorliegen einer Einkunftsquelle. Nach Einarbeitung der tatsächlichen Ergebnisse ergebe sich auch daraus ein Gesamtüberschuss.

Mit Berufungsvorentscheidungen (nunmehr: Beschwerdeentscheidungen) wurden die Beschwerden betreffend die Jahre 2001 bis 2006, 2008 und 2010 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, die Bf vermiete in Form einer Miteigentumsgemeinschaft ein Wohnhaus, das zwei Wohnungen und zwei Geschäftslokale aufweise, und eine Parkfläche, die sich im Hof des Objektes befinde. Die Liegenschaft sei im Jahr 1998 im Erbwege in einem baufälligen Zustand erworben, seither laufend renoviert und zumindest teilweise vermietet worden. Es sei von 1998 bis 2010 ein

Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von EUR 91.904,64 erzielt worden.

Es sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob ein Mietobjekt nach Art und Umfang näher der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden, gemessen am Idealbild eines Zinshauses, oder näher der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes stehe, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne. Das gegenständliche Objekt, das sich im äußeren Erscheinungsbild von einem ortsüblichen Zweifamilienhaus nicht wesentlich unterscheide und in dem zwei Wohnungen und zwei Räume als Geschäft vermietet seien, sei ebenso wie Eigentumswohnungen in besonderem Maße für die Nutzung im Rahmen der persönlichen Lebensführung geeignet. Bei dieser Größenordnung bestehe durchaus die Möglichkeit, die bisherige Vermietungstätigkeit einzuschränken oder zu beenden und die vermieteten Objekte einer Eigennutzung zuzuführen. Dass die gegenständliche Vermietung der Wohnungen und der Geschäfte sowie der Parkfläche unter die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO falle, sei unbestritten.

Die Erlöse der einzelnen vermieteten Objekte seien nicht getrennt nach einzelnen Einkunftsquellen, sondern in einer Summe erklärt worden. Grundsätzlich sei jedes Mietobjekt gesondert auf seine Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen. Ein enger wirtschaftlicher Nutzungszusammenhang rechtfertige eine gemeinsame Beurteilung der Ergebnisse aus mehreren Mietverhältnissen. Für eine getrennte Beurteilung sprächen unterschiedliche und voneinander unabhängige, wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen, aber auch die Vermietung an verschiedene Personen. Da laut Aktenlage eine getrennte Beurteilung der einzelnen Mietobjekte in Bezug auf Liebhaberei zu keinem anderen Ergebnis als eine Gesamtbeurteilung führe, werde von einer getrennten Beurteilung der einzelnen Einkunftsquellen Abstand genommen.

Im Zeitraum von 1998 bis 2010 sei ein Überschuss der Werbungskosten von EUR 91.904,64 erwirtschaftet worden. Das bedeute, dass in den nächsten acht Jahren jährlich ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von EUR 11.488,08 erwirtschaftet werden müsste. Dies erscheine aber im Hinblick auf die bisher im Zeitraum von 1998 bis 2010 erzielten Mieterlöse und der Probleme, die sich bei der Vermietung der Geschäftsräume auf Grund der Marktsituation ergäben, nicht realistisch.

Lege man der im Jahr 2008 erstellten Prognoserechnung die tatsächlich erklärten Werbungskostenüberschüsse zugrunde, so ergebe sich eine Differenz von EUR 17.178,00 zu Gunsten eines negativen Betriebsergebnisses.

Da weder die Einnahmenentwicklung noch die vorgelegte Prognoserechnung für die Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes sprechen würden, könne die gegenständliche Vermietungstätigkeit nicht als Einkunftsquelle beurteilt werden.

Innerhalb offener Frist wurden Vorlageanträge gestellt.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter eine Tabelle vor, in der die prognostizierten Einkünfte den tatsächlich erzielten

Einkünften gegenübergestellt wurden und führte ergänzend aus, es sei zu ersehen, dass spätestens 2019 ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Bei Übernahme des Objektes hätten vorhandene Mieter nur unter großen Schwierigkeiten ausgemietet werden können, um in der Folge eine sinnvolle Sanierung durchführen zu können. Mittlerweile seien die zwei Wohnungen seit 2007 unbefristet vermietet. Auch die Geschäftslokale seien überwiegend vermietet. Derzeit stehe eines auf Grund eines Wasserschadens leer, die Miteigentümer seien aber bemüht, dieses nach Durchführung der notwendigen Reparaturarbeiten wieder zu vermieten. Darüber hinaus stünden 30 Parkplätze zur Vermietung zur Verfügung, von denen derzeit 25 unbefristet vermietet seien.

Die Miteigentümer seien bemüht, sich durch die Vermietung des Hauses und der Parkplätze eine Einkunftsquelle für den Ruhestand zu schaffen.

Die Vertreterin der belangten Behörde wies darauf hin, dass anlässlich der Bescheiderlassung auf Grund der vorliegenden Erklärungen keineswegs eine positive Prognose möglich gewesen sei, und dass die Prognoserechnung bereits 1998 beginnen und daher spätestens im Jahr 2021 ein Gesamtüberschuss erzielt werden müsse.

Klarstellend ergeht der Hinweis, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Das streitgegenständliche Gebäude wurde 1998 im Erbweg erworben. Es befand sich damals in einem desolaten Zustande. Das Gebäude weist eine Gesamtnutzfläche von 207 m² auf. Es besteht aus den im Folgenden angeführten Einheiten:

Geschäft 1	60 m ²
Geschäft 2	27 m ²
Wohnung 1	50 m ²
Wohnung 2	70 m ²

Der Innenhof des Gebäudes wurde der G-OG überlassen. Alle mit der Errichtung von Stellplätzen verbundenen Herstellungsaufwendungen wurden durch die G-OG getragen bzw wurden die Arbeiten von den Gesellschaftern der OG durchgeführt. Die Gesellschafter der OG sorgten für die laufende Betreuung der Liegenschaft (Reinigungsarbeiten, Betreuung der Mieter, laufende Instandhaltung, Salzstreuung und Schneeräumung im Winter, etc.). Bis zum Jahr 2007 war durch die Renovierungsvorhaben

betreffend das Gebäude nur eine eingeschränkte Nutzung des Innenhofes durch die OG möglich. Im Hinblick auf die von den Gesellschaftern der OG übernommenen Arbeiten wurde eine Mietfreistellung vereinbart.

Im Innenhof befinden sich 30 Stellplätze, die seit dem Jahr 2008 von der Bf vermietet werden.

Es wurden folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und folgende Umsätze erklärt und Vorsteuern geltend gemacht:

Jahr	E aus V und V	Umsätze 10%	Umsätze 20%	Vorsteuer
1998	+1.809,11			
1999	+45,56			
2000	-3.652,46			
2001	-12.219,06			
2002	-9.374,32	1.715,11	21.234,33	9.491,26
2003	-4.772,24	430,00	15.562,68	2.128,88
2004	-29.503,17	257,28	14.993,40	5.437,86
2005	-11.927,11	162,81	15.518,12	2.708,82
2006	-14.865,85	291,79	6.800,00	800,83
2007	-15.469,68	0,00	2.791,68	3.718,58
2008	1.160,62	0,00	23.233,36	1.953,58
2009	7.814,09	335,12	19.280,06	104,84
2010	538,65	307,42	17.000,16	1.060,89
2011	6.779,25	252,11	23.835,11	987,88
2012	3.613,78	256,31	23.921,86	1.714,77
2013	13.429,09	250,71	31.227,46	1.218,99
2014	11.642,62	273,10	30.717,85	1.680,04
2015	15.542,69	373,87	30.475,91	1.102,68

In den Jahren 1998 bis 2015 wurde ein Gesamtüberschuss der Ausgaben über die Einnahmen in Höhe von EUR 39.408,43 erzielt.

Die Planungsrechnung prognostiziert für die Jahre 2016 bis 2018 folgende Einnahmenüberschüsse:

2016	11.300,46
------	-----------

2017	14.115,89
2018	15.637,63
Summe	41.053,98

Die beiden Wohnungen und das größere der beiden Geschäftslokale sind unbefristet vermietet, das kleinere Geschäftslokal ist zur Zeit auf Grund eines Wasserschadens nicht vermietet. Es besteht die Absicht, dieses nach Durchführung der erforderlichen Reparaturmaßnahmen ebenfalls zu vermieten.

Unter Einbeziehung der Ergebnisse ab dem Jahr 1998 wird im Jahr 2018 bereits ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreicht.

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und auf das Vorbringen der Bf. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte der Senat die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes wurde über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Die bezug habenden Bestimmungen der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, kurz: LVO) in der für die Streitjahre geltenden Fassung lauten wie folgt:

"§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und*
- nicht unter Abs. 2 fällt.*

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen

Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) 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).

§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

(2) Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

§ 4. (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

(2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.

(3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

(4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

.....

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

Die in der LVO enthaltenen Begriffe "Einkünfte" und "Einkommen", welche Voraussetzung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle aber auch für eine unternehmerische Tätigkeit sind, setzen generell eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung ("Gesamtgewinn") zu erreichen. Für die Steuerbarkeit von Einkünften und somit auch das Vorliegen einer

Einkunftsquelle ist daher nicht nur erforderlich, dass sie im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 anfallen, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss vielmehr ein Streben nach Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) erkennen lassen. Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung setzt daher die Eignung einer Tätigkeit voraus, einen der positiven Steuererhebung aus der betreffenden Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen. Die Liebhabereibeurteilung soll die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung (§ 20 EStG 1988) abgrenzen.

Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital (hier insbesondere der angefallenen Aufwendungen) und allenfalls zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, Befriedigung persönlicher Bedürfnisse, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließt längerfristige Rentabilitätsberechnungen nicht aus. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird, muss noch als absehbar gelten (vgl. VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Bei Vermietungen nimmt die Judikatur Zeiträume von ca. 20 Jahren an, innerhalb derer auf Grund der konkret ausgeübten Betätigung ein Totalüberschuss erzielbar sein muss.

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamtgewinn, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt. Treten daher durch unerwartete Umstände ("Unwägbarkeiten") unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (zB VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018; VwGH 22.3.2006, 2002/13/0158).

Die Anwendung der LVO wird durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0047). Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften - einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung - richtig ermittelte Verlust. Ist ein solcher nicht gegeben, ist die LVO auch bei Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO) nicht anzuwenden, es sei denn, die Beurteilung nach dem Gesamtbild der Betätigung ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. In diesem Fall ist die Verordnung auch in Gewinn- bzw. Überschussjahren anzuwenden. Eine Liebhabereibeurteilung einer Betätigung hat anhand eines Gesamtbildes über einen bestimmten Zeitraum hin zu erfolgen (VwGH 6.11.1984, 84/14/0078, bzw. VwGH

27.5.1999, 87/15/0113). Daher sind neben Verlustjahren auch (vereinzelte) Gewinnjahre ("Zufallsgewinne") in die Betrachtung mit einzubeziehen.

Die LVO unterscheidet Betätigungen mit - widerlegbarer - Annahme einer Einkunftsquelle (§ 1 Abs. 1 LVO), Betätigungen mit - widerlegbarer - Annahme von Liebhaberei (§ 1 Abs. 2 LVO) sowie Betätigungen mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs. 3 LVO). Betätigungen im Sinne der LVO sind Tätigkeiten und Rechtsverhältnisse im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich eines Steuerpflichtigen. Zu den einzelnen Betätigungstypen ist festzuhalten:

Gemäß § 1 Abs. 1 der LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Bei Betätigungen mit Vermutung der Annahme einer Einkunftsquelle iSd § 1 Abs. 1 LVO ist somit vom grundsätzlichen Betätigungstyp her das Vorliegen von Einkünften zunächst grundsätzlich anzunehmen. Liebhaberei liegt daher nur vor, wenn die (behauptete) Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Insbesondere eine Tätigkeit, die das typische Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebes aufweist, ist nur in Ausnahmefällen als Liebhaberei anzusehen (VwGH 20.11.1996, 89/13/0259).

Das bei ertragsorientierten Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO vorausgesetzte subjektive Element einer Gewinnerzielungsabsicht ist - nach außen hin - allerdings nicht unmittelbar erkennbar. Es ist daher anhand objektiver Kriterien (Kriterienprüfung iSd § 2 Abs. 1 LVO) darauf zu schließen, ob Ertragsstreben vorliegt. Das objektiv erkennbare Ertragsstreben eines Steuerpflichtigen muss darauf gerichtet sein, innerhalb eines absehbaren, mehrjährigen Zeitraumes Gewinne in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur angefallene Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer betrieblichen Einkunftsquelle zu einer Mehrung des Betriebsvermögens (= Gesamtgewinn) führen. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges ist eine Zeitspanne zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Die in § 1 Abs. 1 LVO angesprochene "(Gewinnerzielungs-)Absicht" ist ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann steuerlich erheblich wird, wenn er durch Manifestation, dh durch entsprechende Handlungen, in die Außenwelt tritt (VwGH 19.3.2008, 2005/15/0151). Die bloße Absicht, positive Ergebnisse erzielen zu "wollen", muss daher anhand objektiver - dh auch für Dritte nachvollziehbarer - Kriterien (insbesondere an Hand der in § 2 Abs. 1 LVO genannten) beurteilt werden können (§ 1 Abs. 1 zweiter Satz LVO; VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038 bzw 16.5.2007, 2002/14/0083). Die (behauptete) Absicht, Gewinne zu erzielen, genügt somit noch nicht für die Anerkennung als Einkunftsquelle: Besteht nämlich objektiv gar keine Möglichkeit, Gewinne bzw Einnahmenüberschüsse zu erzielen, reicht der subjektive Wille hiezu für die Anerkennung einer Einkunftsquelle nicht aus (VwGH 29.1.2003, 97/13/0015). Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, sind also irrelevant (VwGH

27.5.1999, 97/15/0113 mit Verweis auf VwGH 12.8.1994, 94/14/0025; VwGH 30.7.2002, 96/14/0020 sowie VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124).

Liebhabelei gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 LVO ist hingegen bei einer Betätigung anzunehmen, sofern Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen oder Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO "spricht nicht für eine erwerbstypische Tätigkeit, sondern in Anbetracht der qualifizierten Nahebeziehung zur Lebensführung für Liebhabelei im engsten und klassischen Sinn" (VwGH 21.10.2003, 97/14/0161). Die Judikatur hat daher derartige Betätigungen als "liebhabeleiverdächtig" bezeichnet, sodass den Steuerpflichtigen die "Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabeleivermutung trifft" (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055; nach dem BFH-Urteil vom 11.10.2007, IV R 15/05, BStBl 2008 II 465, fehlt Gewinnerzielungsabsicht dann, wenn ein Stpfl eine verlustbringende Tätigkeit aus "im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausübt"; vgl. auch Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 [LVO], Tz 452). Generelles Charakteristikum derartiger Betätigungen ist ein nach der Verkehrsauffassung im besonderen Maße bestehender Bezug zur Lebensführung, der die Annahme, dass auftretende Verluste gerade darauf zurückzuführen sind, rechtfertigt. Daher "müssen schon ganz besondere Verhältnisse vorliegen, um eine Einkunftsquelle anzunehmen" (Quantschnigg, ÖStZ 1990, 137 ff). Andernfalls bestünde die Möglichkeit der steuermindernden Wirksamkeit von Aufwendungen der Lebensführung, die als Betätigungen iSd EStG "getarnt" werden.

In den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO ist deshalb bei Auftreten von Verlusten Liebhabelei anzunehmen der Regelfall. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz LVO ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss. Ist eine Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum hingegen nicht zu erwarten, bleibt die Annahme von Liebhabelei so lange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt. Ob dennoch eine Einkunftsquelle vorliegt ist - im Unterscheid zu Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO - nicht nach den im § 2 Abs. 1 Z 2 bis 6 LVO genannten Kriterien (zB Verlustursachen, Vergleichsbetriebsbetrachtung, Verbesserungsbemühungen, etc) zu prüfen (VwGH 30.7.2002, 96/14/0116;).

Während bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO aus umsatzsteuerlicher Sicht Liebhabelei nicht möglich ist und somit jedenfalls eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, bestehen bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO keine verfassungsrechtlichen Bedenken, "wenn der Verordnungsgeber bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhabelei vermutet" (VfGH 24.2.2003, B 266-270/03; vgl oV, RdW 2003, 345; nach VfGH 20.6.2001, B 2032/99, 2002, 55 ist bei derartigen Betätigungen die Konsumsphäre betroffen). Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z

3 LVO ("kleine Vermietungen") hat der VwGH die Identität der Beurteilung im Bereich der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer jedenfalls bestätigt (Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082).

Die Beurteilung als Liebhaberei bleibt so lange bestehen, bis durch entsprechende (ergebnisverbessernde) Maßnahmen des Steuerpflichtigen eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt (§ 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO), welche sich dahingehend auswirkt, dass die bislang ertragsunfähige Betätigung zu einer objektiv ertragsfähigen wird. In derartigen Fällen erfolgt somit eine Neubeurteilung der Betätigung anhand der geänderten Verhältnisse. Eine derartige Konstellation führt jedoch nicht dazu, dass die negativen Ergebnisse der Vergangenheit gleichsam "rückwirkend" dennoch Berücksichtigung finden können.

Wendet man diese Grundsätze und Aussagen auf den konkreten Fall an, so ergibt sich:

Die grundsätzliche Anwendbarkeit der LVO ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass nach Aufnahme der Tätigkeit durch die Bf im Jahr 1998 ab dem Jahr 2000 bis einschließlich 2007 Verluste anfielen.

Im Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass ein Mietobjekt mit fünf abgeschlossenen Wohnungen deutlich jenes Ausmaß übersteige, das in § 1 Abs. 2 LVO angesprochen ist. Das streitgegenständliche Gebäude ist ein Objekt mit zwei Geschäfts- und zwei Wohneinheiten. Der Senat gelangte daher zur Überzeugung, dass damit auch das in § 1 Abs. 2 LVO angesprochene Ausmaß überschritten ist und die streitgegenständliche Vermietung als solche im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO zu qualifizieren ist.

Beginnt der Steuerpflichtige mit der Vermietung eines Gebäudes und führt dies zum Entstehen von Jahresverlusten, hat nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, nicht anhand der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO zu erfolgen, sondern es kommt ausschließlich darauf an, ob die Betätigung geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamteinnahmenüberschuss zu erwirtschaften (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0192, mwN).

Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung ist eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose sind aber nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistisch erzielbar sind.

Das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten, als sie in der Prognose angesetzt sind, ist im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten.

Die von der Bf vorgelegte Prognoserechnung ist plausibel und gelangt - unter Heranziehung der tatsächlich bis zum Jahr 2015 erzielten Ergebnisse - im Jahr 2018

- somit nach 20 Jahren - zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Die von der Bf ausgeübte Tätigkeit ist daher - wie von der Judikatur gefordert - geeignet, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erwirtschaften.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Hinsichtlich der Frage, ob die streitgegenständliche Vermietung unter § 1 Abs. 1 LVO oder unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren ist, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 16.02.2006, 2004/14/0082, Stellung bezogen. Auch die Tatsache, dass im vorliegenden Fall keine Kriterienprüfung zu erfolgen hat, stützt sich auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0192). Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Wien, am 26. September 2016