

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter über die Beschwerde vom 12.12.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 05.11.2012, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom 5.11.2012 bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat im Jahr 2008 unter Aufnahme eines Kredites von € 96.000,- auf 25 Jahre zur Finanzierung eine 46,61m<sup>2</sup> große Wohnung in Adresse (vor 1915 errichtetes Gebäude) gekauft und dafür € 58.263,- sowie € 5.593,20 für die Lifterrichtung, € 6.180,- für die Errichtung eines Balkons und € 5.593,20 für die bevorstehende Gebäudesanierung bezahlt.

Laut vorgelegtem Mietvertrag wurde die Wohnung vom Bf. erstmals ab 1.4.2009 vermietet.

Der Bf. erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2008 einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen im Rahmen der Vermietung in Höhe von -17.036,18. In der Umsatzsteuer machte der Bf. Vorsteuer in Höhe von € 6.209,67 geltend.

Der Bf. legte für die Jahre eine Prognoserechnung vor, aus welcher ein Gesamtüberschuss im Jahr 2028 zu ersehen ist.

Das Finanzamt erließ am 5.11.2012 gem. § 200 Abs. 2 BAO den endgültigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 und setzte die Einkommensteuer mit € -2.964,11 fest. Im Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 5.11.2012 wurde die Umsatzsteuernachforderung mit € 6.207,67 festgesetzt.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass im Falle der Vermietung der Eigentumswohnung durch den Bf. gem § 1 Abs. 2 Z 3 LVO bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen sei.

In den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO setze eine Anerkennung als Einkunftsquelle voraus, dass trotz des Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei.

Der absehbare Zeitraum betrage 20 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung.

Im Zweifel sei Anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO innerhalb eines absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliege. ergebe sich aus der Prognose, dass der Gesamtüberschusszeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum stehe, spreche dies von vornherein für Liebhaberei.

Die vom Bf. vorgelegte Prognoserechnung zeige einen Gesamtüberschuss im 21. Jahr der Bewirtschaftung (2028: € 3.380,79); dies allerdings nur, weil aufgrund einer Mietrechtsbindung fiktive Einnahmen angesetzt worden seien.

Rauscher/Grübler im Buch Steuerliche Liebhaberei seien der Ansicht, dass, wenn ein Gebäude, welches den Bestimmungen über gesetzliche Mietpreisbindung unterliegt, in Kenntnis der "Verlustsituation" erworben und bewirtschaftet werde und lediglich ein Interesse an der Kapitalanlage mit dem Genuss steuerlicher Vorteile vorliege, stelle sich für die Liebhabereibeurteilung die Frage, ob es gerechtfertigt sei, eine Anpassung an die marktüblichen Mietzinse vorzunehmen. In diesem Fall sollten die tatsächlich erzielten beschränkten Mietzinse der Liebhabereibeurteilung zu Grunde gelegt werden.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Wohnung in Kenntnis der Mietrechtsgesetzbbindung erworben worden und der Bf. sei sich dessen bewusst gewesen, dass er keine höheren Mieten verlangen könne. Der Sachverhalt verhielte sich anders, wenn derartige Wohnungen unentgeltlich (Erbschaft, Schenkung) erworben würden und bestehende Mietverträge mit Friedenszins übernommen werden müssten.

Das Finanzamt setze daher die in der Prognoserechnung angegebenen tatsächlichen Mieteinnahmen an, es ergäbe sich im 21. Jahr der Bewirtschaftung (2028) ein Gesamtverlust von € -19.690,68.

Ergänzend verwies das Finanzamt darauf, dass im ersten Mietvertrag beginnend mit 1.4.2009 ein Mietzins in Höhe von € 580,- vereinbart worden sei, im zweiten Mietvertrag beginnend mit 15.7.2012 nur mehr ein Mietzins von € 351,23, welcher niedriger als der erste Mietzins sei. Aus § 7 des Mietvertrages vom 12.7.2012 ergäben sich Betriebskosten von € 164,46. Es stelle sich die Frage, ob der Vermieter den durch die preisrechtlichen Zwangsvorschriften vorgegebenen Rahmen ausgeschöpft habe, denn nur dann sei es zulässig der Prognoserechnung fiktive marktkonforme Mieten zu Grunde zu legen.

Das Finanzamt stellte fest, dass die Vermietung der Eigentumswohnung durch den Bf. als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung gewertet werde, da ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im absehbaren Zeitraum (Prognoserechnung) nicht möglich sei und ein Ansetzen fiktiver marktkonformer Mieteinnahmen im vorliegenden Fall nicht zulässig erscheine.

Der Bf. er hob fristgerecht gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 Berufung (Beschwerde) und verwies auf die Ausführungen in den Erkenntnissen VwGH vom 25.11.2009, 97/15/0144; 19.1.2003, 97/13/0015 und 16.2.2006, 2004/14/0082, wonach für den Fall gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen die Prognose über die Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges unter Heranziehung fiktiver marktkonformer Mieten zu erstellen sei, soweit der Vermieter den durch die preisrechtlichen Zwangsvorschriften vorgegebenen Rahmen (im Wesentlichen) ausgeschöpft habe. Die preisrechtlichen Zwangsvorschriften seien im Jahr 2010 durch die Schlichtungsstelle des Magistrats der Stadt Wien durchgesetzt worden.

Der Bf. beantragte die Änderung der Steuerbescheide dahingehend, dass die Vermietung der Eigentumswohnung sowohl einkommensteuerrechtlich als auch umsatzsteuerrechtlich als Einkunftsquelle anerkannt werde.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht ersuchte den Bf. betreffend die Jahre 2008 bis 2017 eine Übersicht über die tatsächlich erwirtschafteten Mieteinnahmen, sowie die angefallenen Werbungskosten vorzulegen, sowie eine Prognoserechnung betreffend die Vermietung der Eigentumswohnung hinsichtlich der Jahre 2018 bis 2028.

Außerdem wurde der Bf. ersucht mitzuteilen bzw. Nachweise vorzulegen, welche mietrechtlichen Zwangsvorschriften bezüglich der vermieteten Wohnung vorlagen und unter Hinweis auf die diesbezügliche Judikatur (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082) zu erklären, inwiefern er den durch diese Vorschriften vorgegebenen Rahmen in den Jahren ab 2008 ausgeschöpft habe.

Der Bf. übermittelte daraufhin eine Aufstellung betreffend die Jahre 2008 bis 2028, diese unterteilt in den Zeitraum 2008 bis 2017 mit den tatsächlich erzielten Mieteinnahmen, den fiktiven Mieteinnahmen und den angefallenen Werbungskosten, sowie ein Aufstellung betreffend die Jahre 2018 bis 2028 mit den zu erwartenden tatsächlichen Mieteinnahmen, den fiktiven Mieteinnahmen und den zu erwartenden Werbungskosten unter Berücksichtigung der durch die im Jahr 2011 im Umfang von € 30.000,- erfolgte Sondertilgung des Kredites ab diesem Jahr geringen Fremdfinanzierungskosten.

Der Bf. gab an, dass er als fiktiven Mietzins einen Mehrertrag von € 1.000,- pro Jahr angenommen habe.

Die übermittelte Aufstellung ergibt einen Gesamtüberschuss von € 10.274,72 Ende 2028.

Der Bf. legte eine Kredittilgungsaufstellung bei, aus welcher ersichtlich ist, dass im Jahr 2011 eine Tilgung in Höhe von € 30.408,29 erfolgte, welche den aushaftenden Kredit von € 90.258,64 auf € 59.850,35 reduziert hat.

Zu den Mietzinsen gab der Bf. an, dass die Mieterin ab 1.4.2009 die angänglich mit € 453,58 angesetzte Miete bei der Schlichtungsstelle beeinsprucht habe und die Miete ab 1.9.2010 mit € 338,73 festgelegt worden sei. Diesen Wert habe er bei den folgenden Mietverträgen und Indexanpassungen im Wesentlichen beibehalten.

Die Vorhaltsbeantwortung und die vom Bf. vorgelegten Unterlagen wurden zur Wahrung des Parteiengehörs dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt vermerkte in seiner Stellungnahme, dass trotz Ansetzens der fiktiven Mieten bis 2017 kein positives Jahresergebnis erzielt worden sei und sich zeige, dass nicht die Mietzinsbeschränkungen den Bf. gehindert hätten einen Gesamtüberschuss zu erzielen, sondern die hohe AfA und die Fremdfinanzierungskosten.

Betreffend das Verfahren vor der Schlichtungsstelle lägen keine Unterlagen vor, sodass hiezu keine Aussage getroffen werden könne. Bezuglich der Fremdfinanzierungskosten seien diese ab 2018 auf € 500,- reduziert worden.

Das Finanzamt verwies darauf, dass die Wohnung vom Bf. in Kenntnis des Erbauungsdatums (vor dem 8.5.1945) und der damit gesetzlich vorgesehenen Mietzinsbeschränkungen erworben worden sei und er sich bereits zum Zeitpunkt des Kaufes über die Schwierigkeiten der Erzielung eines Gesamtüberschusses bewusst gewesen sein müsste.

Dem Bf. wurde die Stellungnahme des Finanzamtes übermittelt und er wurde gefragt, wieso die AfA für Instandhaltung ab 2018 in Höhe von € 4.244,77 wegfallen und nur mehr € 300,- angesetzt wurden. Weiters wurde der Bf. ersucht mitzuteilen, warum die Fremdfinanzierungskosten auf € 500,- absinken, um Vorlage des Kreditvertrages ersucht bzw. ersucht bekanntzugeben, ob Sondertilgungen erfolgt sind.

Betreffend das Schlichtungsverfahren bei der Stadt Wien wurde ersucht das Schreiben betreffend Herabsetzung des Mietzinses ab 1.9.2010 vorzulegen.

Dem Bf. wurde die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgehalten, wonach ein Vermieter im Rahmen der mietrechtlichen Beschränkungen die Möglichkeit der Erzielung von Einnahmen im Wesentlichen ausschöpfen muss (VwGH 23.3.2000, 97/15/0009, 29.1.2003, 97/13/0015).

Abschließend wurde der Bf. aufgefordert zum Argument des Finanzamtes Stellung zu beziehen, wonach er die Wohnung in Kenntnis der durch das Erbauungsdatum gegebenen Mietzinsbeschränkungen und der damit verbundenen Schwierigkeiten in absehbarer Zeit einen Gesamtüberschuss zu erzielen, erworben habe.

Der Bf. erklärte das, die AfA nach 10 Jahren Zeitraum beendet gewesen sei und er dann 6% der Einnahmen angesetzt habe, weil das Haus saniert gewesen sei und in den ersten 25 Jahren keine größeren Instandhaltungsarbeiten zu erwarten seien.

Betreffend die Fremdfinanzierung gab der Bf. bekannt, dass das Zinsniveau gesunken sei und er im Jahr 2011 auf dringenden Wunsch der Bank den ursprünglich (2008) mit € 96.000,- aushaftenden Kredit auf Euro konvertiert habe und gleichzeitig mit einer Einmaltilgung von € 30.000,- um 40% im Jahr 2011 auf € 59.850, reduziert habe. Der Bf. legte den Kreditvertrag vor.

Das Schreiben der Schlichtungsstelle vom 12.4.2010 wonach der Richtwertmietzins für die gegenständliche Wohnung € 309,02 (ohne Inventarmiete für Küche oder

Einrichtungsgegenstände) errechnet werde, wurde ebenfalls vorgelegt. Die Verhandlungsniederschrift der MA 50 vom 21.7.2010 ergibt dass mit der Mieterin ab 1.10.2010 ein Betrag von € 338,73 inklusive Inventarmiete vereinbart wurde.

Der Bf. verwies auf die Judikatur zum Fall gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen (VwGH 19.1.2003, 97/13/0015; 16.2.2006, 2004/14/0082, 25.11.1999, 97/15/0144).

Zum Argument des Finanzamtes, dass er aus freien Stücken die Eigentumswohnung in Kenntnis der durch die sich aus dem Erbauungsjahr des Hauses ergebenden Mietzinsbeschränkungen vorhandenen Schwierigkeiten einen Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum zu erzielen, gekauft habe, gab der Bf. keine Stellungnahme ab.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die Betätigung der Vermietung der Eigentumswohnung Adresse durch den Bf. im Jahr 2008 eine Einkunftsquelle darstellt und der Verlust aus Vermietung im Rahmen der Einkommensteuer 2008 und die Vorsteuer im Rahmen der Umsatzsteuer 2008 anzuerkennen sind.

Das Bundesfinanzgericht geht im gegenständlichen Fall von folgendem entscheidungswesentlichen festgestellten Sachverhalt aus:

Der Bf. hat im Jahr 2008 die 46,61m<sup>2</sup> große Eigentumswohnung in Adresse in einem vor 1945 errichteten Haus, für welches bei Vermietungen das Mietrechtsgesetz anzuwenden ist, um Gesamtkosten von € 75.629,40 gekauft und ab 1.4.2009 vermietet. Für den Kauf hat der Bf. einen Kredit laufend auf 25 Jahre im Betrag von € 96.000,- aufgenommen.

Im Jahr 2008 macht der Bf. einen Verlust aus Vermietung in Höhe von € -17.036,18 im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2008 und einen Vorsteuerbetrag von € 6.209,67 geltend.

Mit erstem Mietvertrag ab 1.4.2008 wurde die Wohnung zu einem Mietzins von € 580,- (Mietzins € 359,48, Kücheneinrichtung vermietet € 83,90) vermietet.

Die Mieterin hat nach einem Einspruch bei der Schlichtungsstelle ein Verfahren gem § 16 und § 25 MRG angestrengt. Nach Herabsetzung der Zuschläge und Inventarmiete wurde die Miete daraufhin ab 1.9.2010 mit € 338,73 festgelegt und in der Folge vom Bf. bei den folgendem Mietverträgen beibehalten.

Der Bf. hat Aufstellungen für den Zeitraum 2008 bis 2017 über tatsächlich erhaltene Mieten und angefallene Werbungskosten vorgelegt und gleichzeitig in den Tabellen fiktive marktkonforme Mieten angesetzt.

Ebenso hat der Bf. in der Prognoserechnung für die Jahre 2018 bis 2028 zu erwartende tatsächliche Mieten und fiktive marktkonforme Mieten angesetzt und die letzteren den zu erwartenden Werbungskosten gegenübergestellt.

Die Prognoserechnungen des Bf. ergeben einen Gesamtüberschuss ab dem Jahr 2026, jedoch nur unter Ansatz von fiktiven marktkonformen Mieten und vor allem bedingt durch den Abfall der Fremdfinanzierungskosten durch die Sondertilgung des Kredites in Höhe von € 30.000,- im Jahr 2011.

Im Jahr 2011 hat der Bf. auf Wunsch des Kreditinstitutes die Konvertierung des Kredites vorgenommen und eine nicht von vornherein geplante Sondertilgung des Gesamtkredites von € 96.000,- in Höhe von € 30.000,- getätigt.

Bei Ansatz der tatsächlichen Mieten ergibt sich im 21. Jahr der Vermietung ein hoher Gesamtverlust, bei Ansatz der fiktiven marktkonformen Mieten und gedanklicher Ausklammerung der 2011 erfolgten Sondertilgung des zur Fremdfinanzierung im Jahr 2008 aufgenommenen Kredites ein Gesamtverlust im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren.

Der vom Bf. errechnete Gesamtüberschuß im absehbaren Zeitraum ergibt sich aufgrund der durch die Sondertilgung herabgesetzten Fremdfinanzierungskosten.

Gesetzliche Grundlagen:

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG gilt eine Tätigkeit nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhabe).

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabeiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF. BGBl. II 358/1997 (im Folgenden: LVO 1993) ist Liebhabe ua. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen,

„aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.“

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 lautet:

„Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhabe dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhabe ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

Abschnitt II der LVO 1993, lautet:

„Umsatzsteuer

§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Bestätigungen vorliegen.

Rechtliche Würdigung:

Der Bf. hat für den Erwerb der Eigentumswohnung im Jahr 2008 einen Kredit in Höhe von € 96.000,- aufgenommen. Wie sich aus den Angaben in seinem Schreiben vom 30.7.2018, dass die Sondertilgung in Höhe von € 30.000,- im Jahr 2011 erst auf Betreiben der kreditgebenden Bank erfolgt ist, ergibt, hat der Bf. zu Beginn der Vermietung im Jahr 2008 nicht vorgehabt, vorzeitige Tilgungen zu tätigen.

Die Tatsache, dass bezüglich der im Jahr 2008 neu von ihm erworbenen in einem vor 1945 errichteten Haus liegenden Eigentumswohnung mietrechtliche Beschränkungen gegeben sind und deshalb die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum schwer möglich sein wird, war dem Bf. bekannt.

Die im gegenständlichen Fall erfolgte, nicht von vornherein geplante, Sondertilgung von € 30.000,- (40% des aufgenommenen Kredites) im Jahr 2011 führt als auf die Ertragsfähigkeit der Betätigung Einfluss nehmende wirtschaftliche Maßnahme zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes steht eine solche Änderung der Bewirtschaftsart einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume in der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit entgegen (VwGH 24.4.2002, 96/13/0191; 31.1.2001, 95/13/0032; 28.3.2001, 98/13/0032).

Im vorliegenden Beschwerdefall war bei gedanklicher und rechnerischer Außerachtlassung der vorzeitigen Rückzahlung im Jahr 2011 ein Gesamtgewinn in einem absehbaren Zeitraum objektiv nicht erzielbar, weshalb die in Frage stehende Vermietungstätigkeit des Bf. im Ergebnis aus diesem Grund als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008 anzusehen war.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer genügt der Hinweis, dass der für das Ertragsteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei grundsätzlich auch für die Umsatzsteuer gilt (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Auch die Tatsache, dass der Bf. aus freiem Entschluss eine Wohnung zur Vermietung erworben hat, welche Mietzinsbeschränkungen unterliegt, spricht gegen die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem absehbaren Zeitraum.

Da aus dem angeführten Grund bereits die Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bf. getätigten Vermietung der Eigentumswohnung verneint werden muss, erübrigts sich ein Eingehen auf die vom Bf. angesprochene Problematik ob die Heranziehung fiktiver marktkonformer Mieten in der Prognoserechnung zu Recht erfolgt ist.

Der Beschwerde war nicht Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2008 vom 5.11.2012 bleiben unverändert.

### **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 im gegenständlichen Fall des sachverhaltsmäßig festgestellten Vorliegens einer Änderung der Bewirtschaftungsart aufgrund vorzeitige Sondertilgung des Fremdfinanzierungskredites im Jahr 2011, ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum objektiv nicht erzielbar ist, und daher eine Liebhabereibetätigung gegeben war, lag keine vom Bundesfinanzgericht zu klärende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, sodass eine Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 5. September 2018