

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., M, vertreten durch Mag. Albert Ferk, Steuerberater, Hans-Sachs-Gasse 14/3, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 18. April 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 13. und 14. März 2014, betreffend Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 vom 24. Mai 2013 und 11. März 2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben und in den neuen Sachbescheiden die erklärten Verluste aus der Vermietung des Objektes M (2011: -2.775,14 Euro und 2012: -4.141,04 Euro) infolge Qualifikation als steuerrechtliche Liebhaberei mit nachstehender Begründung nicht berücksichtigt:

Die Hälfte des Wohnhauses werde seit dem Jahr 1994 als Geschäftsraum an das Fotostudio X vermietet. Nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin (Bf.) werde das Objekt bereits seit 1. Oktober 1978 vermietet, wobei letztmalig im Jahr 2003 ein Gewinn aus dieser Vermietung erwirtschaftet worden sei. In den Jahren 2004 bis 2011 seien durchgehend Verluste zwischen -1.011,60 Euro (2006) und -4.486,30 Euro (2005) erzielt worden. Im Jahr 2011 habe der Verlust -2.775,14 Euro betragen. Bis 2009 hätten die jährlichen Mieteinnahmen konstant rund 10.750 Euro betragen. Ab dem Jahr 2010 sei nach Androhung durch den Mieter, den seit 1994 bestehenden Mietvertrag zu kündigen, die monatliche Miete herabgesetzt worden, sodass die Jahreseinnahmen nur mehr 6.600 Euro betragen hätten.

Die Verluste würden sich vor allem auf Grund der hohen Kosten für das Heizmaterial (2011: 3.864,19 Euro), Versicherungskosten (1.261,32 Euro) und Instandhaltungsaufwendungen (838,18 Euro) ergeben.

Eine Geschäftsraumvermietung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO sei ertragsteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des Vermieters nicht (mehr) anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei. Diese objektiven Umstände seien bei einer bereits langjährigen "großen Vermietung" insbesondere die in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Kriterien:

Z 1: Ausmaß und Entwicklung der Verluste;

Z 2: Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen;

Z 3: Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird;

Z 4: marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen;

Z 5: marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung;

Z 6: Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen.

Anhand der Kriterienprüfung sei für jeden Veranlagungszeitraum im Nachhinein gesondert zu beurteilen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne des stetigen Strebens nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sei (Jahr-zu-Jahr-Beurteilung).

Bei einer langjährigen (dh. über einen absehbaren Zeitraum hinausgehenden) "großen Vermietung" habe keine Beurteilung der Angemessenheit der Zeitrelation im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO stattzufinden. Die Liebhabereibeurteilung sei ausschließlich mittels Kriterienprüfung vorzunehmen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 403).

Allfällige Gewinne aus den 1980iger oder 1990iger Jahren hätten daher auf eine Liebhabereibeurteilung für das Jahr 2011 keinen Einfluss mehr.

Bei Betrachtung der Ergebnisse der Jahre 2007 bis 2011 sei auffallend, dass sich die Verluste konstant zwischen -2.775,14 Euro und -3.741,57 Euro bewegten. Für das Jahr 2012 sei sogar ein Verlust in Höhe von -4.141,04 Euro erklärt worden. Die Verlustsituation sei seit Jahren konstant und es sei keinerlei positive Entwicklung in Richtung Gewinnzone zu erkennen. Trotz Wegfalles der Zehntelabsetzungen in den Jahren 2010 und 2011 hätten die Verluste nicht merklich reduziert oder gar ein Gewinn erzielt werden können.

Trotz der anhaltenden Verlustsituation seien keinerlei zeitgerechte strukturverbessernde Maßnahmen (zB Überrechnung der erhöhten Betriebs- und Heizkosten auf den Mieter, Erhöhung der Miete, Suche nach neuen Mietern usw.) gesetzt worden, um die Einnahmen zu erhöhen bzw. die Ausgaben zu senken.

Ganz im Gegenteil sei im Jahr 2010 die Miete sogar noch gesenkt worden, obwohl augenscheinlich sei, dass mit Einnahmen in derartiger Höhe niemals ein Gewinn erzielt

werden könne. Bereits die Kosten für Heizmaterial überstiegen 50% der gesamten Jahreseinnahmen. Obwohl der Mietvertrag vom 17. Oktober 1994 für den Fall eines überproportionalen Anstieges der Betriebs- und Heizkosten eine entsprechende Neufestlegung zulasse, sei von dieser Möglichkeit scheinbar nie Gebrauch gemacht worden.

Wenn keine strukturverbessernden Maßnahmen möglich sein sollten, wie von der Bf. behauptet werde, oder diese zu keinem Erfolg führen würden, wäre bei einer derartigen anhaltenden Verlustsituation wohl das einzig marktgerechte Verhalten, die Vermietung zu beenden.

Ein Indiz für Liebhaberei bei einer großen Vermietung liege vor, wenn persönliche Motive für das Inkaufnehmen (Dulden) von Verlusten gegeben seien. Als solche Motive würden insbesondere die eigene Wohnversorgung sowie jene naher Angehöriger oder die Bewahrung von Familienbesitz gelten (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 458).

Da nach eigenen Angaben die Vermietungssituation im Stadtzentrum von MM insgesamt als sehr schlecht beurteilt werden müsse und selbst nicht davon ausgegangen werde, dass in den nächsten Jahren wieder Gewinne erzielt werden, gehe das Finanzamt davon aus, dass die Vermietung aus rein persönlichen Motiven aufrechterhalten werde.

Die Bf. wohne selbst im gegenständlichen Wohnhaus, das sich seit 35 Jahren in ihrem Eigentum (Einantwortungsbeschluss aus dem Jahr 1979) und sogar noch länger im Familienbesitz befinde. Nach Ansicht des Finanzamtes bestehe ein weiterer Grund für die Duldung der Verlustsituation darin, dass die niedrige Miete zumindest einen Teil der Kosten abdecke, die die Bf. als Hauseigentümerin und Bewohnerin sowieso tragen müsste (Aufwendungen für Instandhaltungen, Kaminfeger, Heizmaterial, Grundsteuer, Kanal-, Wasser- und Müllgebühren). Von einer objektiven Gewinnerzielungsabsicht könne hier nicht gesprochen werden.

Auf Grund der anhaltenden konstanten Verlustsituation seit vielen Jahren, den fehlenden strukturverbessernden Maßnahmen zur Verbesserung des Ergebnisses, der Senkung der Miete im Jahr 2010 sowie der persönlichen Motive zur Aufrechterhaltung der Vermietung liege nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes vor. Die Vermietung M, werde daher ab dem Veranlagungsjahr 2011 als steuerrechtliche Liebhaberei beurteilt.

Gegen die Aufhebungsbescheide sowie gegen die neuen Sachbescheide hat die Bf. mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

A) Beschwerdebegründung in materieller Hinsicht

1. Historische Entwicklung

Die Bf. vermiete die Parterreräume des Hauses in M, seit 1. Oktober 1978, nachdem sie diese Liegenschaft von ihrem 1978 verstorbenen Ehegatten geerbt hatte. Die Vermietung

der Räume, die vom verstorbenen Gatten als Arztpraxis genutzt worden seien, sei weitgehend durchlaufend bis heute an verschiedene, bisweilen an zwei verschiedene Mieter gleichzeitig, erfolgt.

2. Beurteilung, ob große oder kleine Vermietung

Die Beurteilung des Finanzamtes als große Vermietung könnte stimmen, wenn man zB den Einheitswertbescheid betrachte, in dem die Liegenschaft als gemischtgenutztes Grundstück bewertet werde. In tatsächlicher Hinsicht sei das gegenständliche Gebäude seit dem Tod des Ehegatten der Bf. so genützt worden, dass die Parterreräume vermietet und die Obergeschoßräume durch die Bf. allein zu ihrer eigenen Wohnversorgung genutzt werden. In materieller Hinsicht würde daher eher eine kleine Vermietung vorliegen. Aus den folgenden Ausführungen sei ersichtlich, dass weder nach den Kriterien der großen noch nach jenen der kleinen Vermietung Liebhaberei vorliege.

3. Annahme der kleinen Vermietung

Bei der kleinen Vermietung komme § 1 Abs. 2 LVO zur Anwendung.

Das zu beurteilende Gebäude bestehe aus zwei Wohneinheiten, nämlich Parterre und Obergeschoße. Das Parterre werde vermietet und die Obergeschoße würden von der Bf. für Wohnzwecke verwendet werden, wobei sich im ersten Obergeschoß die Küche und die Wohnräume und im zweiten Obergeschoß die Sanitär- und Schlafräume befänden. In das zweite Obergeschoß komme man nur über einen Gang, der sich in den Wohnräumen des ersten Obergeschoßes befinde. Somit könnten beide Geschoße, entsprechend einer Maisonettewohnung, nur als eine zusammenhängende Wohneinheit betrachtet werden.

Die Eigennutzung der Räumlichkeiten und die Vermietung eines Teiles der Räumlichkeiten der Liegenschaft seien nicht auf eine besondere in der Lebensführung der Bf. begründeten Neigung zurückzuführen, sondern einerseits in der Befriedigung der normalen Wohnbedürfnisse der Bf. und andererseits in der normalen Vermietung eines Teiles der Räume des Gebäudes.

Bei der kleinen Vermietung sei dann Liebhaberei gegeben, wenn sich seit Beginn der Vermietung innerhalb eines gewissen Beobachtungszeitraumes (20 bis 25 Jahre) kein Totalüberschuss ergebe.

Zu der beigeschlossenen "Totalüberschussberechnung" von 1978 bis Ende 2012 sei zu bemerken, dass konkrete Einnahmen- und Ausgabenzahlen nur ab dem Jahr 1990 vorliegen würden. Für die Jahre 1979 bis 1989 (die ersten drei Monate der Vermietung, nämlich Oktober bis Dezember 1978, seien nicht einbezogen worden, weil ganze Kalenderjahre dargestellt hätten werden sollen) sei hinsichtlich der Einnahmen auf die seinerzeitigen Mietverträge zurückgegriffen worden. Daraus gehe hervor, dass die Mieteinnahmen und Betriebskostenakontozahlungen mit etwas mehr als 7.800 Euro (brutto) jährlich angefallen seien. Hinsichtlich der für die Jahre 1979 bis 1989 zum Ansatz gebrachten Werbungskosten sei auf vorhandene Betriebskostenabrechnungen unter Einbeziehung laufender Instandhaltungskomponenten zurückgegriffen worden, was einen Jahresbetrag von rd. 6.300 Euro ergebe. Hinsichtlich der diversen Werbungskosten für

den vermieteten Anteil sei für die Jahre 1979 bis 1989 der Durchschnitt der Jahre 1990 bis 1992 herangezogen worden. Die AfA sei als Fixbetrag wie in allen Jahren angenommen worden. Nach dieser Berechnung ergebe sich für die Jahre 1979 bis 1989 ein Überschuss von 30.662,61 Euro. Wenn die Berechnung auf Grund der tatsächlichen Einnahmen und Werbungskosten bis zum Jahr 2003, dh. bis zu einem Zeitraum von 25 Jahren der Vermietung weitergeführt werde, ergebe sich ein Totalüberschuss von 31.848,94 Euro und bis Ende 2012 (34 Jahre) ein solcher von 3.682,07 Euro.

Grundsätzlich sei eine Prognoserechnung immer zum Beginn einer Vermietung zu erstellen. Wenn diese einen Totalüberschuss für einen Zeitraum von 20 bis 25 Jahren ergebe, sei das Ergebnis der Vermietung anzuerkennen und nicht als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu beurteilen. Da im gegenständlichen Fall die Prognoserechnung im Nachhinein auf Grund reeller Zahlen erstellt worden sei, könne auf Grund des Ergebnisses nicht von Liebhaberei gesprochen werden.

4. Annahme der großen Vermietung

Der Rechtsmeinung des Finanzamtes, dass bei einer großen Vermietung keine Beurteilung der Angemessenheit der Zeitrelation im Sinne des § 2 Abs. 3 LVO stattzufinden habe, könne unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Oktober 2013, 2011/15/0182, nicht gefolgt werden, da diese Bestimmung sehr wohl eine Zeitraumbeurteilung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes - "Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)" - zulasse.

Aber auch eine Kriterienprüfung führe zu einem anderen Bild, als dies vom Finanzamt dargestellt werde.

Die Bf. habe zu Beginn der Vermietung im Jahr 1978 keine wesentlichen Veränderungen bei den Mieträumen vornehmen müssen, da die Praxisräume des verstorbenen Ehegatten für eine Vermietung gut geeignet gewesen seien.

Für das Gesamthaus seien in den Jahren 1993 und 1994 die Heizung erneuert und der Kamin saniert worden.

Nur für den vermieteten Teil des Gebäudes seien in folgenden Jahren nachstehende Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt worden:

2000: Umbauarbeiten Ölheizung, Trockenlegungs- und Verputzarbeiten

2001: Elektroinstallationen und Gewölbesanierung

2002: Fertigstellung der Gewölbesanierung

Aus diesen Instandsetzungsmaßnahmen sei ersichtlich, dass die Bf. sehr wohl ein marktgerechtes Verhalten an den Tag gelegt habe. Nach dem Mietvertrag vom 17. Oktober 1994 sei nämlich X als Inhaber eines Fotostudios seit 1. Oktober 1994 bis heute Mieter der gegenständlichen Geschäftsräumlichkeiten. Am Beginn des Mietverhältnisses seien die Heizung erneuert und umgebaut sowie der Kamin saniert

worden. Als im Jahr 2000 dem Mieter der Zustand der gemieteten Räume nicht ganz entsprochen habe, habe die Bf. verschiedene Umbau- und Sanierungsmaßnahmen vorgenommen, um weiterhin die Vermietung zu gewährleisten. Im Übrigen seien auch laufend Reparaturmaßnahmen durchgeführt worden, um die Räumlichkeiten für den Mieter attraktiv zu halten. Im Jahr 2013 sei die Heizungsanlage um einen Gesamtaufwand von rund 7.000 Euro erneuert worden, um in Zukunft die laufenden Heizkosten zu vermindern.

Bezüglich der Senkung der Miete ab dem Jahr 2010 sei anzuführen, dass die Vermietungssituation im Stadtzentrum von MM immer schwieriger geworden sei, da die Kundenfrequenz im Stadtzentrum immer schlechter geworden sei und sich das wesentliche Geschehen in das Einkaufszentrum an der Bundesstraße verlagert habe. Somit habe die Bf. einer vom Mieter geforderten Herabsetzung der Miete zustimmen müssen. Es werde noch darauf hingewiesen, dass sie zB auch in den Jahren 1990 und 1991 keinen wesentlich höheren Mietzins (6.554,16 Euro) als derzeit erzielt und sich in diesen beiden Jahren trotzdem ein Überschuss ergeben habe. Es liege daher sehr wohl ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotene Leistung und im Hinblick auf die Preisgestaltung vor.

Es lägen allerdings Unwägbarkeiten hinsichtlich der Höhe des Mietzinses vor, weil das Niveau des Mietzinses im Stadtzentrum von MM in den letzten Jahren derartig gesunken sei, dass die Bf. derzeit keinen höheren Mietzins (auch gegenüber einem anderen Mieter) verlangen könnte.

So könne nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 92/13/0139, "die Einkunftsquelleneigenschaft nicht deshalb verneint werden, weil trotz Vorliegens objektiver Ertragsfähigkeit einer Betätigung im Einzelfall aufgrund von Unwägbarkeiten ein Gesamterfolg nicht - innerhalb eines bestimmten Zeitraumes - erzielt worden ist. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Betätigung zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg hat somit als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten."

Im Erkenntnis vom 20. April 2006, 2004/15/0038, führt der Verwaltungsgerichtshof Folgendes aus:

"Die bei dem Kriterium des § 2 Abs. 1 Z 6 LVO angesprochenen Bemühungen sollen ein Hinweis auf die Absicht des Steuerpflichtigen sein. Es geht dabei nicht darum, die Betätigung des Steuerpflichtigen an Hand eines objektiven betriebswirtschaftlichen Konzepts daraufhin zu untersuchen, ob sie objektiv geeignet ist, Gewinne abzuwerfen. Es geht vielmehr darum, ob die einzelnen vom Steuerpflichtigen gesetzten Maßnahmen darauf ausgerichtet sind, die Erträge zu erhöhen bzw. die Aufwendungen zu mindern, und daraus den Schluss ermöglichen, dass seine subjektive Einstellung auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Vor diesem Hintergrund fallen unter die in der Z 6 angesprochenen

"strukturverbessernde(n) Maßnahmen" jegliche Schritte, die erkennbar darauf ausgerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig gewinnbringend zu gestalten."

Die Meinung des Finanzamtes, dass rein persönliche Motive der Bf. für die Vermietung ausschlaggebend seien, treffe nicht zu. Sie habe viele Jahre hindurch Überschüsse erzielt. Nur in den letzten Jahren seien auf Grund der zwangsweisen Mietzinsreduktion und der höheren Heizkosten wegen der schlechten Heizungsanlage, die im Jahr 2013 ohnedies erneuert worden sei, Verluste angefallen.

5. Stellungnahme zu den Zehntelabsetzungen und Umrechnung auf normale AfA

Die in der Bescheidbegründung unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Juni 1990, 89/14/0295, vertretene Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach Zehntelabsetzungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 im Rahmen der Liebhabereibeurteilung auf normale AfA umzurechnen wären, werde akzeptiert.

Es werde jedoch darauf hingewiesen, dass sich auf Grund der beigeschlossenen Totalüberschussberechnung unter ganz normaler Einbeziehung der Zehntelabsetzungen als Werbungskosten nach 25 Jahren ein Totalüberschuss von 31.848,94 Euro ergebe und bei Betrachtung bis Ende 2012 noch ein solcher von 3.682,07 Euro verbleibe.

B) Beschwerdebegründung in formeller Hinsicht

Da auf Grund der obigen Ausführungen dargelegt worden sei, dass keine Liebhaberei vorliege, würden sich die Sprüche der aufgehobenen Bescheide als richtig erweisen, sodass kein Grund vorliege, diese Bescheide gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdevorentscheidung folgendermaßen begründet:

"Die verfahrensgegenständliche Vermietung eines Geschäftsraumes an der Adresse M wurde vom Finanzamt als eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO qualifiziert. Diese Einstufung wird damit begründet, dass die vermieteten Räumlichkeiten, die früher als Arztpraxis genutzt wurden, weder Wirtschaftsgüter sind, die sich iSd § 1 Abs. 2 Z 1 LVO nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, noch handelt es sich dabei um Eigenheime, Eigentumswohnungen oder um Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten iSd § 1 Abs. 3 Z 3 LVO.

Solange sich im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine nach objektiven Umständen nachvollziehbare Gesamtüberschusserzielungsabsicht im Sinne eines stetigen Strebens nach Gewinnen nach außen hin nachvollziehen lässt, liegt auch in Verlustjahren eine Einkunftsquelle vor. Fehlt diese Absicht in späteren Jahren, so ist bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen, diese Betätigung nicht von Beginn an, sondern erst ab dem Veranlagungsjahr als Liebhaberei zu beurteilen, in welchem diese Absicht erstmals fehlt (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 323).

Bei einer langjährigen (dh über einen absehbaren Zeitraum hinausgehenden) "großen Vermietung" hat die Beurteilung der Angemessenheit der Zeitrelation iSd § 2 Abs. 3 LVO nicht stattzufinden. Die Liebhabereiprüfung ist ausschließlich mittels Kriterienprüfung vorzunehmen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 403).

Gewinne aus bereits lange zurückliegenden Veranlagungsperioden (80er und 90er Jahre) können für die Liebhabereibeurteilung der Jahre 2011 und 2012 keine Bedeutung mehr haben. Vielmehr ist in einer Jahr-für-Jahr-Betrachtung zu prüfen, ob eine nach objektiven Umständen nachvollziehbare Gesamtüberschusserzielungsabsicht im jeweiligen Veranlagungsjahr noch vorliegt.

Wie bereits in der ausführlichen Begründung der hier bekämpften Erstbescheide ausgeführt, war die Verlustsituation der letzten Jahre (2004 bis 2012) konstant und gibt es keinen Hinweis darauf, dass sich an dieser Situation in nächster Zeit etwas ändern würde. So wurde auch von der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass derzeit nicht gesagt werden könne, ab wann bei der gegenständlichen Vermietung wieder mit Gewinnen zu rechnen sei. Im Stadtzentrum von MM seien keine höheren Mieten zu erlösen, weil das Stadtzentrum von MM geschäftlich schlecht frequentiert werde und sich das Geschäftsleben in Einkaufszentren außerhalb der Stadt verlagert habe. Diese genannten Gründe sind übliche Betätigungsrisiken einer Vermietung, die alle am Markt Beteiligten gleichermaßen treffen.

Zusätzlich wurde im Jahr 2010 die Miete gesenkt, weil der Mieter mit der Kündigung des Mietvertrages drohte. Insgesamt wurden keinerlei Maßnahmen getroffen, um diese Verlustsituation zu beenden und die Vermietung wieder mit Einnahmenüberschüssen zu betreiben."

Im Vorlageantrag hat die Bf. ergänzend ausgeführt, dass die Vermietungsmaßnahmen sehr wohl eine Gesamtüberschusserzielungsabsicht in den Jahren 2011 und 2012 beinhalten würden, dass diese jedoch auf Grund von Unwägbarkeiten in den beiden Beschwerde Jahren zahlenmäßig nicht realisiert werden hätten können. Hinsichtlich dieser Unwägbarkeiten und der Gesamtsituation werde auf die Beschwerdeschrift vom 18. April 2014 hingewiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Zufolge Abs. 2 leg. cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend.

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2014, § 299, Tz 10 und 13).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde gegen die aufhebenden Bescheide aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Ausführungen der Bf. gegen die aufhebenden Bescheide beschränken sich auf die ihres Erachtens unrichtige materiellrechtliche Würdigung in den ersetzenden Bescheiden, weshalb sich die Bescheidaufhebung als rechtswidrig erweise.

Bezüglich der Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt in den Sachbescheiden getroffenen materiellrechtlichen Würdigung wird auf die Ausführungen unter B) des Erkenntnisses verwiesen.

Da weitere Umstände, die die Rechtmäßigkeit der Bescheidaufhebung in Frage stellen würden, von der Bf. nicht einmal ansatzweise aufgezeigt werden und im vorliegenden Fall nicht erkennbar sind, war die Beschwerde gegen die aufhebenden Bescheide als unbegründet abzuweisen.

B) Einkommensteuer 2011 und 2012

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Zufolge Abs. 2 leg. cit. ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen und der Freibeträge.

Gemäß § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF BGBl. II 358/1997, gilt Abs. 2 (= Anlaufzeitraum) nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne 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).

Gemäß § 8 Abs. 3 ist ua. § 2 Abs. 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat.

Dazu führt Doralt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, unter Tz 522 zu § 2 (1.4.2010) unter der Überschrift "Rechtslage bei vor 14.11.1997 begonnenen großen Vermietungen" Folgendes aus:

*"Bei Vermietungen, die vor der Änderung der LVO durch BGBl II 1997/358 begonnen wurden, war bei Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen, ob der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) geplant war, sich in einem **"angemessenen Verhältnis"** zu einem für derartige Gebäudenutzungen üblichen Kalkulationszeitraum" verhielt (Pkt 12.2 LiebE I). Hinsichtlich der Zeitrelation bestand keine exakte zeitliche Vorgabe, sie war dann "angemessen", wenn innerhalb des "üblichen Kalkulationszeitraums" voraussichtlich ein Gesamtüberschuss zu erwarten war oder sich nur infolge von Unwägbarkeiten (vgl Tz 365 ff) nicht ergab. Im Gegensatz zu einer Vermietung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO bestand keine Option, die ab 14.11.1997 geltende Rechtslage für früher begonnene große Vermietungen anwendbar zu machen (siehe Tz 316).*

Als üblicher Kalkulationszeitraum bei Gebäudeüberlassung galten nach der Verwaltungspraxis "höchstens 35 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten" (ohne Deckung in der Judikatur; vgl. VwGH 2.2.2010, 2007/15/0253, 2010, 447, wonach diesem Zeitraum rechtlich keine Bedeutung" zukomme). Diesem Zeitraum lag nach dem LiebE eine aus dem Tatbestandsmerkmal des üblichen Kalkulationszeitraums abzuleitende "übliche Eigenkapitalausstattung" zugrunde.

Diese Rechtsansicht erachtet die Verwaltungspraxis für vor dem 14.11.1997 begonnene große Vermietungen weiterhin für maßgeblich (vgl die Ausführungen nach Pkt 12.6 LRL). Damit steht sie in Widerspruch zur Rspr wonach vor der Novelle der LVO der maßgebliche absehbare Zeitraum bei "großer" und "kleiner" Vermietung gleich lang und überdies in Orientierung an die übliche Rückzahlung von Immobiliendarlehen 20 Jahre und somit deutlich kürzer als 35 Jahre war (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217, 2000, 512; Zorn, ÖStZ 1996, 417 ff; vgl. Tz 500)."

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die Vermietung der gegenständlichen, bis 1978 als Ordinationsräumlichkeiten vom Ehegatten der Bf. genutzten, im Parterre des Hauses M befindlichen Räumlichkeiten, hat unbestritten mit 1. Oktober 1978 und damit vor dem maßgeblichen Stichtag 14. November 1997 begonnen.

Somit sind hinsichtlich der Streitjahre 2011 und 2012 die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993, und die dazu ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH 29.11.2006, 2004/13/0075; VwGH 2.2.2010, 2007/15/0253 und VwGH 22.3.2010, 2010/15/0036) maßgeblich.

Im letztgenannten Erkenntnis finden sich zur Frage des "üblichen Kalkulationszeitraumes" und "überschaubaren Zeitraumes" im Rahmen der Vermietung folgende Ausführungen:

"Die Beschwerde wendet sich gegen die Auffassung der belangten Behörde, wonach, soll von einer Einkunftsquelle im Bereich der Vermietung ausgegangen werden, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein positives Gesamtergebnis erzielbar sein muss.

...

Diesem Vorbringen ist die ständige hg. Rechtsprechung entgegen zu halten, nach der im Bereich der Vermietung als "üblicher Kalkulationszeitraum" und "überschaubarer Zeitraum" iSd § 2 Abs. 3 und 4 LVO 1990 bzw. 1993 ein Zeitraum von 20 Jahren anzusehen ist.

...

Weil, wie ebenfalls bereits ausgeführt, sowohl im Rahmen des Abs. 3 als auch im Rahmen des Abs. 4 des § 2 der LVO 1990 und der LVO 1993 in der Stammfassung, auf einen Zeitraum von 20 Jahren abzustellen ist, erweist sich die Rechtsansicht der belangten Behörde, dass es im gegenständlichen Fall nicht darauf ankomme, ob eine "große Vermietung" (§ 2 Abs. 3 LVO) oder eine "kleine Vermietung" (§ 2 Abs. 4 LVO) gegeben sei, ebenfalls als frei von Rechtsirrtum."

Im Rahmen der gegenständlichen Vermietung wurden beginnend mit 1979 bis einschließlich 2015 in einem Zeitraum von 37 Jahren nachstehende Einnahmenüberschüsse bzw. Verluste erwirtschaftet:

Jahre	Zeitraum	Einkünfte
11	1979-1989	+30.662,61
12	1990	+1.145,49
13	1991	+38,08
14	1992	+3.105,37
15	1993	+267,61
16	1994	-2.749,43
17	1995	+5.437,52
18	1996	+6.952,22

19	1997	-82,85
20	1998	+2.828,00
21	1999	+366,73
21 Jahre	1979-1999	+47.971,35
22	2000	-8.176,44
23	2001	-5.921,47
24	2002	-3.105,18
25	2003	+1.080,67
26	2004	-1.071,52
27	2005	-4.486,30
28	2006	-1.011,60
29	2007	-3.556,74
30	2008	-3.704,94
31	2009	-3.678,04
32	2010	-3.741,57
33	2011	-2.775,14
34	2012	-4.141,04
35	2013	-424,08
36	2014	+125,69
37	2015	-722,08
16 Jahre	2000-2015	-45.309,78
37 Jahre	1979-2015	+2.661,57

Während in den Jahren 1979 bis einschließlich 1999, also über einen Zeitraum von 21 Jahren mit Ausnahme von 2 geringfügigen Zufallsverlusten in den Jahren 1994 und 1997 ausschließlich Einnahmenüberschüsse mit einem Gesamteinnahmenüberschuss in Höhe von 47.971,35 Euro erwirtschaftet wurden, hat die Vermietung der in Rede stehenden Räumlichkeiten - ab 1. Oktober 1994 an X zur Nutzung als Fotostudio - ab dem Jahr 2000 bis 2015 mit Ausnahme von 2 geringfügigen Zufallsgewinnen in den Jahren 2003 und 2014 über einen Zeitraum von 16 Jahren ausschließlich Verluste in Höhe eines Gesamtverlustes von 45.309,78 Euro ergeben. Daraus resultiert während eines Zeitraumes von 37 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss in Höhe von 2.661,57 Euro.

Das Bundesfinanzgericht hat die Bf. im Wege eines Vorhaltes aufgefordert, für die Kalenderjahre 2015 und 2016 die jeweiligen Einnahmenüberschüsse bzw. Verluste bekanntzugeben. Bezüglich des laufenden Kalenderjahres 2017 wurde um eine ausführliche Darstellung der gegenwärtigen Situation im Hinblick auf die Vermietung des gegenständlichen Mietobjektes bzw. ihrer Absicht in weiterer Zukunft ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 16. Mai 2017 hat der bevollmächtigte Vertreter der Bf. die Einkünfte aus der Vermietung für das Jahr 2015 mit einem Verlust von 722,08 Euro - in diesem Jahr sind keine Mieteinnahmen zum Ansatz gebracht worden - bekannt gegeben und erläuternd Folgendes angemerkt:

"Das zum Teil vermietete Gebäude wurde mit Übergabsvertrag vom 18.09.2014 an Herrn NN, MMM, geschenkt. Die Schenkung wurde jedoch mit Wirkung vom 01.12.2015 rückgängig gemacht. In dem Zeitraum, in welchem das Gebäude nicht der Abgabepflichtigen gehörte, wurden bei ihr keine Einnahmen und Werbungskosten berücksichtigt. Dies erfolgte erst wieder ab dem 01.12.2015. Mit Wirkung vom 01.12.2015 hat die Abgabepflichtige einen Mietvertrag mit Frau Y mit einer Monatsmiete von 350,00 + BK 200,00 = monatliches Benützungsentgelt 550,00 (wie mit dem bisherigen Mieter) abgeschlossen. Die daraus resultierenden Mieteinnahmen für Dezember 2015 wurden jedoch von der Mieterin erst 2016 überwiesen. Eine AfA gelangte nicht zum Ansatz, da angenommen wird, dass der Geschenknehmer eine Ganzjahresafa geltend gemacht hat."

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2018 hat der bevollmächtigte Vertreter der Bf. Nachstehendes ausgeführt:

"Zwischen Frau Bf. und Frau Y besteht ein aufrechter Mietvertrag, wonach sie monatlich für Miete und Betriebskosten einen Betrag von € 550,00 an Frau Bf. überweisen sollte. Frau Y ist mit den Zahlungen des Benützungsentgeltes in Verzug. Wenn die tatsächlichen Einnahmen in den Jahren 2016 und 2017 berücksichtigt werden, wird bei den Einkünften aus V+V ein Verlust herauskommen. Die exakten Steuererklärungen für die Jahre 2016 und 2017 konnten noch nicht erstellt werden.

Für die Beurteilung der Liebhabereivermutung müssten jedoch nicht die tatsächlich in einem Jahr vereinnahmten Benützungsentgelte herangezogen werden, sondern jene, die der Abgabepflichtigen zustehen. Ich habe daher für das Jahr 2016 eine Überschussermittlung beigegeben, in welcher bei den Einnahmen das theoretische Benützungsentgelt zum Ansatz gelangt. Demnach würde für das Jahr 2016 ein Überschuss von € 249,20 herauskommen. Dasselbe Bild wird sich voraussichtlich auch für 2017 ergeben. Ich ersuche Sie, diese Zahlen für die Jahre 2016 und 2017 bei Berechnung Ihres Totalüberschusses zu berücksichtigen."

Liegt eine mit objektiver Ertragsaussicht und nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien ausgerichtete Vermietungstätigkeit vor und treten ungeplante Verluste durch plötzlich auftretende, unvorhersehbare Ereignisse, sogenannte Unwägbarkeiten (zB nicht absehbar notwendig gewordene Investitionen, nicht vorhersehbare Schwierigkeiten bei der Abwicklung von Bestandsverhältnissen, unerwartete Probleme bei der

Suche von Nachmietern, Katastrophenschäden, durch bauliche Veränderungen wie Straßenverlegungen aufgetretene Lärm- oder Immissionsbeeinträchtigungen, uä.) auf, so führt dies nach herrschender Ansicht grundsätzlich noch nicht zur Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft bzw. zu einer Liebhabereibeurteilung, sofern auf diese Ereignisse innerhalb angemessener Zeit reagiert wird. Solche Unwägbarkeiten liegen aber nach herrschender Ansicht dann nicht vor, wenn die Verluste einem betätigungstypischen Risiko entspringen. Keine Unwägbarkeiten sind beispielsweise höhere Instandhaltungsmaßnahmen aus Denkmalschutzgründen (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144) oder ein allgemeiner Preisverfall am Immobilienmarkt.

Liegen keine derartigen Unwägbarkeiten vor, so wird in der Literatur und Judikatur (Renner in Doralt/Renner, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Rz 356/1 mit Verweis auf VwGH 23.2.2005, 2002/14/0024; VwGH 16.5.2007, 2002/14/0083 und VwGH 11.11.2008, 2006/13/0124 und VwGH 28.2.2002, 96/15/0219) und Verwaltungspraxis (Liebhabereirichtlinien idF LRL 2012, Tz 20) bei einer zunächst als Einkunftsquelle anzuerkennenden Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO, bei der nach langjähriger Gewinn- und Überschussphase ungeplante Verluste auftreten, die Ansicht vertreten, dass dann von Liebhaberei auszugehen ist, wenn trotz Aussichtslosigkeit eines Erfolges ab Erkennbarkeit dieser Situation die Betätigung nicht eingestellt wird (In diesem Sinne auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 468, wonach dann, wenn die Gesamtüberschusserzielungsabsicht im Zuge einer Jahr-zu-Jahr Beurteilung ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr nachvollziehbar ist, die "große Vermietung" ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu beurteilen ist) [vgl. UFS 18.6.2012, RV/0836-L/08, betr. die in den Streitjahren als Ausfluss einer bereits seit mehreren Jahren andauernden rezessiven Entwicklung des Wohnungsmarktes in der Region angefallenen Werbungskostenüberschüsse im Rahmen einer "großen Vermietung"].

In dieser abweisenden Berufungsentscheidung wird unter Abs. 41 ausgeführt:

"Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der in der Literatur geäußerten Ansicht (Abs. 33) an, dass Einkunftsquelleneigenschaft allgemein bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO ab jenem Zeitpunkt nicht mehr vorliegt, wenn zweifelsfrei erkennbar ist, dass die Tätigkeit nicht mehr Erfolg bringend sein kann bzw. bei Nichteinstellung der Betätigung trotz der erkennbaren Aussichtslosigkeit ab dem Zeitpunkt der Erkennbarkeit von Liebhaberei auszugehen ist (Abs. 33). Im gegenständlichen Fall war nach Ansicht der Berufungsbehörde aus den dargelegten Gründen die Aussichtslosigkeit einer ertragsbringenden Vermietung schon wesentlich früher als 2005, nämlich spätestens ab dem Jahr 2001, erkennbar."

Im vorliegenden Fall ist die Bf. im Jahr 2010 dem Verlangen des langjährigen Mieters, die laufende Miete herabzusetzen, da die Kundenfrequenz im Stadtzentrum immer schlechter geworden sei und sich das Geschäftsleben in das Einkaufszentrum an der Bundesstraße verlagert habe, nachgekommen. Das durch den Bau von Einkaufszentren am Stadtrand bewirkte "Sterben der Innenstadtkaufleute" ist ein in allen Städten seit

Jahren zu beobachtendes Phänomen, das mit einem Verfall der Geschäftsraummieten in der Innenstadt verbunden ist. Dabei handelt es sich aber, wie das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung zutreffend ausgeführt hat, nicht um Unwägbarkeiten, sondern um übliche Betätigungsrisiken einer Vermietung. Denn die Änderung der Kundenströme und die daraus resultierende Entwertung der Geschäftsräumlichkeiten in der Innenstadt, verbunden mit einem Verfall der erzielbaren Mieten stellt kein plötzlich eintretendes Ereignis, sondern einen längerfristigen Prozess dar, der zum üblichen Unternehmerrisiko einer im vorliegenden Fall bereits seit über drei Jahrzehnten bestehenden Vermietung gehört.

Auch wenn über den Zeitraum von 1979 bis einschließlich 2015 ein Gesamteinnahmenüberschuss von 2.661,57 Euro erwirtschaftet worden ist, konnte der Beschwerde dennoch kein Erfolg beschieden sein, da ab dem Jahr 2010, in dem die Miete über Verlangen des Mieters gesenkt werden musste, um das Bestandverhältnis noch aufrecht zu erhalten, doch zweifelsfrei erkennbar ist, dass die Tätigkeit nicht mehr Erfolg bringend sein kann. Denn mit Ausnahme des geringfügigen Zufallsgewinnes im Jahr 2014 in Höhe von 125,69 Euro sind ab dem Jahr 2010 ausschließlich Verluste, teilweise in beträchtlicher Höhe erzielt worden. Im Übrigen hat die Bf. sogar selbst eingestanden, dass derzeit nicht gesagt werden könne, ab wann bei der gegenständlichen Vermietung wieder mit Gewinnen zu rechnen sei (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 4. November 2013). Da auch nach dem ab 1. Dezember 2015 wirksamen Mietvertrag die bisherigen Mieteinnahmen nicht gesteigert werden konnten - die vereinbarte monatliche Miete inklusive Betriebskosten beträgt nach wie vor 550,00 Euro - kann wohl nicht erwartet werden, dass in Zukunft entsprechende Einnahmenüberschüsse erzielt werden.

Nach der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2018 sind auch in den Jahren 2016 und 2017 Verluste erzielt worden, da die Mieterin mit der Zahlung der Mieten in Verzug sei. Der Argumentation des bevollmächtigten Vertreters der Bf., wonach nicht die tatsächlichen, sondern die theoretisch möglichen Mieteinnahmen maßgeblich seien, kann nicht gefolgt werden. Denn bei Beurteilung der vorliegenden Vermietung im Hinblick auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft sind die auf Grund der konkreten Bewirtschaftung tatsächlich erzielten Einnahmen maßgeblich.

Somit ist bei Nichteinstellung der Betätigung trotz der erkennbaren Aussichtslosigkeit eines wirtschaftlichen Erfolges der Vermietung ab dem Zeitpunkt der Erkennbarkeit, im vorliegenden Fall jedenfalls ab dem Jahr 2010 von Liebhaberei auszugehen. Somit waren die geltend gemachten Verluste aus der Vermietung in Höhe von 2.775,14 Euro (2011) und 4.141,04 Euro (2012) im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 nicht im Wege des vertikalen Verlustausgleiches zu berücksichtigen.

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. Da die Beurteilung der objektiven Eignung einer Tätigkeit, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, eine Tatfrage darstellt, die vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu lösen ist, ist die Revision nicht zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. März 2018