

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Mag. Marina Polly, Kronegasse 8/6, 1050 Wien, über die Beschwerde vom 18.05.2010 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13.04.2010, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Zugrundeliegender Sachverhalt und Verfahrensgang

Strittig ist die Rechtmäßigkeit einer vorgenommenen Liebhabereiqualifizierung bei einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung.

Dem Verfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Beschwerdeführerin erwarb folgende zwei Liegenschaften:

- 14.9.2004 Mietzinshaus mit 23 Wohneinheiten mit der Adresse Felberstraße x, 1150 Wien
- 1.9.2005 Mietzinshaus mit 10 Wohneinheiten mit der Adresse Märzstraße y, 1150 Wien

Beide Liegenschaften wurden mit endfälligen Schweizer Franken (SFR) Krediten finanziert.

Bei beiden Liegenschaften liegen schriftliche Fruchtgenussrechtsvereinbarungen zugunsten des Ehegatten der Beschwerdeführerin, "E", vor: Die Beschwerdeführerin als Eigentümerin der Liegenschaften räumte damit ihrem Ehegatten den Fruchtgenuss an den Liegenschaften (Zuwendungsfruchtgenuss) ein.

Als Abgeltung für die Fruchtgenussrechtseinräumung wurde ein jährlicher Betrag von jeweils EUR 10.000 (nach Beschwerdevorbringen sei der Betrag teilweise wertgesichert worden) vereinbart. Faktisch wurde in den ersten fünf bzw sechs Jahren (somit im beschwerdegegenständlichen Zeitraum) vom Ehegatten der Betrag von jeweils EUR 10.000,- an die Beschwerdeführerin bezahlt, danach erhöhte sich der Betrag auf EUR 10.500,-.

Sämtliche Finanzierungsaufwendungen (Fremdkapitalzinsen) und teilweise auch sonstige Aufwendungen wurden von der Beschwerdeführerin als Eigentümerin der Liegenschaft getragen und nicht vom fruchtgenussberechtigten Ehegatten.

Konkret trug die Beschwerdeführerin bis zum Jahr 2014 folgende Aufwendungen:

Märzstraße

| | Zinsen | so Aufw | Afa |
|------|------------|-----------|-----------|
| 2005 | -1.191,01 | -9.973,06 | -3.162,17 |
| 2006 | -6.023,59 | -2.529,48 | -6.360,70 |
| 2007 | -8.588,48 | -9,48 | -6.360,70 |
| 2008 | -10.159,27 | -9,48 | -6.360,70 |
| 2009 | -4.035,43 | -9,48 | -6.360,70 |
| 2010 | -3.497,23 | -9,48 | -6.360,70 |
| 2011 | -3.599,75 | -9,62 | -6.360,70 |
| 2012 | -3.419,90 | -9,76 | -6.360,70 |
| 2013 | -3.185,70 | -9,76 | -6.360,70 |
| 2014 | -3.202,50 | 0,00 | -6.360,70 |

Felberstraße

| | Zinsen | so Aufw | AfA |
|------|-----------|-----------|-----------|
| 2004 | -2.208,11 | -7.230,02 | -2.867,26 |
| 2005 | -4.440,14 | -6.692,18 | -5.042,84 |
| 2006 | -5.778,59 | -56,55 | -5.042,84 |
| 2007 | -8.181,00 | -56,55 | -5.042,84 |
| 2008 | -9.662,46 | | -5.042,84 |
| 2009 | -3.919,28 | -32,30 | -5.042,84 |
| 2010 | -3.431,98 | -637,92 | -5.042,84 |

| | | | |
|------|-----------|--------|-----------|
| 2011 | -3.539,58 | -32,28 | -5.042,84 |
| 2012 | -3.439,76 | -32,28 | -5.042,84 |
| 2013 | -3.152,15 | -32,31 | -5.042,84 |
| 2014 | -3.169,98 | | -5.042,84 |

Übrige Aufwendungen, wie insbesondere Instandhaltungsaufwendungen, wurden vom fruchtgenussberechtigten Ehegatten getragen.

Am 7.2.2015 verstarb der Ehegatte. Die Liegenschaft Felberstraße wurde von der Beschwerdeführerin daraufhin an ihre Kinder übertragen. Die Liegenschaft Märzstraße wurde am 29.12.2015 an Dritte verkauft.

Nach den vorliegenden Planungsrechnungen sollte sich – bei Einräumung des Fruchtgenussrechtes – innerhalb des geforderten absehbaren Zeitraums von 25 Jahren ein positiver Gesamtüberschuss für die Beschwerdeführerin ergeben. (Die Einkünfte der Beschwerdeführerin wurden dabei durch die als Einnahmen angesetzten jährlichen Beträge der Substanzabgeltung berechnet, von denen AfA, Finanzierungsaufwendungen und teilweise sonstige Aufwendungen in Abzug gebracht wurden.) Tatsächlich erzielte die Beschwerdeführerin (unter Anwendung der dargestellten Berechnungsmethode) bei beiden Mietzinshäusern bis einschließlich dem Jahr 2015 jährlich erhebliche negative Ergebnisse.

Der Ehegatte der Beschwerdeführerin, dem die Mieteinnahmen zugerechnet werden sollten und der als Werbungskosten die jährlich bezahlten Abgeltungsbeträge sowie etwa Instandhaltung und Betriebskosten zum Abzug brachte, erklärte folgende Einkünfte:

Märzstraße

| | |
|--------------|-----------|
| erklärtes | kumuliert |
| steuerliches | |
| Ergebnis | |
| Ehegatte | |

| | | |
|------|------------|------------|
| 2005 | -5.524,11 | -5.524,11 |
| 2006 | -5.929,36 | -11.453,47 |
| 2007 | -10.601,77 | -22.055,24 |
| 2008 | -7.624,25 | -29.679,49 |
| 2009 | -8.828,94 | -38.508,43 |
| 2010 | -6.941,37 | -45.449,80 |

| | | |
|------|-----------|------------|
| 2011 | -4.414,33 | -49.864,13 |
| 2012 | -1.740,26 | -51.604,39 |
| 2013 | 1.088,83 | -50.515,56 |
| 2014 | 4.081,32 | -46.434,24 |

Felberstraße

erklärtes kumuliert
steuerliches
Ergebnis
Ehegatte

| | | |
|------|------------|-------------|
| 2004 | -4.077,98 | -4.077,98 |
| 2005 | 3.859,30 | -218,68 |
| 2006 | -9.246,54 | -9.465,22 |
| 2007 | -11.675,19 | -21.140,41 |
| 2008 | -26.121,60 | -47.262,01 |
| 2009 | -31.819,68 | -79.081,69 |
| 2010 | -29.483,66 | -108.565,35 |
| 2011 | -27.006,13 | -135.571,48 |
| 2012 | -24.379,25 | -159.950,73 |
| 2013 | -21.594,80 | -181.545,53 |
| 2014 | -12.074,59 | -193.620,12 |

Betreffend das Verfahren vor der belangten Behörde erfolgte bei der Beschwerdeführerin im Jahr 2010 eine Außenprüfung (Prüfungsbericht vom 8.4.2010). Es wurde dabei die steuerliche Feststellung getroffen, dass die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaften nicht als Einkunftsquelle, sondern als Liebhabereibetätigung zu qualifizieren sei.

In den am 13.4.2010 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004 bis 2007 wurde diese Beurteilung übernommen und ein entsprechender Verlustausgleich nicht zugelassen.

Mit Beschwerde (vormals Berufung) vom 18.5.2010 wurden diese Bescheide angefochten und eine Einkünftebeurteilung beantragt. Begründend wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass keine Liebhaberei vorliege, da sich innerhalb des absehbaren Zeitraums ein Gesamtüberschuss ergebe.

Mit Beschwerdevorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) vom 4.6.2012 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde vorgebracht, dass ein entgeltlicher Zuwendungsfruchtgenuss zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt werde, wenn kein Verlust aus Vermietung und Verpachtung entstehe, da anderenfalls Liebhaberei vorliege. Weiters seien die von der Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beachten. Im vorliegenden Fall seien nicht die Kriterien des fremdüblichen Verhaltens erkennbar, insbesondere die Indexierung des Fruchtgenussrechtes betreffend. Mündliche Absprachen seien steuerlich unerheblich.

Mit Vorlageantrag vom 5.7.2012 trat die Beschwerdeführerin dieser Beurteilung entgegen. Sie habe sehr wohl die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Eingegangen wurde auch auf den Fremdwährungs-Zinssatz sowie auf die Ausgestaltung der Fruchtgenussrechts-Vereinbarung.

Darauf hinzuweisen ist, dass in der ursprünglichen Beschwerde die Einkommensteuerbescheide sowie die entsprechenden Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2004 bis 2008 angefochten wurden, im Vorlageantrag jedoch nur mehr die Einkommensteuerbescheide (und nicht die Wiederaufnahmebescheide) für die Jahre 2004 bis 2007; diese sind somit bloß Gegenstand vor dem Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Feststellungen

Die Beschwerdeführerin erwarb im September 2004 sowie im September 2005 jeweils ein Mietzinshaus mit 23 bzw 10 Wohneinheiten.

Betreffend beide Liegenschaften wurden schriftliche Fruchtgenussrechtsvereinbarungen zugunsten des Ehegatten der Beschwerdeführerin abgeschlossen, mit denen dem Ehegatten der Beschwerdeführerin der Fruchtgenuss zugewendet werden sollte. Als Abgeltung für die Fruchtgenussrechtseinräumung wurde anfänglich ein jährlicher Betrag von jeweils EUR 10.000 bezahlt, danach erhöhte sich der Betrag auf EUR 10.500,-.

Sämtliche Finanzierungsaufwendungen (Fremdkapitalzinsen) sowie teilweise auch sonstige Aufwendungen wurden von der Beschwerdeführerin als Eigentümerin der Liegenschaft getragen und nicht vom fruchtgenussberechtigten Ehegatten.

Werden die Fruchtgenussrechts-Vereinbarungen als steuerlich nicht wirksam zustande gekommen beurteilt und sämtliche Einkünfte der Beschwerdeführerin, als Eigentümerin

der Liegenschaften, zugerechnet, errechnen sich aus den Liegenschaften bis einschließlich 2014 folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Märzstraße

| | Steuerliches | kumuliert |
|------|--------------|------------|
| | Ergebnis | |
| | neu | |
| | berechnet | |
| 2005 | -9.850,35 | -9.850,35 |
| 2006 | -10.843,13 | -20.693,48 |
| 2007 | -15.560,43 | -36.253,91 |
| 2008 | -14.153,70 | -50.407,61 |
| 2009 | -9.234,55 | -59.642,16 |
| 2010 | -6.308,78 | -65.950,94 |
| 2011 | -3.884,40 | -69.835,34 |
| 2012 | -1.030,62 | -70.865,96 |
| 2013 | 2.032,67 | -68.833,29 |
| 2014 | 5.018,12 | -63.815,17 |

Felberstraße

| | Steuerliches | kumuliert |
|------|--------------|-------------|
| | Ergebnis | |
| | neu | |
| 2004 | -11.383,37 | -11.383,37 |
| 2005 | -2.315,86 | -13.699,23 |
| 2006 | -10.124,52 | -23.823,75 |
| 2007 | -14.955,58 | -38.779,33 |
| 2008 | -30.826,90 | -69.606,23 |
| 2009 | -30.314,10 | -99.920,33 |
| 2010 | -28.096,40 | -128.016,73 |
| 2011 | -25.120,83 | -153.137,56 |
| 2012 | -22.394,13 | -175.531,69 |

2013 -19.322,10 -194.853,79

2014 -9.262,41 -204.116,20

Diese tatsächlich erzielten (kumulierten) Ergebnisse, weichen weit von den ursprünglich prognostizierten Ergebnissen ab:

Für die Liegenschaft Märzstraße wurde im Jahr 2014 ein kumuliertes steuerliches Ergebnis von EUR -16.953,47 (bzw ursprünglich EUR -9.617,54) prognostiziert, tatsächlich belief sich das kumulierte steuerliche Ergebnis auf EUR -63.815,17.

Für die Liegenschaft Felberstraße wurde im Jahr 2014 ein kumuliertes steuerliches Ergebnis von EUR -3.395,- prognostiziert, tatsächlich belief sich das kumulierte steuerliche Ergebnis auf EUR -204.116,20 .

Nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht ist ein positiver Gesamtüberschuss innerhalb des geforderten absehbaren Zeitraums von 25 Jahren nicht erreichbar und die vorgelegten Prognoserechnungen erweisen sich als nicht geeignet, die Absicht, einen entsprechenden Überschuss innerhalb des geforderten Zeitraums zu erzielen, nachzuweisen.

Festzuhalten ist zudem, dass sich die vorgelegten Prognoserechnungen auch schon aus dem Grund als nicht plausibel erweisen, da sie weder ein Wechselkursrisiko beinhalten (was sich insbesondere bei der gegenständlich vorliegenden Fremdfinanzierung durch endfällige SFR-Kredite als erforderlich erweist) und sich auch keine Risiken für Leerstehung bzw Mietausfall berücksichtigt finden. Bei entsprechender Berücksichtigung würde sich das Bild noch weiter zu Lasten der Beschwerdeführerin verschlechtern. Obendrein erweist sich auch der in den Prognoserechnungen angesetzte Zinssatz von 1,7% als sehr gering und prognostizieren beide Berechnungen in späteren Jahren unüblich stark ansteigende Einnahmen.

Die Berechnungen erweisen sich somit nicht als plausibel und nicht geeignet darzulegen, dass die Vermietungstätigkeit innerhalb eines 25-jährigen Zeitraums einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen kann.

2. Beweiswürdigung

Bei der Feststellung, dass sich die Berechnungen objektiv nicht geeignet darstellen, innerhalb des geforderten absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erzielen, handelt es sich um eine Tatfrage, die vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu lösen war (vgl VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162; 27.11.2017, Ro 2016/15/0007).

Darauf hinzuweisen ist, dass die Plausibilität einer früheren Prognose durch eine spätere Prognose, in welche tatsächliche Zahlen eingearbeitet wurden, zu beurteilen ist - weshalb sich die vorgelegten Prognoserechnungen eben als nicht plausibel erwiesen.

Die übrigen getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem obig dargestellten Verfahrensgang und den vorliegenden Dokumenten und stellen sich als unstrittig dar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Beschwerdegegenständlich liegen im Sinne der Liebhabereiverordnung (im Folgenden LVO) zwei getrennte Liegenschaften vor, somit zwei getrennte Beurteilungseinheiten und Einkunftsquellen (vgl VwGH 28.1.2005, 2001/15/0150).

Beide Mietzinshäuser stellen Gebäude mit mindestens drei Wohneinheiten dar, womit gemäß § 1 Abs 1 iVm § 2 Abs 3 LVO eine entgeltliche Gebäudeüberlassung („große Vermietung“) vorliegt (vgl VwGH 23.1.1996, 95/14/0137). Um eine Qualifizierung als Einkunftsquelle beizubehalten, muss die jeweilige Vermietung durch die Absicht veranlasst sein, innerhalb eines konkret absehbaren Zeitraums von 25 Jahren ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung (bzw höchstens ab 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) einen Gesamtüberschuss zu erzielen und diese Absicht muss anhand objektiver Umstände nachvollziehbar sein.

Im beschwerdegegenständlichen Fall räumte die Beschwerdeführerin ihrem Ehegatten hinsichtlich der beiden Liegenschaften den Fruchtgenuss ein (Zuwendungsfruchtgenuss). Es ist daher vorweg die die Frage der Einkünftezurechnung zu prüfen, konkret ob die Einkünfte der Eigentümerin der Liegenschaften (der Beschwerdeführerin) oder dem Fruchtgenussberechtigten (ihrem Ehegatten) zuzurechnen sind.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu auszuführen, dass eine Zurechnung der Einkünfte an den Fruchtgenussberechtigten und damit die Übertragung der Einkunftsquelle an diesen nur dann erfolgen kann, wenn der Fruchtgenussberechtigte durch seine Teilnahme am Wirtschaftsleben und Gestaltung der Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen tatsächlich auf die Einkünftezielung Einfluss nehmen kann, seine Rechtsposition über eine gewisse Zeitspanne rechtlich abgesichert ist und er alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenuss zu tragen hat und trägt. Die letzte Voraussetzung ergibt sich bereits aus der zugrundeliegenden Regelung des § 512 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB):

§ 512 ABGB: „Als ein reiner Ertrag kann aber nur das angesehen werden, was nach Abzug aller nötigen Auslagen übrig bleibt. Der Fruchtnießer übernimmt also alle Lasten, welche zur Zeit der bewilligten Fruchtnießung mit der dienstbaren Sache verbunden waren, mithin auch die Zinsen der darauf eingetragenen Capitalien. Auf ihn fallen alle ordentliche und außerordentliche, von der Sache zu leistende Schuldigkeiten, in so fern sie aus den während der Dauer der Fruchtnießung gezogenen Nutzungen bestritten werden können; er trägt auch die Kosten, ohne welche die Früchte nicht erzielt werden.“

Im beschwerdegegenständlichen Fall trug die Beschwerdeführerin (und nicht der Fruchtgenussberechtigte) die Zinsaufwendungen sowie teilweise auch weitere, sonstige Aufwendungen. Allein bereits aus diesem Grund ist die Fruchtgenussrechtsvereinbarung bzw die Übertragung der Einkunftsquelle an den Ehegatten steuerlich nicht anzuerkennen und die Einkünfte konnten nicht rechtswirksam übertragen werden. Vielmehr sind somit sämtliche aus den Liegenschaften erzielten Einkünfte der Beschwerdeführerin als Eigentümerin der Liegenschaften zuzurechnen.

Diese Konsequenz entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219, wonach der Fruchtgenussberechtigte insbesondere den Erhaltungsaufwand, Abgaben und Hypothekarzinsen zu tragen hat) und findet sich auch in den (nicht verbindlichen) Einkommensteuerrichtlinien unter Rz 111 dargestellt.

Auf weitere (allenfalls) zu beachtende Aspekte iZm der Fruchtgenussrechts-Einräumung, wie die Fremdüblichkeit und die Beachtung von Formvorschriften, die Zulässigkeit des Ansatzes der AfA durch den Fruchtgenussberechtigten, die Höhe und tatsächliche Bezahlung des Abgeltungsbetrages, etc., braucht im konkreten Beschwerdefall von Seiten des Bundesfinanzgerichtes daher nicht mehr eingegangen werden.

Bei Zurechnung aller sich ergebenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an die Beschwerdeführerin, ergibt sich, dass im Jahr 2014 (somit im 10. bzw 11. Jahr der Vermietung; bis zum Jahr 2014 befanden sich beide Liegenschaften noch im Eigentum der Beschwerdeführerin und die Fruchtgenussvereinbarungen waren aufrecht) die tatsächlich erzielten kumulierten steuerlichen Ergebnisse, weit von den prognostizierten kumulierten steuerlichen Ergebnissen abweichen:

- Liegenschaft Märzstraße: statt prognostiziert EUR -16.953,47 (bzw ursprünglich EUR -9.617,54), tatsächlich EUR -63.815,17
- Liegenschaft Felberstraße: statt prognostiziert EUR -3.395,-, tatsächlich EUR -204.116,20

Die Prognoserechnungen erweisen sich somit nicht als geeignet, die Absicht innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 25 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen zu wollen, nachzuweisen. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Plausibilität einer früheren Prognose durch eine spätere Prognose, in welche tatsächliche Zahlen eingearbeitet wurden, zu beurteilen ist.

Würde man, was geboten scheint, auch ein Wechselkursrisiko (insbesondere aufgrund der vorliegenden, endfälligen SFR-Kredite) ansetzen und Risiken für Leerstehung bzw Mietausfall berücksichtigen, den sehr gering angesetzten Zinssatz von 1,7% erhöhen und die in den Prognoserechnungen angesetzten stark ansteigenden Mieteinnahmen auch noch hinterfragen, würde sich das Bild im Übrigen noch weiter zu Lasten der Beschwerdeführerin verschlechtern.

Die Bewirtschaftung der beiden Liegenschaften ist somit als Liebhabereibetätigung zu qualifizieren, die negativen Einkünfte stehen einem Verlustausgleich nicht zur Verfügung.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Ausschluss der 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.

Im gegenständlichen Fall entspricht die Lösung der Rechtsfrage der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl VwGH 27.6.2013, 2009/15/0219).

Wien, am 19. September 2018