



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0098-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Claudia Mauthner, Dr. Ulrike Stadelmann, Arbeiterkammer, und Prok. Bernd Feldkircher, Wirtschaftskammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung des Bw., F., vertreten durch Frick & Frick, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 6832 Sulz-Röthis, Schulgasse 28, vom 2. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 24. September 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 nach der am 2. Dezember 2011 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erwarb mit Kaufverträgen vom 8. Juni 1998 drei Eigentumswohnungen (Top 50, Top 51 und Top 52) samt Tiefgaragenplätzen (TG 77, TG 78, TG 80) sowie einen zusätzlichen Tiefgaragenplatz (TG 92) in X. (Grundbuch XX, EZ xx mit den GST-NR x und GST-NR y), die seit März 2000 vermietet werden. Die Finanzierung dieser Wohnungskäufe erfolgte einheitlich und zwar durch Eigenmittel in Höhe von 1 Mio. S (72.672,83 €) und zwei JPY-Kredite. Eine dieser Wohnungen, Top 52, wurde an die Gattin des Bw. vermietet, die dort bis zum 31. Dezember 2010 eine Praxis für Mentaltraining betrieben hat. Berufungsgegenstand ist, ob die Vermietung dieser Eigentumswohnung in den

Streitjahren als Liebhabereibetätigung oder als ertragsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist.

Im Rahmen der Veranlagung 2000 wurden Mietverträge für sämtliche Mietobjekte beigebracht sowie eine sämtliche Mietobjekte umfassende Prognoserechnung. Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 31. Juli 2001 wurde der Bw. ersucht, für sämtliche Mietobjekte getrennte Prognoserechnungen vorzulegen. Aus der mit Schreiben vom 13. November 2001 hinsichtlich des Mietobjektes „Top 52“ übermittelten, die Jahre 2000 bis 2019 umfassenden Prognoserechnung ergibt sich ein positives Gesamtergebnis (9.229,02 S bzw. 670,70 €) erstmals im 10. Jahr (2009) seit Beginn der Vermietungstätigkeit. Einnahmeseitig wurden die Nettomiete, jeweils indexiert mit 2% und ausgabenseitig die jährliche AfA für die Wohnung (17.759,43 S bzw. 1.290,63 €), für die Jahre 2000 bis 2009 die AfA für die Einrichtung (20.779,00 S bzw. 1.510,07 €) sowie sonstige Werbungskosten (der Ansatz betrug in den Jahren 2000 und 2001 500,00 S (36,34 €) und wurde ab dem Jahr 2002 jeweils mit 2% indexiert) berücksichtigt. Zinsen wurden nur in den Jahren 2000 bis 2003 in Ansatz gebracht, danach (zum 31.12.2003) sollte das Darlehen zur Gänze getilgt werden.

Hinsichtlich der Vermietung der Eigentumswohnungen und Tiefgaragenplätze in X. wurden die Jahre 2000 und 2001 endgültig erklärungsgemäß veranlagt und für die Jahre 2002 bis 2005 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide erlassen.

Mit Schreiben vom 27. März 2007 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. die Endgültigerklärung der bisher vorläufig ergangenen Bescheide. Zur Begründung wurde auf die in der Beilage dargestellten aktuellen Daten der Jahre 2000 bis 2006 sowie auf die ebenfalls beigelegte, auf den prognostizierten Daten der Folgejahre basierende Prognoserechnung verwiesen. Ergänzend wurde ausgeführt, die Kredittilgung sei mit einem Teilbetrag in Höhe von 30.000,00 € aus einer Lebensversicherung im September 2008 und mit einem Restbetrag im 23. Jahr vereinbart. Weiters belege die Prognoserechnung, dass bereits ab dem 14. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werde, wodurch die Ungewissheit widerlegt werde.

Dem Schreiben vom 27. März 2007 beigefügt waren nicht Prognoserechnungen für jedes einzelne Mietobjekt; vielmehr beziehen sich die in der übermittelten Prognoserechnung angeführten tatsächlichen bzw. prognostizierten Einnahmen und Werbungskosten auf sämtliche Mietobjekte des Bw..

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 4. April 2007 wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass aus der Vermietung der sich in der Wohnanlage X., XX., befindlichen Wohnung Top 52, seit der Anschaffung und Erstvermietung im Jahr 2000 nur Ausgabenüberschüsse erwirtschaftet

worden seien. Eine positive Gesamtprognose für diese Beurteilungseinheit sei auch aus der mit Schreiben vom 27. März 2007 vorgelegten Gesamtschau nicht erkennbar. Der Bw. werde um Stellungnahme und Vorlage der detaillierten Einkünfteermittlungen für diese Wohneinheit für die Jahre 2001, 2003 und 2005 ersucht.

Im Antwortschreiben vom 10. April 2007 teilte der steuerliche Vertreter des Bw. mit, der Bw. habe dem Erwerb der einzelnen Wohneinheiten und Tiefgaragenabstellplätze in der Wohnanlage in X., XX., ein Gesamtfinanzierungskonzept zugrunde gelegt, wonach durch den Erwerb mehrerer Einheiten eine starke Position in Bezug auf die Preisverhandlungen eingenommen habe werden können, dies aber nur unter Berücksichtigung des Umstandes, dass auch die nördlich gelegene Einheit Top 52 in den Erwerb miteinbezogen worden sei. Auf Grund der schlechten Lage dieser Einheit bleibe der Mietertrag isoliert betrachtet zwar hinter den übrigen Einheiten zurück, rechne sich jedoch im Gesamtkonzept der Vermietung dennoch positiv im Gesamtüberschuss. Eine isolierte Betrachtung einzelner Einheiten im gleichen Objekt, deren Erwerb und Vermietung sich nur im Gesamtkonzept als wirtschaftlich sinnvoll erweise, widersprüche der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung.

Nach neuerlicher Aufforderung des Finanzamtes um Beibringung detaillierter Einkünfteermittlungen für die Wohnung Top 52 betreffend die Jahre 2001, 2003 und 2005 wurden diese Unterlagen mit Schreiben vom 13. August 2007 übermittelt. Danach wurde im Jahr 2001 ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 19.269,55 S (1.400,37 €), im Jahr 2003 ein solcher in Höhe von 637,72 € und im Jahr 2005 ein solcher in Höhe von 782,00 € erzielt. Zudem wurde unter Verweis auf die Stellungnahme vom 10. April 2007 nochmals betont, aus der Sicht des Bw. handle es sich bei der Vermietung verschiedener Wohneinheiten in ein und demselben Objekt um eine gesamtkonzeptionelle, Überschuss bringende Wirtschaftsführung.

Mit Bescheiden vom 24. September 2007 wurde die Einkommensteuer 2002 bis 2005 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig veranlagt und die Vermietungstätigkeit hinsichtlich der Eigentumswohnung Top 52 als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung gewertet. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Rechtsansicht des Bw., wonach bei Vermietung verschiedener Wohneinheiten in ein und demselben Objekt jedenfalls eine Gesamtbeurteilung zu erfolgen habe und der positive Gesamtertrag aller Wohneinheiten für die Liebhabereibeurteilung maßgebend sei, werde nicht geteilt. Nach der geltenden Rechtsprechung könne eine Mehrzahl von Mietwohnungen nur dann als Beurteilungseinheit gewertet werden, wenn die Mietobjekte an ein und dieselbe Person vermietet würden und die Nutzungsvereinbarungen nicht als voneinander unabhängig zu betrachten seien. Weiters sei in den mit 14. November 2001 vorgelegten Prognoserechnungen für die jeweiligen

Wohneinheiten ausschließlich für das Top 52 eine Gesamtdeckung der offenen Darlehensverbindlichkeiten im Jahr 2003 vorgesehen gewesen. Dieser Plan sei nicht eingehalten worden. Aus der Vermietung des Top 52 sei innerhalb eines absehbaren Zeitraumes kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar, weshalb eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung vorliege.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung vom 2. Oktober 2007, die sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2005 richtet, wurde beantragt, die Vermietung der Einheit Top 52 als ertragsteuerlich relevante Betätigung zu werten. Zur Begründung wurde vorgebracht, es werde neuerlich festgehalten, dass die Vermietung der zeitgleich erworbenen Wohn- und Garageneinheiten als Gesamtkonzept kalkuliert worden sei. Die Vermietung der einzelnen Einheiten erfolge nach rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Auch die Vermietung der Einheit Top 52 an die Ehegattin des Bw. erfolge fremdüblich und preisoptimiert. Der Finanzierung sei ebenfalls ein Gesamtkonzept zugrunde gelegen. Es sei also nicht eine Finanzierung der einzelnen Objekte erfolgt, sondern eine dem Gesamtkapitalbedarf entsprechende. Die Finanzierung sei nur im Rahmen einer wirtschaftlichen Rentabilität des Gesamtkonzeptes möglich gewesen.

Das Herausfiltern einzelner Einheiten aus der Gesamtbetrachtung führe im gegenständlichen Fall somit zu einer objektiven Kriterien nicht gerecht werdenden Sachverhaltsbeurteilung. Auch der Hinweis auf eine Gesamt- oder Sondertilgung isoliert einzelnen Einheiten zugeordneter Darlehensverbindlichkeiten stünde in Widerspruch zum Gesamtfinanzierungskonzept. Vielmehr könnten mit der Gesamtfinanzierung im Zusammenhang stehende Darlehensverbindlichkeiten nur im Verhältnis des Gesamtfinanzierungsbedarfs zum Finanzierungsbedarf der einzelnen Wohneinheiten zugeordnet werden, sodass auch allfällige Tilgungen in diesem Verhältnis zu sehen seien.

Der Argumentation des Finanzamtes dennoch folgend, seien dieser Berufung einheitsbezogene, isolierte Prognoserechnungen für die Einheiten Top 50, Top 51 und Top 52 beigelegt worden. Den Prognoserechnungen sei eine endfällige Finanzierung ohne Sondertilgung zugrunde gelegt worden. Der Fremdmittelaufwand sei im Verhältnis des jeweiligen Kapitalbedarfs zugeordnet worden. Sowohl bei den Einnahmen als auch bei den „sonstigen Werbungskosten“ seien die Betriebskosten als Durchlaufposten außer Acht gelassen worden. Im Übrigen seien die restlichen sonstigen Werbungskosten vereinfachend im Verhältnis der Finanzierungskosten aufgeteilt worden. Die isolierten Prognoserechnungen würden belegen, dass auch die Vermietung jeder einzelnen Einheit innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von zwanzig Jahren zu einem Gesamtüberschuss führe und selbst

eine sachverhaltswidrige isolierte Betrachtung bei keiner einzigen Einheit die Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei rechtfertige.

Aus der beigelegten die Jahre 2000 bis 2024 umfassenden Prognoserechnung betreffend die Wohnung Top 52 ergibt sich ein positives Gesamtergebnis (239,03 €) erstmals im 18. Jahr (2017). Für die Jahre 2000 bis 2005 wurden dabei die tatsächlich erzielten Einnahmen und die erklärten Ausgaben zum Ansatz gebracht. Einnahmenseitig wurden die Nettomiete, ab dem Jahr 2007 jeweils indexiert mit 2% und ausgabenseitig die jährliche AfA für die Wohnung (1.312,04 €), für die Jahre 2000 bis 2009 die AfA für die Einrichtung (1.510,07 €), Zinsen für ein endfälliges Darlehen (ab dem Jahr 2009 gleichbleibend mit 2.138,63 €) sowie sonstige nicht näher erläuterte Werbungskosten (ab dem Jahr 2006 jeweils indexiert mit 2%) berücksichtigt.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 19. Oktober 2007 wurde dem Bw. unter Verweis auf Doralt¹⁵, EStG, § 2 LVO Tz 342, nochmals die behördliche Rechtsmeinung zur Kenntnis gebracht, dass bei der Vermietung von Eigentumswohnungen die Liebhabereiprüfung grundsätzlich für jede einzelne Wohnung vorzunehmen sei. Der Bw. wurde weiters hinsichtlich der Wohnung Top 52 um Mitteilung ersucht, weshalb die Nettomiete des Jahres 2002 von 3.135,68 € auf 4.038,12 € im Jahr 2003 erhöht worden sei. Bezüglich der gegenständlichen Wohnung seien überdies der aktuelle Mietvertrag, die Zahlungsbelege der Mieterin betreffend Miete und Betriebskosten für das Jahr 2003 sowie die Betriebskostenabrechnung 2003 vorzulegen. Zudem seien die in der Prognoserechnung angeführten „sonstigen Kosten“ zu erläutern und aufzuschlüsseln und es sei darzulegen, mit welchen Prozentsätzen die künftigen Erhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungskosten sowie das Mietausfallwagnis in der Prognoserechnung berücksichtigt worden seien. Weiters sei bekannt zu geben, weshalb in der vorgelegten Prognoserechnung die Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1998 und 1999 nicht angeführt worden seien.

Im Antwortschreiben vom 8. November 2007 wurde ausgeführt, aus dem beigelegten Mietvertrag vom 1. März 2000 sei zu ersehen, dass die Miete für die an die Ehegattin des Bw. vermieteten Büroräumlichkeiten (Top 52) 4.590,00 S (333,57 €) netto zuzüglich 20% USt, somit 5.508,00 S (400,28 €) brutto betragen habe. Beginn des Mietverhältnisses sei der 1. März 2000 gewesen. Im Jahr 2000 seien zehn Mieten in Höhe von insgesamt 45.900,00 S (3.335,68 €) vereinnahmt worden. Im Jahr 2001 habe der Nettomietzins in den Monaten Jänner bis einschließlich April 4.590,00 S (333,57 €) netto betragen, ab Mai 4.680,83 S netto (340,17 €) und für das gesamte Jahr 2001 somit 55.806,63 S (4.055,63 €). Im Jahr 2002 sei eine Nettomiete von 4.045,04 € vereinnahmt worden, im Jahr 2003 eine solche von 4.038,12 €, im Jahr 2004 eine solche von 4.217,94 €, im Jahr 2005 eine solche von 4.384,20 € und im

Jahr 2006 eine solche von 4.500,67 €. Die vertragliche Wertanpassung sei jeweils durchgeführt worden.

In der mit dem Berufungsschriftsatz übermittelten Prognoserechnung seien somit für die Jahre 2000 bis 2002 irrtümlich falsche Zahlen eingefügt worden.

Hinsichtlich der Miet- und Betriebskostengebarung werde angemerkt, dass sämtliche damit in Zusammenhang stehenden Daten durch die übermittelten Einnahmen-/Ausgabenrechnungen bzw. Überschussermittlungen sowie die entsprechenden Buchhaltungskonten belegt würden.

Die in der Prognoserechnung angeführten „sonstigen Kosten“ würden sich hauptsächlich aus den Mietverwaltungskosten und den Beratungskosten zusammensetzen. Die Aufteilung dieser Kosten erfolge im Verhältnis der Finanzierungsanteile.

Die laufenden Instandhaltungskosten würden von der Hausverwaltung über die Betriebskosten verrechnet. Für erforderliche Großreparaturen erfolge die Rücklagenbildung über den Reparaturfonds und damit ebenfalls im Zuge der Betriebskostenverrechnung. Ein Mietausfallswagnis bestünde praktisch nicht.

Die Kosten der Vorfinanzierung in den Jahren 1998 und 1999 seien in die beigelegte, korrigierte Prognoserechnung miteinbezogen worden.

Abschließend werde Bezug auf die Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33, genommen. Nach § 1 Abs. 1 leg. cit. sei das Vorliegen der Absicht des Erzielens eines Gesamtüberschusses für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen. Abs. 3 leg. cit. bestimme jedoch, dass Liebhaberei nicht vorliege, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten stehe, aus Gründen der Gesamtrentabilität aufrechterhalten werde. Somit sei auch bei der Vermietung mehrerer sich in ein und demselben Objekt befindlichen Einheiten, die wirtschaftlich im Rahmen eines Gesamtkonzeptes zusammenhingen und die Vermietung jeder einzelnen Einheit marktoptimiert erfolge, der wirtschaftliche Erfolg im Ganzen zu betrachten. Die Isolierung einzelner Einheiten liefe der LVO zuwider.

Nach § 2 Abs. 3 leg. cit. sei im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden dann nicht von Liebhaberei auszugehen, wenn innerhalb eines Zeitraumes von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens innerhalb von 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen ein Gesamtüberschuss erzielt werde.

Die übermittelte Prognoserechnung zeige auf, dass bereits im 19. Jahr ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. im 21. Jahr ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Somit sei die Liebhabereivermutung eindeutig widerlegt.

Dem Antwortschreiben beigelegt waren ein auf drei Jahre befristeter Mietvertrag vom 1. März 2000, eine den Bw. betreffende Erfolgsrechnung für das Jahr 2000, Einnahmen/Ausgabenrechnungen der Mieterin für die Jahre 2001 bis 2006, Buchhaltungskonten, die die Miet- und Betriebskosten der Mieterin für die Jahre 2001 bis 2006 belegen sowie eine korrigierte Prognoserechnung.

Aus der die Jahre 1998 bis 2024 umfassenden, korrigierten Prognoserechnung ergibt sich ein positives Gesamtergebnis (1.016,37 €) erstmals im 19. Jahr (2018) seit Beginn der Vermietungstätigkeit. Für die Jahre 2000 bis 2005 wurden dabei die tatsächlich erzielten Einnahmen und die erklärten Ausgaben zum Ansatz gebracht. Einnahmenseitig wurden die Nettomiete, ab dem Jahr 2006 jeweils indexiert mit 2% und ausgabenseitig die jährliche AfA für die Wohnung (1.312,04 €), für die Jahre 2000 bis 2009 die AfA für die Einrichtung (1.510,07 €), Zinsen für ein endfälliges Darlehen (ab dem Jahr 2008 gleichbleibend mit 2.138,63 €) sowie sonstige Werbungskosten (ab dem Jahr 2006 jeweils indexiert mit 2%) berücksichtigt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. November 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesondert übermittelten Begründung wurde ausgeführt, sofern bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO Verluste erzielt würden und daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft bestünden, sei 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 lasse. Mittel zur Prognose sei die Prognoserechnung. Darin seien sämtliche Kalenderjahre der in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten Betätigung einzubeziehen. Habe sich die Bewirtschaftungsart zwischenzeitig geändert, so gelte die bisherige Betätigung dadurch als beendet.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, sei somit unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine Prognoserechnung müsse nach der Rechtsprechung (z.B. VwGH 28.03.2000, 98/14/0217) plausibel und nachvollziehbar sein. Dabei seien laut dem 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, vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose).

Nach der Judikatur (z.B. VwGH 29.01.2003, 97/13/0015) seien verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen grundsätzlich gesondert danach zu untersuchen, ob sie eine Einkunftsquelle bilden würden.

Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeute dies nunmehr, das im Zeitraum 1998 bis 2005 ein tatsächlicher und auch erklärter Gesamtwerbungskostenüberschuss in Höhe von - 8.933,56 € erwirtschaftet worden sei. Nach der am 13. November 2007 vorgelegten vierten Prognoserechnung hätte aber der Werbungskostenüberschuss im selben Zeitraum nur - 5.662,51 € betragen sollen. Diesbezüglich sei anzuführen, dass eine Prognoserechnung grundsätzlich die im Beobachtungszeitraum tatsächlich angefallenen Einnahmen und Ausgaben bzw. Aufwendungen zu beinhalten habe. Eine Prognoserechnung, die bereits für das erste Jahr (genauso wie für die unmittelbar nachfolgenden Jahre des Beobachtungszeitraumes) in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgehe, als sie bei der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten seien, sei nicht geeignet, einen Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen (VwGH 22.11.2001, 98/15/0056).

Unter Berücksichtigung der im Zeitraum 1998 bis 2005 tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse (-8.933,56 €) und den in der Prognoserechnung vom 13. November 2007 für die Jahre 2006 bis 2019 vorhergesagten Ergebnissen (8.287,38 €) errechne sich nach Ablauf von 22 Jahren ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von -646,38 €. Die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO könnte somit im konkreten Fall bereits aus den angeführten Gründen nicht entkräftet werden. Die gegenständliche Tätigkeit sei daher als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei einzustufen.

Der Vollständigkeit halber sei jedoch noch anzuführen, dass die am 13. November 2007 eingebrachte vierte Prognoserechnung nach Ablauf von 22 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss in Höhe von 2.624,66 € prognostiziere. Insbesondere hinsichtlich der prognostizierten Ergebnisse der Jahre 2006 bis 2019 könne diese Prognoserechnung aber nicht als plausibel im Sinne der obgenannten Anforderungen angesehen werden. Denn diese Prognoserechnung berücksichtige weder ein Mietausfallwagnis noch einen zukünftigen Erhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand. Der Ansatz eines Mietausfallwagnisses sei jedoch zwingendes Erfordernis jeder Prognoserechnung (Doralt¹⁵, EStG, § 2 LVO Tz 517). Denn das Mietausfallwagnis umfasse nicht nur das Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Bestandzinsrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Bestandverträgen entstünde, sondern auch die Deckung der Kosten einer

Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung. Laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, betrage das Mietausfallwagnis 1% des Rohertrages, bei Wohnobjekten sogar 2% des Rohertrages bei Wohnobjekten sogar 2% des Rohertrages (Anmerkung: Laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, wird das Mietausfallwagnis bei Mietwohnobjekten mit 3,0% bis 5,0% des Jahresrohertrages berechnet und bei gewerblich genutzten Objekten mit 5,0% bis 10,0% des Jahresrohertrages). Hinsichtlich des Erhaltungs-, Instandhaltungs- und Herstellungsaufwandes sei anzuführen, dass auch bei einem Neubau nach einem angemessenen Zeitraum durchaus mit derartigen Kosten zu rechnen sei. Auch wenn für derartige Aufwendungen teilweise im Reparaturfonds vorgesorgt werde, sei dieser Aufwand im Zeitpunkt des Anfalls der Aufwendungen in der Einnahmen-/Ausgabenrechnung zu berücksichtigen, weshalb auch in der Prognoserechnung dafür Vorsorge zu treffen sei.

Aus den obigen Ausführungen ergebe sich, dass sich die vorgelegte Prognoserechnung nicht als Nachweis der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Einkommensteuerbescheide eigne.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde die Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung beantragt. Weiters wurde den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach sich die zuletzt vorgelegte Prognoserechnung nicht zur Widerlegung der Liebhabereivermutung eigne, Folgendes entgegengehalten:

Die Ergebnisabweichung zwischen den erklärten Verlusten und den Verlusten laut Prognoserechnung sei das Resultat der behördlich auferlegten Aufsplittierung der seitens des Bw. als Anleger kalkulierten Gesamtbetrachtung des Vermietungskonzeptes in einzelne Detailergebnisse.

Bei dieser nachträglichen Aufsplittierung sei zum einen ein Fehler bei der Aufteilung der Einnahmen auf die einzelnen Mietobjekte unterlaufen. So hätten im Jahr 2001 die auf Top 52 entfallenden Einnahmen tatsächlich 4.055,63 € betragen und nicht, wie erklärt worden sei, 3.216,33 €. Weiters hätten im Jahr 2002 die auf Top 52 entfallenden Einnahmen tatsächlich 4.045,04 € betragen und nicht, wie erklärt worden sei, 3.135,68 €.

Überdies seien die „sonstigen Werbungskosten“ (Mietverwaltung und Betriebskosten „Kofler“) nach dem Verteilungsschlüssel, der sich aus der Relation der Anschaffungskosten der einzelnen Einheiten zu den Gesamtanschaffungskosten ergebe, aufgeteilt worden, obwohl diese Kosten tatsächlich eine andere Zuordnung, nämlich wie in der Prognoserechnung dargestellt worden sei, fänden.

Die tatsächlichen Beträge seien mittels der vorgelegten, detaillierten Buchhaltungsdaten nachgewiesen worden. Somit sei nicht die irrtümlich falsch erklärte Aufteilung, sondern die

anhand der Buchhaltungsdaten nachgewiesene tatsächliche Aufteilung in der Prognoserechnung maßgeblich.

Im Steuerrecht gelte weiters der Grundsatz, dass jeder Sachverhalt für sich betrachtet zu beurteilen sei und für Pauschalierungen nur sehr wenig Raum bleibe. Ganz konkret bringe der Gesetzgeber dies im Zusammenhang mit der Bildung von Rückstellungen zum Ausdruck (§ 9 EStG 1988). Diesem Grundsatz widerspreche die Aussage in der Berufungsvorentscheidung, „ein Mietausfallsrisiko stelle ein zwingendes Erfordernis jeder Prognoserechnung dar“. Sofern im Einzelfall kein solches Risiko bestünde, läge kein Anlass vor, eine Prognoserechnung mit einem fiktiven Risiko zu belasten.

Wenn einerseits gefordert werde, das rentabel gestaltete Gesamtergebnis auf die einzelnen Einheiten zu verteilen, so sei auch das Mietausfallsrisiko für jede einzelne Einheit zu beurteilen. Top 52 werde an die Gattin des Bw. vermietet, weshalb praktisch kein Mietausfallsrisiko bestünde.

Werde die für die Einheit „Top 52“ erstellte Prognoserechnung dennoch durch Ansatz eines 2%igen Mietausfallsrisikos ergänzt, so verschiebe sich nach der bisherigen Berechnung der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werde, lediglich um ein Jahr, sodass die Liebhabereivermutung nach wie vor widerlegt werde.

Hinsichtlich des Erhaltungsaufwandes sei anzuführen, dass sich die vermieteten Einheiten in einem Neubau befänden. Laufende Erhaltungs- und Instandhaltungskosten seien durch den Reparaturfonds gedeckt. Mit einem darüber hinausgehenden Kostenaufwand sei im Beobachtungszeitraum mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht zu rechnen.

Überdies sei die Prognoserechnung hinsichtlich der „Fremdmittelkosten“ zu korrigieren. So betrage die Laufzeit der endfälligen Finanzierung zwanzig Jahre. Irrtümlich sei in der Prognoserechnung jedoch bis zum Jahr 2024 ab der Kreditzuzählung ein Zinsaufwand zum Ansatz gebracht worden. Durch den richtigen Ansatz der Kredithlaufzeit verringere sich der Fremdmittelaufwand für Top 52 im Beobachtungszeitraum um 8.554,52 €. Ein Gesamtüberschuss werde somit selbst unter Ansatz eines 2%igen Abschlages für ein Mietausfallrisiko jedenfalls im 19. Jahr ab der erstmaligen entgeltlichen Überlassung erreicht.

Mit Vorhalt vom 13. Dezember 2007 ersuchte das Finanzamt den Bw. um Vorlage eines Kreditvertrages als Nachweis dafür, dass die Laufzeit des endfälligen Darlehens hinsichtlich des Mietobjektes „Top 52“ 20 Jahre betrage.

Mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 übermittelte der Bw. eine Kopie des Abstattungskreditvertrages der X-Bank X. vom 17. Februar 2000 samt Zusatzvereinbarung

vom 9. Mai 2003. Laut dem CHF-Abstattungskreditvertrag vom 17. Februar 2000 wurde dem Bw. eine Kreditsumme von umgerechnet 7.340.000,00 S (533.418,60 €) mit einem Anfangssollzinssatz von 4,25% p.a. zur Verfügung gestellt, mit einer vierteljährlichen Zinsanpassung (jeweils zum 31.3., 30.06., 30.09. und 31.12.), vierteljährlichen Spesen von 85,00 S (6,18 €) und unter Zahlung der Kreditgebühr von 0,8% der Kreditsumme. Hinsichtlich der Rückzahlung wurden 240 monatliche Pauschalraten von je 45.852,00 S (3.332,19 €), beginnend mit 05.01.2000, zahlbar jeweils am 5. des Monats vereinbart. Die Rückzahlung der Gesamtkreditsumme hat am 05.12.2019 zu erfolgen. Sowohl die Zins- als auch die Kreditrückzahlungen sind in CHF zu zahlen. Mit Zusatzvereinbarung vom 29. Juni 2001 wurde der CHF-Abstattungskreditvertrag in JPY konvertiert. Zu diesem Zeitpunkt betrug die aushaftende Kreditsumme JPY 20.667.967,32 und der effektive Jahreszinssatz 1,438%, wobei Zinsanpassungen zu Beginn eines jeden Halbjahres erfolgten.

In der Folge übermittelte das Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat die hinsichtlich des Mietobjektes „Top 52“ vom Bw. für die Jahre 2007 bis 2009 tatsächlich erklärten Einnahmen und Ausgaben. Danach wurden im Jahr 2007 Mieteinnahmen inklusive Betriebskosten von 5.717,80 € erzielt, denen Werbungskosten in Höhe von insgesamt 6.448,40 € gegenüberstanden (AfA Gebäude: 1.312,04 €; AfA-Einrichtung: 1.510,07 €; Abschreibung Geldbeschaffungskosten 2000: 40,07 €; Betriebskosten: 1.029,68 €; Fremdmittel: 2.556,54 €), woraus sich ein Werbungskostenüberschuss von -730,60 € ergibt. Weiters ist zu erkennen, dass im Jahr 2007 eine Umschuldung in CHF erfolgt ist. Im Jahr 2008 wurden Mieteinnahmen inklusive Betriebskosten von 4.812,14 € erzielt, denen Werbungskosten in Höhe von insgesamt 6.598,24 € gegenüberstanden (AfA Gebäude: 1.312,04 €; AfA-Einrichtung: 1.510,07 €; Abschreibung Geldbeschaffungskosten 2000: 40,07 €; Betriebskosten: 1.003,65 €; Fremdmittel: 2.732,42 €), woraus sich ein Werbungskostenüberschuss von -1.786,10 € ergibt. Im Jahr 2009 wurden Mieteinnahmen inklusive Betriebskosten von 4.834,55 € erzielt, denen Werbungskosten in Höhe von insgesamt 5.407,32 € gegenüberstanden (AfA Gebäude: 1.312,04 €; AfA-Einrichtung: 1.510,79 €; Abschreibung Geldbeschaffungskosten 2000: 40,07 €; Betriebskosten: 1.046,64 €; Kontoführungsspesen Girokonto: 34,10 €; Fremdmittel: 1.463,69 €), woraus sich ein Werbungskostenüberschuss von -572,77 € ergibt.

In der am 2. Dezember 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde nochmals betont, dass eine isolierte steuerliche Betrachtungsweise der Wohnung „Top 52“ rechtlich unrichtig sei. So sei mit dem Erwerb der drei Eigentumswohnungen und der vier Tiefgaragenplätze die Erzielung zusätzlicher Einkünfte aus Vermietung mit Pensionsantritt bezoagt worden. Das Investment sei auf Gewinn ausgerichtet gewesen, es habe sich um kein Spekulationsgeschäft gehandelt und auch die Nutzung einer Wohnung für eigene

Wohnzwecke sei nicht vorgesehen gewesen. Die Wohnungen seien gemeinsam in einem einheitlichen Erwerbsvorgang angeschafft worden und dem Anschaffungsvorgang sei eine Gesamtfinanzierung zugrunde gelegen. Der Erwerb der Einheit „Top 52“ sei ursprünglich nicht geplant gewesen, weil diese Wohnung - anders als die beiden anderen anteilig nach Süden ausgerichteten und mit einem schönen Balkon versehenen Wohnungen - nach Norden ausgerichtet sei und auf den Innenhof hinausgehe. Die gemeinsame Anschaffung aller drei Wohnungen sei das Ergebnis der Verkaufsverhandlungen mit der Errichtergesellschaft, der Fa. Z., die in Kenntnis der schlechteren Vermietbarkeit von „Top 52“ diese Einheit dem Bw. zu günstigen Bedingungen verkauft habe. Die Einzelpreise für die drei Wohnungen seien dem Bw. nicht mehr bekannt, weil sowohl in der Rechnung als auch im Kaufvertrag für die erworbenen Objekte ein Gesamtpreis festgelegt bzw. ausgewiesen worden sei. Da der Erwerb von drei Eigentumswohnungen und mehreren Tiefgaragenplätzen als eine größere Investition anzusehen sei, sei seitens der Errichtergesellschaft im Zuge der Verkaufsverhandlungen auch eine Prognoserechnung erstellt worden. Prognostiziert worden sei ein Mietpreis von durchschnittlich 90,00 S/m² (6,54 €/m²) und es sei auch eine Inflationsbereinigung, also eine Anhebung der Miete um ca. 2% pro Jahr vorgesehen gewesen.

Die unterschiedliche Qualität von „Top 52“ im Vergleich zu den anderen beiden Wohnungen habe sich sowohl bei der Mietersuche als auch im erzielbaren Mietpreis gezeigt. Der Bw. habe letztendlich seine Gattin überredet, „Top 52“ zu mieten, obwohl diese für ihre neu zu eröffnende Praxis für Mentaltraining eigentlich „Top 50“ anmieten wollte. Auch die Neuvermietung von „Top 52“ – die Gattin des Bw. sei mit 31. Dezember 2010 in Pension gegangen – habe eine längere Zeit beansprucht. So habe „Top 52“ erst mit 1. Februar 2011 vermietet werden können und sei im Jänner 2011 leer gestanden, obwohl bereits im Herbst 2010 mit der Mietersuche begonnen worden sei.

Trotz unterschiedlicher Qualität der gemeinsam erworbenen Wohnungen seien aber in den vorgelegten Prognoserechnungen die Anschaffungskosten für „Top 52“ unrichtigerweise dadurch berechnet worden, dass ein Quadratmeterpreis durch Dividieren des Gesamtfinanzierungspreises durch die Nutzflächen ermittelt und dieser Quadratmeterpreis pro Wohnungsfläche als Anschaffungskosten und damit auch als AfA-Bemessungsgrundlage dargestellt worden sei. Tatsächlich seien aber nicht nur die Anschaffungskosten infolge der aufgezeigten niedrigeren Qualität und Nutzbarkeit von „Top 52“ niedriger gewesen, sondern auch die Finanzierungskosten. Wäre dies in der Prognoserechnung durch eine niedrigere AfA und geringere Zinsen berücksichtigt worden, hätte sich im Beobachtungszeitraum zweifellos ein Gesamteinnahmenüberschuss ergeben. Denn es könne außer Streit gestellt werden, dass das Gesamtinvestment nach dem 14. oder 15. Jahr nach Beginn der Vermietung positiv sei.

Anzumerken sei auch, dass das Finanzamt keine gesonderte Betrachtung hinsichtlich jeder der erworbenen Wohnungen angestellt hätte, wenn keine Parifizierung der erworbenen Einheiten erfolgt wäre. Eine unterschiedliche rechtliche Beurteilung eines Kaufes eines Stockwerkes eines Gebäudes und eines Kaufes dreier Eigentumswohnungen in einem Stockwerk im Rahmen eines einheitlichen Erwerbsvorganges und einer Gesamtrechnung könne aber nicht nachvollzogen werden und sei unzutreffend.

Überdies sei in einem der seitens des Bw. eingebrachten Schriftsätze auf § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO sowie § 1 Abs. 3 leg. cit. verwiesen worden. Nach § 1 Abs. 1 letzter Satz LVO sei das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Nach § 1 Abs. 3 LVO liege Liebhaberei nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten stehe, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten werde. Aus den zitierten Normen ergebe sich, dass auch bei der Vermietung mehrerer, sich in ein- und demselben Gebäude befindlicher Einheiten, die wirtschaftlich im Rahmen eines Gesamtkonzeptes zusammenhängen würden, der wirtschaftliche Erfolg im Ganzen zu betrachten sei und eine isolierte Betrachtung der Einheiten der Liebhabereiverordnung zuwiderlaufe, sofern die Vermietung jeder einzelnen Einheit marktoptimiert erfolge. Die Finanzbehörde habe dies in ihrer Entscheidung nicht berücksichtigt und sei auch nicht auf dieses Argument eingegangen. Die Finanzbehörde habe lediglich die unrichtige Prognoserechnung, in der eine unrichtige Abschreibungsbasis, ein unrichtiger Beobachtungszeitraum und eine unrichtige Zinshöhe angesetzt worden seien, beachtet. Sollte seitens des Unabhängigen Finanzsenates die Meinung aufrecht erhalten werden, die Vermietungstätigkeiten seien gesondert zu beurteilen und die Vorlage einer neuen, auf richtigen Werten basierenden Prognoserechnung verlangt werden, werde ein Eventalantrag auf Vertagung gestellt mit der Bedingung, dass kein Verkehrswertgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen beigebracht werden müsse. Denn ein solches Gutachten würde 5.000,00 € bis 10.000,00 € kosten und stünde daher in keiner Relation zu den geringfügigen Werbungskostenüberschüssen, die im Rahmen der Vermietung von „Top 52“ angefallen seien, weshalb das Verlangen eines solchen unbillig wäre. Aufgrund der Geringfügigkeit der Beträge hätte das Verfahren überdies längst eingestellt werden müssen.

Auf den Vorhalt, in der Prognoserechnung seien ausgabenseitig weder Instandhaltungskosten zum Ansatz gebracht worden noch die Kosten des Rücklagenfonds, gab der Bw. an, solche Kosten seien auch nicht angefallen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob die Einkunftsquelleneigenschaft für sämtliche in einem Liegenschaftsobjekt befindliche Eigentumswohnungen und Tiefgaragenplätze einheitlich zu beurteilen ist (Rechtsauffassung des Bw.) oder ob hinsichtlich jedes einzelnen Mietobjektes die ertragsteuerliche Relevanz zu prüfen ist (Rechtsauffassung des Finanzamtes). Sofern die Rechtsmeinung des Finanzamtes als zutreffend erachtet wird, ist weiters zu untersuchen, ob die Vermietung der Einheit „Top 52“ an die Gattin des Bw. für Gewerbezwecke als Liebhabereibetätigung anzusehen ist.

Vorweg ist allerdings anzumerken, dass zwischen den Parteien des Verfahrens offenbar Uneinigkeit besteht, ob gegenständlich ein Anwendungsfall des § 1 Abs. 1 LVO (entgeltliche Gebäudeüberlassung – sog. „große Vermietung“) oder ein solcher des § 1 Abs. 2 LVO (sog. „kleine Vermietung“) vorliegt. Denn während das Finanzamt sowohl in den bekämpften Bescheiden als auch in der Berufungsvorentscheidung die Vermietungstätigkeiten des Bw. als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO wertet, beurteilt der steuerliche Vertreter des Bw. im Schriftsatz vom 8. November 2007 diese als eine solche im Sinne des § 1 Abs. 1 leg. cit..

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (BGBl. Nr. 33/1993 in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung, BGBl. II Nr. 358/1997 (im Folgenden kurz: LVO)) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann 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.

Gemäß § 1 Abs. 3 LVO liegt Liebhaberei 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.

Wie der Unabhängige Finanzsenat in seiner Rechtsprechung (z.B. UFS 31.03.2008, RV/0451-G/04; UFS 23.05.2006, RV/0157-G/06) unter Verweis auf die Lehre (Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz 529; Fuhrmann/Kunisch, Liebhaberei im Steuerrecht, in ZLB 2010/37; Jakom EStG 2011, § 2 Rz 248) bereits mehrfach dargelegt hat, fällt die Vermietung von Eigentumswohnungen unabhängig von der Anzahl der vermieteten Einheiten unter die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO. Das ergibt sich aus dem klaren Wortlaut der erwähnten Norm, wonach die Einordnung unter § 1 Abs. 2 Z 3 leg. cit. ausschließlich nach der Art des Wohnraumes vorzunehmen ist und die Anzahl der bewirtschafteten Objekte unmaßgeblich ist. Die Rechtsmeinung des Bw., wonach die Vermietung von drei in demselben Gebäude befindlichen Eigentumswohnungen unter § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 LVO fällt, wird somit nicht geteilt. Daher kommt auch dem Vorbringen des Bw., es bestünde eine unwiderlegbare Einkunftsquellenvermutung, wenn einzelne mit weiteren Einheiten im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende verlustbringende Beurteilungseinheiten im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO aus Gründen der Gesamtrentabilität aufrechterhalten würden, keine Bedeutung zu (vgl. VwGH 24.02.2011, 2007/15/0025).

1) Frage der Beurteilungseinheit

Aus der Sicht des Bw. ist die Vermietung dreier in einem Gebäude befindlicher Eigentumswohnungen samt vier Tiefgaragenplätzen deshalb als Beurteilungseinheit anzusehen, weil sämtliche Einheiten zeitgleich erworben wurden und dem Kauf aller Einheiten ein Gesamtfinanzierungskonzept zugrunde liegt.

Dazu ist auszuführen, dass § 1 LVO bei sämtlichen Formen wirtschaftlicher Betätigung (also sowohl bei betrieblichen Einkünften als auch bei Überschusseinkünften) eine Prüfung der vorgesehenen Voraussetzungen für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit vorsieht. Die Grenze für eine einheitliche Betrachtung ist dabei unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse nach der Verkehrsauffassung zu ziehen (VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216). Im Rahmen der Überschusseinkünfte bildet im Allgemeinen die einzelne Einkunftsquelle eine Beurteilungseinheit. Bei Vermietungen ist daher grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu beurteilen, ob es eine Einkunftsquelle darstellt oder nicht. Dieser Grundsatz gilt insbesondere für verschiedene Eigentumswohnungen, auch wenn sie sich im selben Haus befinden, gemeinsam verwaltet werden und durch einen einheitlichen Rechtsvorgang erworben wurden, sofern die Objekte entweder an verschiedene Personen vermietet werden oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen (Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) §

2 Tz 340ff; Jakom, EStG 2011, § 2 Rz 230; VwGH 29.01.2003, 97/13/0015; VwGH 24.04.1997, 94/15/0126).

Im Streitfall werden die drei im Alleineigentum des Bw. stehenden Eigentumswohnungen samt Tiefgaragenplätzen an verschiedene Personen vermietet. Auch die Mietkonditionen sind – wie aus den beigebrachten Mietverträgen zu ersehen ist - nicht ident. So wurde beispielsweise die Wohnung „Top 52“ im Jahr 2000 um einen Quadratmeterpreis von 85,19 S (6,19 €) netto (Nettomonatsmiete: 3.640,00 S (264,53 €); Wohnfläche: 42,73 m²) und die Wohnung „Top 50“ um einen Quadratmeterpreis von 102,31 S (7,44 €) netto (Nettomonatsmiete: 3.640,00 S (264,53 €); Wohnfläche: 35,58 m²) vermietet. Hinzu kommt die Vereinbarung unterschiedlicher Nutzungszwecke, denn während „Top 50“ Wohnzwecken dient, werden „Top 51“ und „Top 52“ (letzteres zumindest bis zum 31.12.2010) vertragsgemäß gewerblich genutzt. In Entsprechung obiger Ausführungen ist daher nach Rechtsauffassung des Unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich jedes einzelnen Mietobjektes eine getrennte Beurteilung vorzunehmen.

2) Liebhabereibeurteilung hinsichtlich der Wohnung „Top 52“

Da es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit, wie obig dargelegt, um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 leg.cit handelt, kann die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO II nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamteinnahmenüberschuss 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. Als absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshof obliegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Tätigkeit innerhalb des von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes nicht der Behörde, sondern dem Abgabepflichtigen, der die Liebhabereivermutung schlüssig und nachvollziehbar anhand einer Prognoserechnung zu widerlegen hat (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die Ertragsprognose ist auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten zu erstellen und muss die folgenden Mindestanforderungen erfüllen: Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Tätigkeit, Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum, Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen,

Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände sowie vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Der Bw. hat im Laufe des bisherigen Verfahrens hinsichtlich des streitgegenständlichen Objekts vier Prognoserechnungen beigebracht, die letzte mit Schreiben vom 8. November 2007. Die Ursache für die mehrfache Adaptierung der Prognoserechnung war zum einen die vom Senat nicht geteilte Auffassung des Bw., dass nicht für jedes Mietobjekt gesonderte Prognoserechnungen zu erstellen seien, sondern lediglich eine einzige Prognoserechnung für sämtliche vermieteten Objekte. Eine Änderung der Prognoserechnung war aber auch insofern erforderlich, als geplante, in vorhergehenden Prognoserechnungen zum Ansatz gebrachte gänzliche bzw. teilweise vorzeitige Kredittilgungen nicht verwirklicht wurden. So war eine gänzliche Tilgung der Fremdmittel in der am 31. November 2001 übermittelten Prognoserechnung zum 31. Dezember 2003 vorgesehen, während in der nächsten, dem Schreiben vom 27. März 2007 beigelegten Prognoserechnung eine teilweise Tilgung der Fremdmittel in Höhe von 30.000,00 € im September 2008 mittels einer zur Auszahlung gelangenden Lebensversicherung vorgesehen war.

In der mündlichen Senatsverhandlung wurde nun auch die zuletzt beigebrachte Prognoserechnung seitens des steuerlichen Vertreters des Bw. als unrichtig hinsichtlich der Abschreibungsbasis und der Zinshöhe bezeichnet. Zur Begründung wurde vorgebracht, trotz unterschiedlicher Qualität der drei zeitgleich erworbenen Wohnungen, die sich auch im Mietpreis niederschlage, sei die Berechnung der Anschaffungskosten für „Top 52“ dergestalt erfolgt, als der Quadratmeterpreis durch Dividieren des Gesamtfinanzierungspreises durch die Gesamtnutzfläche ermittelt und dieser Quadratmeterpreis pro Wohnungsfläche als Anschaffungskosten und damit auch als AfA-Bemessungsgrundlage dargestellt worden sei. Tatsächlich seien aber nicht nur die Anschaffungskosten infolge der aufgezeigten niedrigeren Qualität und Nutzbarkeit von „Top 52“ niedriger gewesen, sondern auch die Finanzierungskosten. Wäre dies in der Prognoserechnung durch eine niedrigere AfA und geringere Zinsen berücksichtigt worden, hätte sich im Beobachtungszeitraum zweifellos ein Gesamteinnahmenüberschuss ergeben. Sollte seitens des Unabhängigen Finanzsenates die Meinung aufrecht erhalten werden, die Vermietungstätigkeiten seien gesondert zu beurteilen und die Vorlage einer neuen, auf richtigen Werten basierenden Prognoserechnung verlangt werden, werde ein Eventualantrag auf Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung gestellt mit der Bedingung, dass kein Verkehrswertgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen beigebracht werden müsse. Denn ein solches Gutachten würde 5.000,00 € bis 10.000,00 € kosten und stünde daher in keiner Relation zu den geringfügigen Werbungskostenüberschüssen, die im Rahmen der Vermietung von „Top 52“ angefallen seien,

weshalb das Verlangen eines solchen unbillig wäre. Aufgrund der Geringfügigkeit der Beträge hätte das Verfahren überdies längst eingestellt werden müssen.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von den Liebhabereiverordnungen geforderten Zeitraumes nicht die Behörde, sondern den Abgabepflichtigen trifft (vgl. VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055), mwN). Die Widerlegung der Liebhabereivermutung obliegt somit allein dem Berufungsführer und es ist nicht Sache des Berufungssenates, eine weitere Prognoserechnung abzuverlangen. Im Übrigen ist hinsichtlich der aus der Sicht des steuerlichen Vertreters des Bw. offensichtlichen, mangelnden Plausibilität der zuletzt vorgelegten Prognoserechnung infolge einer überhöhten Abschreibungsbasis sowie überhöhter Zinsen ist Folgendes auszuführen: Die drei gegenständlichen Eigentumswohnungen befinden sich im selben Stockwerk und haben eine Nutzfläche von 42,73 m² (Top 52, großer Raum mit Küche, Vorraum, Bad/WC und Balkon von ca. 14 m²), von 35,58 m² (Top 50, großer Raum, Bad/WC und Balkon mit 18,29 m²) und von über 100,00 m² (Top 51, Diele, Küche mit Wohn/Esszimmer, Bad/WC, Dusche/WC, 3 Schlafzimmer, 2 Balkone, Kellerabteil). Der Bw. hat nach eigenen Angaben keine Kenntnis über den tatsächlichen Kaufpreis für die Einheit „Top 52“, weil sowohl in der Rechnung als auch im Kaufvertrag für die erworbenen Objekte ein Gesamtpreis festgelegt bzw. ausgewiesen worden ist. Er begründet den niedrigeren Quadratmeterpreis für die Einheit „Top 52“ gegenüber „Top 50“ und „Top 51“ einzig damit, dass letztere nach Süden ausgerichtet sind, während „Top 52“ nach Norden auf den Innenhof hinausgeht.

Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates wird durch diesen Umstand nicht nachvollziehbar dargetan, dass der für die Wohnung „Top 52“ bezahlte Quadratmeterpreis tatsächlich niedriger war als jener für die anderen beiden Objekte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Umfang der getätigten Investition - der Kauf dreier Einheiten - insgesamt zu einer Kaufpreisreduktion geführt hat. Denn gewöhnlich werden lediglich für die im obersten Stockwerk gelegenen Objekte von vornehmerein höhere Quadratmeterpreise festgelegt. Auch kann die Ausrichtung des Balkones auf den Innenhof bei einem im Stadtzentrum gelegenen Gebäude wegen der ruhigeren Lage bzw. der geringeren Einsicht günstiger sein, als eine Richtung Straße bzw. Fußgängerzone mit zahlreichen Gastronomiebetrieben ausgerichtete Terrasse, sodass dadurch der Nachteil der nördlichen Ausrichtung egalisiert wird. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher von der grundsätzlichen Richtigkeit der in der zuletzt beigebrachten Prognoserechnung zum Ansatz gebrachten Abschreibungsbasis und der Zinsen aus.

Hinsichtlich des Eventualantrages auf Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung zwecks Vorlage einer neuen, auf richtigen Werten basierenden Prognoserechnung ist auszuführen, dass der Bw. im Zuge des Verfahrens mehrfach von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, Korrekturen an der Prognoserechnung vorzunehmen. Mit Ausnahme der vom Finanzamt erbetenen Vorlage gesonderter Prognoserechnungen für jedes einzelne Mietobjekt hat der Bw. in den nachfolgend beigebrachten Prognoserechnungen aber lediglich seine eigenen Angaben korrigiert (siehe dazu die obig angeführten vorzeitigen Kredittilgungen). Eine Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung zwecks nochmaliger Adaptierung der eigenen Ansätze in der Prognoserechnung ist nun aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates schon deshalb abzulehnen, weil kein ordnungsgemäßer Beweisantrag vorlag. Denn der Bw. hat zwar das Beweisthema angegeben, nämlich die Klärung der Höhe der Anschaffungskosten und des Finanzierungsbedarfs, nicht aber das Beweismittel. Diesbezüglich wurde lediglich ausgeführt, dass die Forderung der Beibringung eines von einem gerichtlich beeideten Schätzer erstellten Verkehrswertgutachtens wegen der dadurch erwachsenden Kosten unbillig wäre und der tatsächliche Kaufpreis für die Einheit „Top 52“ nicht bekannt ist. Mangels ordnungsgemäßen Beweisantrages war daher der Eventualantrag auf Vertagung als unbegründet abzuweisen und ist daher die zuletzt beigebrachte Ertragsrechnung als maßgeblich zu erachten. Diese wurde vom Finanzamt aus mehreren, im Folgenden näher zu erläuternden Gründen als ungeeignet für den Nachweis der Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit angesehen, weshalb das Finanzamt vom Vorliegen einer Liebhabereibetätigung ausgegangen ist.

1) Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen bzw. Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten

In der Berufungsvorentscheidung wurde bemängelt, dass für den Zeitraum 1998 bis 2005 ein Gesamtwerbungskostenüberschuss in Höhe von 8.933,56 € erklärt wurde, in der maßgeblichen vierten, erst im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Prognoserechnung für denselben Zeitraum jedoch ein Werbungskostenüberschuss von 5.662,51 € angeführt wurde.

Dazu ist anzumerken, dass der Bw. an Hand von Buchhaltungsunterlagen die Fehlerhaftigkeit der für die Jahre 2001 und 2002 erklärten jährlichen Nettomieteinnahmen belegt hat und auch nachgewiesen hat, dass die diesbezüglichen Angaben in der Prognoserechnung zutreffen. Bei den „sonstigen Werbungskosten“ wurde die Differenzen zwischen den erklärten Werten und jenen in der Ertragsrechnung damit erklärt, dass erstere auf einem unrichtigen Verteilungsschlüssel basierten, nämlich auf dem Verhältnis der Anschaffungskosten dieses Mietobjektes zu den Gesamtanschaffungskosten sämtlicher vermieteter Einheiten.

Zwischenzeitlich hat der Bw. auch für die Jahre 2007 bis 2009 Überschussrechnungen beigebracht, welche ebenfalls nicht mit den prognostizierten Ergebnissen übereinstimmen (Gesamtwerbungskostenüberschuss 2007 bis 2009 laut Erklärung: 3.089,47 €; Gesamtwerbungskostenüberschuss 2007 bis 2009 laut Prognoserechnung: 2.746,90 €).

Eine Überprüfung der Ertragsrechnungen der Mieterin für die Jahre 2006 bis 2009 ergab, dass sich ihr Aufwand für Miete und Betriebskosten in diesen Jahren jährlich um ca. 2% erhöht hat. Die in der Prognoserechnung angeführten Nettomieten wurden nun ebenfalls jährlich mit 2% indexiert und überdies weisen sämtliche beigebrachten Überschussrechnungen denselben Verteilungsschlüssel auf. Diesen Umstand wertet der Unabhängige Finanzsenat als Beweis dafür, dass die tatsächlichen Einnahmen der Jahre 2000 bis 2009 mit den prognostizierten Einnahmen weitgehend übereinstimmen.

2) Mietausfallwagnis

Unter einem Mietausfallwagnis ist das Wagnis einer Ertragsminderung zu verstehen, die durch uneinbringliche Mietrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht. Es dient auch zur Deckung der Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung (siehe dazu Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, Seite 91, der für das Mietausfallwagnis bei Büros und Praxen 4% - 8% des Jahresrohertrages in Ansatz bringt).

In der seitens des Bw. vorgelegten vierten, abgeänderten Prognoserechnung wird kein Mietausfallwagnis berücksichtigt. Begründet wurde dies damit, dass die betreffende Einheit an die Gattin des Bw. vermietet wird und somit mit Mietausfällen nicht zu rechnen ist.

Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates konnte nicht von vorneherein davon ausgegangen werden, dass das Mietverhältnis mit der Gattin des Bw. während des gesamten Beobachtungszeitraumes aufrecht bleibt. Tatsächlich ist die Gattin des Bw. auch mit 31. Dezember 2010 in Pension gegangen und konnte die Einheit „Top 52“ - obwohl bereits im Herbst 2010 mit der Mietersuche begonnen wurde - erst mit 1. Februar 2011 wieder vermietet werden. Ein Mietausfallwagnis kann daher nicht gänzlich außer Betracht bleiben. Der Unabhängige Finanzsenat hält aber unter den im Berufungsfall gegebenen Verhältnissen einen Abschlag in Höhe von 2% der jeweiligen Nettomiete für ausreichend.

Die Prognoserechnung ist daher insofern zu adaptieren, als zur Abdeckung des Mietausfallwagnisses ausgabenseitig ein Betrag von 1.919,40 € zum Ansatz zu bringen ist (Mieteinnahmen der Jahre 2000 bis 2019: 95.970,05 €; davon 2% ergibt 1.919,00 €).

3) Vorsorge für Reparaturen

Unter Instandhaltungskosten sind die Kosten zu verstehen, die während der Nutzungsdauer zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der baulichen Anlagen aufgewendet werden müssen, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinflüsse entstehenden baulichen Schäden ordnungsgemäß zu beseitigen. Die Instandhaltungskosten fallen nicht laufend in gleicher Höhe an, vielmehr entwickeln sie sich zyklisch und erreichen ihren ersten Höhepunkt bei Neubauten nach 15 bis 20 Jahren. Im Rahmen der Ermittlung der Bewirtschaftungskosten muss daher für die Instandhaltungskosten ein kalkulatorischer Ansatz gewählt werden, der einem langjährigen Durchschnitt der aufzuwendenden Kosten entspricht (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹, S. 430).

Bei der Ermittlung der im Einzelfall in einer Ertragsprognose zum Ansatz zu bringenden Kosten für zukünftige Instandhaltungen ist das Alter des Gebäudes, seine bauliche Beschaffenheit sowie die Ausstattung des Objektes (vorhandener Aufzug, etc.) zu berücksichtigen. Da eine fundierte Prognose der zu veranschlagenden Kosten ohne Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht möglich sein wird, wurden von der Lehre (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, S. 90f; Ross-Brachmann, a.a.O., S. 432 f) an Hand einer Vielzahl von Gutachten Erfahrungssätze erstellt, die aus Vereinfachungsgründen bei der Erstellung der Prognose verwendet werden. Weil die Kosten für die Bauwerkserhaltung je nach Ausstattung des Gebäudes variieren (Aufzüge oder Klimaanlagen verursachen zusätzliche Kosten), werden die dafür in der Prognoserechnung zu berücksichtigenden kalkulatorischen Ansätze in der Regel in Bezug zu den Herstellungskosten gesetzt (so z.B. bei Kranewitter, a.a.O, S. 91). Komplizierter ist die Berechnung der durchschnittlichen Instandhaltungskosten auf Basis der Wohnungsgröße (siehe dazu Ross-Brachman, a.a.O., S. 432 f), weil hier je nach Qualität und Ausstattung der Bauten Zu- und Abschläge vorzunehmen sind.

In der vierten, berichtigten Prognoserechnung findet sich kein Ansatz für zukünftige Instandhaltung/Instandsetzung. Begründet wurde dieser Umstand damit, dass es sich bei dem Mietobjekt um einen Neubau handelt und zudem laufende Erhaltungs- und Instandsetzungskosten durch den Reparaturfonds gedeckt sind.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wird die Meinung des Bw. nicht geteilt. Denn wie aus den obigen Ausführungen ersichtlich ist und auch vom Verwaltungsgerichtshof judiziert wird (z.B. VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055; VwGH 31.05.2006, 2001/13/0171), muss in einem Zeitraum von 20 Jahren jedenfalls mit Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen gerechnet werden. Daher sind in einer realitätsnahen Ertragsprognose auch bei einem Neubau künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten zu berücksichtigen.

Zutreffend ist, dass der Reparaturfonds bzw. die sog. Instandhaltungsrücklage (§ 31 Wohnungseigentumsgesetz) zur Abdeckung künftiger Instandhaltungsaufwendungen dient, wenn er auch erfahrungsgemäß nicht immer ausreichend dotiert ist. In der Regel ist die Instandhaltungsrücklage vom Wohnungseigentümer zu tragen. Für jene Mietobjekte, die in den Geltungsbereich des Mietrechtsgesetzes (BGBI. Nr. 520/1981) fallen, ergibt sich dieser Grundsatz aus § 3 dieses Gesetzes (BGBI. Nr. 520/1981 idF BGBI. I Nr. 124/2006), für sonstige Mietobjekte – dazu gehört die zu untersuchende Einheit „Top 52“ – ist dies in § 1096 ABGB geregelt. Eine abweichende vertragliche Regelung wäre zwar im Geltungsbereich des ABGB möglich; der vorgelegte Mietvertrag beinhaltet allerdings keine explizite Verpflichtung der Mieterin zur Leistung von Zahlungen an den Reparaturfonds, sondern legt der Mieterin neben der Tragung des Hauptmietzinses lediglich die Zahlung der auf das Mietobjekt entfallenden Betriebskosten (eine Begriffsbestimmung findet sich in § 21 des Mietrechtsgesetzes), der laufenden öffentlichen Abgaben sowie der anteiligen besonderen Aufwendungen (laufende Kosten für Gemeinschaftsanlagen, wie Personenaufzug, Waschküche, etc.; siehe dazu § 24 Mietrechtsgesetz) auf. Mangels einer Regelung, die der Mieterin ausdrücklich die an den Reparaturfonds zu leistenden Zahlungen auferlegt, ist somit davon auszugehen, dass der Bw. diese Aufwendungen zu tragen hat.

Der Bw. hat in der vorgelegten Ertragsrechnung ausgabenseitig neben der Afa für Wohnung und Einrichtung sowie den Kreditzinsen unter dem Titel „sonstige Kosten“ lediglich Mietverwaltungskosten und Beratungskosten zum Ansatz gebracht. In Übereinstimmung mit der Lehre (Kranewitter, a.a.O, S. 91; Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz 517/2) ist daher die Prognoserechnung insofern zu adaptieren, als für Instandhaltung/Instandsetzung ein jährlicher Abschlag von zumindest 0,5% der Herstellungskosten zum Ansatz zu bringen ist. Da die Herstellungskosten-Gebäude laut Angaben des Bw. 86.042,70 € betragen haben, ist somit für den gesamten Beobachtungszeitraum (2000 bis 2019) ein kalkulatorischer Ansatz von jährlich 430,21 € (bzw. für die Jahre 2000 bis 2019 insgesamt 8.604,20 €) zu berücksichtigen.

4) Fremdmittelkosten

Im Vorlageantrag hat der Bw. die Notwendigkeit einer Korrektur der vorgelegten Prognoserechnung hinsichtlich der „Fremdmittelkosten“ dargelegt. Begründet wurde dies damit, dass die Laufzeit der endfälligen Finanzierung zwanzig Jahre beträgt, in der Prognoserechnung aber irrtümlich bis zum Jahr 2024 ab der Kreditzuzählung ein Zinsaufwand zum Ansatz gebracht wurde.

Dem Bw. ist zuzustimmen, dass laut dem vorgelegten Kreditvertrag der Kredit in 240 monatlichen Pauschalraten beginnend mit 5. Jänner 2000 rückzuzahlen ist und die Zahlung der letzten Rate am 5. Dezember 2019 zu erfolgen hat. Dies ist aber insofern ohne

Bedeutung, als es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit, wie obig dargelegt, um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 leg.cit. handelt. Bei dieser kann die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO II nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamteinnahmenüberschuss erwarten lässt.

Gegenständlich sind erstmals 1998 Aufwendungen angefallen, Beginn der Vermietungstätigkeit war der 1. März 2000, sodass der Beobachtungszeitraum im Jahr 2019 endet. Da die Jahre 2020 bis 2024 somit außerhalb des Beobachtungszeitraumes liegen, erübrigts sich eine Adaptierung der Prognoserechnung hinsichtlich der „Fremdmittelkosten“.

5) Gesamtbetrachtung

Wird die vorgelegte Prognoserechnung, die im 20. Jahr seit Beginn der Vermietungstätigkeit ein positives Gesamtergebnis von 2.624,66 € vorsieht (siehe dazu oben), ausgabenseitig um einen kalkulatorischer Ansatz für die Instandhaltungskosten (8.604,20 €) sowie einen solchen für das Mietausfallwagnis (1.919,40 €) im Sinne der obigen Ausführungen ergänzt, errechnet sich im Jahr 2019 ein Werbungskostenüberschuss von 7.898,94 €. Mangels schlüssiger und nachvollziehbarer Widerlegung der Liebhabereivermutung war die gegenständliche Vermietungstätigkeit somit als ertragssteuerlich unbeachtlich einzustufen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Dezember 2011