

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache a, vertreten durch Dr. Bertram Schneider, Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Nibelungenstraße 19, 6845 Hohenems, über die Beschwerde gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Bregenz vom 22. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008, sowie Umsatzsteuer 2005 und 2006 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2008, sowie Umsatzsteuer 2005 und 2006 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007, sowie Umsatzsteuer 2005 und 2006 werden aufgehoben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat ab den Jahren 2005 bzw. 2006 zwei von ihm erworbene "Anlegerwohnungen" vermietet, welche vom Finanzamt zunächst als einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquellen behandelt wurden. Im Anschluss an eine abgabenbehördliche Prüfung im Jahr 2010 urteilte das Finanzamt die Vermietungen hingegen als einkommensteuerlich unbedeutende Liebhaberei und hat die angefochtenen Bescheide erlassen.

Das Bundesfinanzgericht hat schließlich aufrund Vorlageantrages mit Senatserkenntnis vom 21. Oktober 2015, RV/1100060/2012, der Beschwerde des b (Bf.) gegen die Einkommensteuer 2005 bis 2008 sowie Umsatzsteuer 2005 und 2006 hinsichtlich

der Einkommensteuer 2005 bis 2008 teilweise, sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer 2005 stattgegeben, im Übrigen die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, wobei das Bundesfinanzgericht die Rechtsmeinung vertreten hat, dass in der Gesamtbetrachtung bei einer Prognoserechnung eine von den bisher tatsächlich angefallenen Instandhaltungskosten gelöste abstrakte Durchschnittsberechnung nach den in der Literatur dargestellten Prozentsätzen anzuwenden sei, da es nicht möglich sei, zu erwartende Kosten zahlenmäßig genau zu erfassen, weil verschiedene, nicht einschätzbare Faktoren diese Kosten beeinflussen könnten.

Im Übrigen wird auf das o.a. Erkenntnis verwiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 BVG wurde vom Bundesfinanzgericht als zulässig erklärt, da das Bundesfinanzgericht die Ansicht vertrat, dass eine über den Einzelfall hinausgehende allgemeine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die Höhe des anzusetzenden Erhaltungsaufwandes bei Investorenwohnungen im Zusammenhang mit der Liebhabereiproblematik fehle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat aufgrund der vom Bf. erhobenen Revision mit Erkenntnis vom 27. November 2017, Ro 2016/15/0008-4, die o.a. Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und festgestellt, dass in einer für Zwecke der Liebhabereiprüfung aufzustellenden Prognose nur solche Beträge als Werbungskosten Eingang finden können, von denen zu erwarten ist, dass sie im Prognosezeitraum tatsächlich anfallen werden (vgl. idS VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167).

Die steuerliche Vertretung hat unter Berücksichtigung des o.a. VwGH-Erkenntnisses neue Prognoserechnungen (IST von 2005 bis 2017, PLAN von 2018 bis 2025) eingebracht, welche auch der belangten Partei Finanzamt Bregenz zur Kenntnis gebracht wurden, sowie mit Schriftsatz vom 5. März 2018 den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. vermietet seit 2005 das Objekt c und seit 2006 das Objekt d.

Verfahrensgegenständlich ist, ob diese beiden Mietobjekte des Bf. eine einkommensteuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellen oder ob es sich um einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt.

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), BGBI. Nr. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997 und BGBI. 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 Täglichen 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 gleichbleibender 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 eingetreterner 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.

Die am 1. März 2018 vom steuerlichen Vertreter unter Berücksichtigung der aufhebenden Verwaltungsgerichtshofentscheidung beim Bundesfinanzgericht eingebrachten aktuellen Prognoserechnungen wurden mit folgenden Berechnungsparametern, welchen sich das Bundesfinanzgericht bedenkenlos anschließt, erstellt:

Mieteinnahmen:

Per Jänner 2018 fanden Indexanpassungen statt, sodass für das Jahr 2018 die tatsächlich aktuellen Mieten angesetzt wurde. Für die Jahre 2019 ff wurden jeweils eine Indexsteigerung von 2,00% unterstellt. Das entspricht dem von der WKV prognostizierten Verbraucherpreis für die nächsten Jahre. Bei den Wohnungen c und d erfolgte ab 2016 eine umsatzsteuerfreie Vermietung.

Mieteinnahmen Reparaturfonds:

Seit 2016 werden die Reparaturfondsdotierungen nicht mehr den Mietern in Rechnung gestellt.

Leerstand-/Mietausfallsrisiko:

Es werden 7,5% der Mieteinnahmen als Leerstand-/Mietausfallsrisiko angesetzt.

Afa Gebäude:

Es wird die Afa gemäß dem Anlageverzeichnis angesetzt.

Afa Einrichtung:

Es wird die Afa gemäß Anlageverzeichnis angesetzt. Ersatzbeschaffungen durch den Vermieter sind nicht vorgesehen - dies ist Sache der Mieter (z.B. neue Küchengeräte).

Zinsen CHF:

Es wird entsprechend der Zinsprognose der UBS bis 30.09.2019 mit einem Anstieg des 3-Monats-LIBORS auf -,37% kalkuliert. Für die Zeit danach wird mit weiteren moderaten Zinsanstiegen bis auf einen LIBOR-Wert von 1,5% gerechnet (Durchschnittswert der Jahre 2008 bis 2017 = 0,1106%).

Als Umrechnungskurs für den CHF wird 1,15 angesetzt (Durchschnittswert der Jahre 2008 bis 2017 = 1,26747).

Die daraus resultierenden Zinsaufwendungen sind in der Beilage "Zinsentwicklung" dargestellt.

Instandhaltungsaufwand:

Es werden im Planungszeitraum 0,5% des Gebäudewertes angesetzt, wobei der Gebäudewert mit € 2.500,00/m² Wohnungsfläche geschätzt wird. Die Instandhaltungskosten werden mit 2,00% indexiert.

Sonstige Kosten:

Die sonstigen Kosten werden mit 1,00% der Mieteinnahmen geschätzt. Im Jahr 2018 werden außerdem die Steuerberatungskosten bis 2017 angesetzt, welche tatsächlich zur Abrechnung kommen werden.

Spesen Bankkonto:

Es werden € 120,00 jährlich angesetzt, welche mit 2,00% indexiert werden.

Daraus ergeben sich folgende Prognoserechnungen:

Objekt e, Prognosezeitraum 2005 - 2025 (2005 noch keine Mieteinnahmen)

Mieteinnahmen Wohnung	138.133
Mieteinnahmen Garage	19.093
Mieteinnahmen Reparaturfonds	2.985
Leerstands-/Mietausfallrisiko	-5.537
Afa Gebäude	-54.114
Afa Einrichtung	-5.243

Zinsen CHF	-47.791
Zinsen WBF	-19.740
Instandhaltungsaufwand	-9.399
Sonstige Kosten	-1.532
Spesen CHF-Darlehen/ Mietenkonto	-1.887
Einkünfte kumuliert	14.969

Objekt g, Prognosezeitraum 2005 - 2024

Mieteinnahmen Wohnung	132.742
Mieteinnahmen Garage	18.573
Mieteinnahmen Reparaturfonds	3.183
Leerstands-/Mietausfallrisiko	-4.861
Afa Gebäude	-47.808
Afa Einrichtung	-795
Zinsen CHF	-41.436
Zinsen WBF	-13.824
Instandhaltungsaufwand	-7.596
Sonstige Kosten	-1.331
Spesen CHF-Darlehen/ Mietenkonto	-4.820
Einkünfte kumuliert	32.028

Wie aus den dem Bundesfinanzgericht und dem Finanzamt im Detail vorliegenden Prognoseberechnungstabellen erhellte, liegen somit hinsichtlich beider verfahrensgegenständlichen Objekte ertragsteuerlich beachtliche Einkunftsquellen vor.

Da es sich um Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO handelt, deckt sich die ertragsteuerliche mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung.

Der Beschwerde war somit statzugeben.

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.

Es liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des o.a. vor. Weiters wird auf das VwGH-Erkenntnis vom 27. November 2017, Ro 2016/15/0008-4 verwiesen.

Feldkirch, am 9. März 2018