

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Securitas Revisions Treuhand GmbH, Porzellangasse 51, 1090 Wien, gegen den Bescheid des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 17.03.2011, betreffend Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) des Jahres 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2009 werden einheitlich und gesondert festgestellt:

Gesamt		100%	-3.943,21 Euro
J	StNr. 071	50%	-1.971,60 Euro
H	StNr. 072	50%	-1.971,61 Euro

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

In Streit steht, ob die Beschwerdeführer (Bf) mit der inzwischen vorzeitig durch Verkauf aufgegebenen Vermietung des gegenständlichen Objektes (Liegenschaft Wien-Einfamilienhaus) eine Betätigung zur Erzielung von steuerlichen Einkünften entfaltet haben oder ob es sich dabei, wie vom Finanzamt (FA) im angefochtenen Bescheid (für die Vorjahre zufolge insoweit stattgebender Beschwerdevorentscheidung aber nicht mehr) vertreten, um Liebhaberei handelt.

Die Bf vermieteten das per 1. Mai 2005 (Übergabestichtag) zu je einem Hälfteanteil erworbene Einfamilienhaus nach umfangreichen Sanierungsmaßnahmen ab 1. September 2005 zeitlich unbegrenzt. Laut Vorbringen war geplant, die Betätigung "zumindest bis zum Erzielen eines (positiven) Gesamtüberschusses fortzusetzen" (Berufung vom 19. April 2011 gegen die von den Erklärungen abweichenden Nichtfeststellungsbescheide gemäß § 92 BAO).

Zum Beweis ihrer ursprünglichen Absicht, die Betätigung bis zum Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses fortzusetzen, führten die Bf in ihrer Berufung an:

- Sie hätten das gleichgelagerte Objekt, für das sich trotz monatelanger Suche kein langfristiger (Nach-)Mieter gefunden habe, erst nach Erreichen des Gesamtüberschusses verkauft.
- Die der Berufung beigelegte Prognoserechnung, in welcher die gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 geltend gemachte Zehntelabschreibung (der Sanierungsaufwendungen) nicht auf eine "Normal-AfA" umgestellt worden sei, zeige bei ganzjähriger Vermietung schon ab 2009 ein positives Periodenergebnis und bereits im 12. Vermietungsjahr (2016) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Bei Umrechnung der Zehntelbeträge auf Normal-AfA würde der Gesamtüberschuss sogar schon im 11. Bewirtschaftungsjahr eintreten. Dabei sei der Ansatz der Gebäude-AfA abweichend von der Feststellungserklärung (dort, einem Sachverständigen-Gutachten folgend: 3,33%) mit 1,5% gewählt worden. - *Dass dies eine Korrektur des steuerlichen Erklärungsansatzes zum Ausdruck bringt, ist dem Vorbringen der Bf im gesamten Verfahren nicht zu entnehmen.*
- Die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit mit dem Verkauf der Liegenschaft sei auf Unwägbarkeiten zurückzuführen, welche die Annahme einer von vornherein befristeten Betätigung nicht erlaubten. Das unerwartete Auftreten schwerer Erkrankungen des Miteigentümers J habe die geplante langfristige Vermietung durchkreuzt und stelle eine vermietungsuntypische Unwägbarkeit iSd Rechtsprechung des VwGH dar (zit. E 11.11.2008, 2006/13/0199).
- Die Mieterin des Streitobjektes, eine Bank, habe den Bf ein Jahr vor Auslaufen des befristeten Mietvertrages mitgeteilt, das Bestandverhältnis nicht mehr verlängern zu wollen. Auf Grund der negativen Erfahrungen bei der Mietersuche für das erwähnte andere Objekt hätten sich die Bf entschlossen, das gegenständliche Objekt mit Vertrag vom 24. November 2008 zum Übergabestichtag 30. Juni 2009 (Auslaufen des Mietvertrages) zu verkaufen. Weitere plötzlich auftretende schwere Erkrankungen des Miteigentümers hätten diesen nachträglichen, der ursprünglichen Vermietungsabsicht zuwider laufenden Entschluss noch bestärkt.

In der Folge entwickelte sich zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens eine sachliche Auseinandersetzung über Inhalt und Aussagekraft der vorgelegten, bis in das 21. Bewirtschaftungsjahr 2025 fortgeführten Prognoserechnung, worin der Unabhängige Finanzsenat, dem das Rechtsmittel ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt worden war, begleitend eingebunden war, während er die weiteren Fragen:

- *vorzeitige Sondertilgung* laut Tilgungsplan oder außerplanmäßig? sowie
- Vorliegen oder Nichtvorliegen von *Unwägbarkeiten*, weil das Haus an Tochter und Schwiegersohn veräußert worden war und eine Nachmietersuche unterblieb, von sich aus zum Gegenstand von eigenen Bedenken- und Fragensvorhalten machte.

Die Auseinandersetzung der Streitparteien mündete in eine letzte, hinsichtlich der meisten Ansätze abgestimmte Prognosekontrolle, deren rechnerische Darstellung, sowohl in der Variante der Bf als auch in jener des Finanzamtes, ein fiktiv positives Gesamtergebnis (GE) zeitigte.

Dem BFG liegt seit Mail-Bericht vom 12. Juni 2014 ein zwei GE-Varianten darstellendes, vergleichendes Rechenwerk des Finanzamtes vor, dessen Prognoseansätze ab 2010

- hinsichtlich der *Einnahmen* nur vernachlässigbare Wertdifferenzen aufweisen;
- hinsichtlich *Instandsetzung*, *Instandhaltung* und *AfA* keine Differenzen aufweisen (zur Gebäude-AfA laut Erklärung siehe jedoch weiter unten);
- hinsichtlich *Leerstehung* und *Betriebskosten* beträchtliche und
- hinsichtlich *Finanzierungskosten* wiederum beträchtliche Abweichungen aufweisen.

Dessen ungeachtet zeigen beide, im ziffernmäßigen Ergebnis voneinander abweichende Berechnungen, dass die Bf bei gedachter Fortführung der Vermietungstätigkeit über die vorzeitige Beendigung hinaus bereits im 16. Jahr der Betätigung (2020) einen positiven Gesamtüberschuss (laut Variante des FA: +16.334 €) hätten erwarten können, der sich bis ins **21. Jahr der Betätigung (2025)** stetig zu erhöhen versprach, und zwar

- nach Berechnung des Finanzamtes auf + **132.089** Euro bzw.
- nach Berechnung der Bf auf + 319.112 Euro. Die Varianten differieren um 187.023 Euro.

In diesem Zusammenhang fällt auf, dass die von den Bf vertretene Prognoserechnung für *Leerstehungen* und *Betriebskosten* (laut FA: 104.776 Euro bzw. 47.379 Euro) keine, für *übrige Werbungskosten* höhere (125.821 gegenüber 109.064 laut FA) und für Finanzierungskosten erheblich niedrigere (308.573 gegenüber 372.366 laut FA) Aufwandansätze enthält, welche zur oben bezifferten Divergenz der GE führen.

Fest steht ferner, dass die seit längerem stark sinkenden Zinssätze auf nunmehr anscheinend dauerhaft niedrigem Niveau den zukünftigen Fremdfinanzierungsaufwand ab 2012 erheblich drücken würden, selbst wenn man der Zinssatzprognose des Finanzamtes folgt.

Wird die Sondertilgung des Anschaffungs- bzw. Sanierungskredites in den Jahren 2008 und 2009 (zusammen: 395.191 €) - wie vom UFS den Bf vorgehalten und vom Bundesfinanzgericht für zutreffend erachtet - als **außerplanmäßige** Entscheidung gewertet, so stellt dies eine Änderung der Wirtschaftsführung dar, und die Betätigung unterliegt beginnend mit 2008/2009 einer neuerlichen prognostischen Ertragsfähigkeitsprüfung; die bis dahin erwirtschafteten Ergebnisse wären unter fortgeführter Annahme der Kreditverbindlichkeit in nicht um die Sondertilgung

reduzierter Höhe prognostisch zu beurteilen. Das FA ist in seiner auf die Bewirtschaftungszeiträume 2005 - 2008 angewendeten Kontrollrechnung so vorgegangen und hat, dem ursprünglichen Tilgungsplan folgend, den Zinsaufwand berechnet (tatsächlich war dieser im letzten Bewirtschaftungs-Halbjahr 2009 laut Feststellungserklärung niedriger). Der Verkauf des Objektes wird vom FA nicht mehr als Akt einer planmäßigen Beendigung (= Befristung) der Tätigkeit angesehen, demzufolge wurden die bis 2008 erklärten Verluste mit insoweit stattgebender Beschwerdevorentscheidung steuerlich anerkannt.

Das Bundesfinanzgericht geht bei Beurteilung der Rechtssache *Einkünftefeststellung 2009* von den Prognoseansätzen des Finanzamtes über den gesamten Zeitraum 2005 - 2025 aus, zumal bereits daraus (und umso mehr aus der Berechnung der Bf) ein fiktiv positiver Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung, BGBl. II 1997/358) von 16 Jahren - und noch deutlicher innerhalb von 20 Jahren und 7 Monaten bis 2025 - resultiert. Die Gesamtertragsaussichten verbessern sich bei einer mit 2009 beginnenden Neubetrachtung ganz erheblich, werden doch bereits ab dem Jahr 2012 durchwegs positive Jahresergebnisse realistisch prognostiziert. Es ist daher für 2009 von einer Betätigung auszugehen, die sich - unter Wegdenken ihrer vorzeitigen Beendigung - dauerhaft ertragfähig gestaltet hätte.

Der steuerliche Verlust 2009 ist unter Ansatz einer Gebäude-Halbjahres-AfA von 1,5% der Bemessungsgrundlage zu ermitteln. Laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters betrug der maßgebliche Gebäudewert 650.034,40 €, sodass sich für das Halbjahr bis zur Aufgabe der Betätigung am 30. Juni 2009 ein AfA- Betrag von 4.875,26 € ergibt. Das Gutachten des Sachverständigen vermochte die dort angenommene kürzere Restnutzungsdauer von 30 Jahren nicht schlüssig zu begründen: Hat doch der Gutachter diesbezüglich im Befundteil nur abstrakt mögliche Schadensmerkmale oder Schadensereignisse, welche die Lebensdauer eines Gebäudes kürzen könnten, angeführt, während er (siehe *Befund, Punkt 4., Bau- und Erhaltungszustand*) keine derartigen Feststellungen getroffen sondern dem Gebäude sowohl bautechnisch wie hinsichtlich des Erhaltungszustandes Unauffälligkeit attestiert hat, ohne auch nur einen einzigen gravierenden Baumangel konkret zu bezeichnen. Im Gutachtenteil ist er durch bloße Differenzrechnung zu einer Restlebensdauer von 30 Jahren gelangt. Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderte Verknüpfung von Befund und Gutachten erscheint mangels Nachweises konkreter lebensverkürzender Umstände nicht gelungen, wenn auf Seite 22 der Expertise nur zu lesen ist:

"Unter Hinweis auf die im Befund getroffenen Ausführungen kann die Gesamtlebensdauer der auf der Liegenschaft ... befindlichen Gebäude mit 110 Jahren angenommen werden. Unter Berücksichtigung der bisher rund 80-jährigen Bestandsdauer ergibt sich zum Bewertungsstichtag somit eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren".-

Der in § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 normierte Satz von 1,5% ist daher mangels Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer anzuwenden. In der Erklärung

über die festzustellenden Einkünfte wird die Gebäude-AfA aber noch mit der Hälfte von 3,33% = 10.823,07 € geltend gemacht. Der zutreffende Ansatz (4.875,26 €) ist daher **um 5.947,81 € niedriger**. Diese Differenz wird dementsprechend Ergebnis verbessernd hinzugerechnet.

Beweiswürdigung

Die von den Streitparteien zuletzt übereinstimmend vertreten Annahme des Vorliegens einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle wird vom Bundesfinanzgericht geteilt. Es liegen auch im letzten Jahr der Betätigung steuerliche Einkünfte vor, die unter Berücksichtigung einer Gebäude-AfA zum halben Ganzjahressatz von 1,5% (die Bf sind diesem Ansatz materiell nicht mehr entgegen getreten) wie folgt ermittelt werden (Beträge in Euro):

Einkünfte lt. Erklärung	-9.891,02	J 07842/4017	H 07180/0064
Korrektur AfA	+5.947,81		
Ergebnis laut BFG	-3.943,21		
davon		1.971,60	1.971,61

Rechtslage

Zur Liebhabereifrage: Die in § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 1997/358 (LVO) normierte Annahme von Liebhaberei bei Betätigungen des in Z. 3 genannten Typs (u. a. Eigenheime, wie z.B Einfamilienhäuser), bei denen Verluste auftreten, kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein. Demnach liegt bei solchen Betätigungen 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 der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Die Aussicht auf einen Gesamtgewinn/Gesamtüberschuss ist anhand einer realitätsnahen Prognoserechnung, welche die schon erwirtschafteten Ergebnisse (Echtdaten) berücksichtigt, darzutun. Wird die Betätigung vor Erreichen eines Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses der Einnahmen auf Grund von Unwägbarkeiten (unvorhergesehenen Ereignissen) aufgegeben, so ist die objektive Ertragfähigkeit

der Betätigung dennoch an Hand einer über den absehbaren Zeitraum erstellten Prognoserechnung zu prüfen.

Zum Ansatz von Gebäude-AfA:

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sieht für Gebäude (...), die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, hinsichtlich der Bemessung der Absetzung für Abnutzung ... vor:

"lit.. e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a: die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden."

Das Gesetz stellt die Vermutung (§ 167 Abs. 1 BAO) auf, dass die Nutzungsdauer (ND) eines der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudes $66\frac{2}{3}$ Jahre und nicht weniger beträgt. Die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest-)ND trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis regelmäßig durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist. Die gesetzlich unterstellte ND gilt sowohl bei neu erbauten als auch bei erworbenen Gebäuden, wobei im letzteren Fall die Rest-ND vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes abhängt. (Nur) bei vor 1915 erbauten Gebäuden (gegenständlich: Baujahr 1924) akzeptiert die Verwaltungspraxis einen AfA-Satz von 2%. Ein zur Entkräftung der gesetzlichen Vermutung erstelltes **Gutachten muss** auf den **konkreten** Bauzustand eingehen und **einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Rest-ND herstellen**. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer (vgl. *Jakom/2009*, Tz 42 "Nutzungsdauer", und die dort referierte Rechtsprechung des VwGH).

Erwägungen

Die ab erstmaligem Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) tatsächlich erwirtschafteten und die nach Aufgabe der Tätigkeit bis 2025 prognostizierten Ergebnisse widerlegen die in der LVO normierte Liebhabereiannahme. Dies gilt, weil die Teiltilgung 2008/2009 eine Änderung in der Art der Bewirtschaftung darstellt, erst recht für den 2009 neu anlaufenden Beobachtungszeitraum von 20 Jahren, verspricht doch die vom FA durchgeführte realitätsnahe Prognose-Kontrollrechnung durchwegs positive Jahresergebnisse schon ab 2012. Das negative **Jahresergebnis 2009 ist** allerdings, wie oben dargelegt, **um den errechneten Korrekturbetrag an Gebäude-AfA besser als von den Bf** in ihrer Feststellungserklärung **beantragt** und bis zuletzt nicht ausdrücklich

revidiert, so dass der in der Hauptsache begründeten Beschwerde nur teilweise Folge zu geben war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet würde.

Wien, am 12. September 2014