

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

18.10.2012

**Geschäftszahl**

2010/15/0167

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Bregenz in 6900 Bregenz, Brielgasse 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 27. August 2010, Zlen. RV/0238-F/09 und RV/0245-F/09, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2006 (mitbeteiligte Partei: D E in B), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

**Begründung**

Die Mitbeteiligte schloss im Jahr 2005 einen Vertrag über den Kauf einer neu zu errichtenden Eigentumswohnung im Ausmaß von ca. 48 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von ca. 150.000 EUR. Ab Mitte März 2006 vermietete sie diese Wohnung. In der Einkommensteuererklärung bzw. Umsatzsteuererklärung 2006 erklärte sie - neben Einkünften und Umsätzen aus einer selbständigen Tätigkeit - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Umsätze aus der Vermietung und Vorsteuern aus dem Wohnungskauf.

In den Bescheiden betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2006 beurteilte das Finanzamt die Vermietung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei und brachte daher nur die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die damit zusammenhängenden Umsätze in Ansatz. Dagegen berief die Mitbeteiligte.

Im Berufungsverfahren legte die Mitbeteiligte eine Prognose für den Zeitraum 2006 bis 2026 vor, die einen Gesamt-Einnahmenüberschuss von ca. 6.000 EUR ausweist.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass in der Prognose kein Mietausfallsrisiko berücksichtigt sei und die Instandhaltungskosten mit lediglich 3.000 EUR angesetzt seien. Eine vorsichtig agierende Vermieterin würde regelmäßig finanzielle Mittel für Renovierungen einer Rücklage zuführen. Bei Berücksichtigung dieser Umstände ergäbe sich im Prognosezeitraum von 20 Jahren ein Gesamt-Verlust von ca.

5.700 EUR.

Im Vorlageantrag verwies die Mitbeteiligte u.a. darauf, dass bei einem Überschussrechner keine Rückstellung oder steuerliche Rücklagendotierungen möglich seien. Wenn Instandsetzungsarbeiten anfallen sollten, wären diese steuerlich zumindest auf 10 Jahre zu verteilen, sofern nicht ohnedies eine Abschreibung mit 1,5 % vorzunehmen sei. Bei normaler Bauausführung könne aber ohnedies damit gerechnet werden, dass in den ersten 15 bis 20 Jahren keine größeren Instandsetzungsarbeiten nötig seien. Zudem seien in der Prognoserechnung 3.000 EUR für solche Maßnahmen bereits berücksichtigt.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung Folge und sprach aus, dass die bekämpften Bescheide des Finanzamtes aufgehoben werden.

Strittig sei, ob die Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhabereibetätigung oder als steuerrechtlich relevante Betätigung anzusehen sei. Anzuwenden sei die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997.

Liebhaberei sei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht anfielen. Der

für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei finde grundsätzlich auch im Umsatzsteuerrecht Anwendung.

Bei der im gegenständlichen Fall vorliegenden Betätigung nach § 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung könne die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 der Verordnung nur ausgeschlossen werden, wenn die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamt-Einnahmenüberschuss erwarten lasse. Als absehbarer Zeitraum gelte ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung.

In der Literatur werde das Mietausfallwagnis bei Wohnobjekten mit 3% bis 5% des Jahresrohertrages angenommen (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*<sup>6</sup>, 91). Das Finanzamt habe in seiner Berufungsvorentscheidung für die Mietausfallsrisiken einen Prozentsatz von 3% als angemessen erachtet. Aus der Sicht der belangten Behörde sei aber ein höherer Abschlag vorzunehmen. Dies deshalb, weil das gegenständliche Objekt mit lediglich 48,16 m<sup>2</sup> Nutzfläche der allgemeinen Lebenserfahrung nach einer größeren Fluktuation unterliege als etwa eine Familienwohnung. Damit bestehe eine erhöhte Gefahr von Leerstehezeiten. Die belangte Behörde erachte daher ein Mietausfallsrisiko von 4% des Jahresrohertrages als angemessen.

Instandhaltungskosten seien jene Kosten, die während der Nutzungsdauer zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauches der baulichen Anlagen aufgewendet werden müssten, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinwirkung entstehenden baulichen Schäden ordnungsgemäß zu beseitigen.

Die Instandhaltungskosten fielen nicht laufend in gleicher Höhe an, vielmehr entwickelten sie sich zyklisch und erreichten ihren ersten Höhepunkt bei Neubauten nach 15 bis 20 Jahren. Im Rahmen der Ermittlung der Bewirtschaftungskosten müsse für die Instandhaltungskosten ein Ansatz gewählt werden, der einem langjährigen Durchschnitt der aufzuwendenden Kosten entspreche. Es sei dabei nicht sachgerecht, die Instandhaltungskosten in einem Prozentsatz des Rohertrages anzugeben, da keine unmittelbare Abhängigkeit der Instandhaltung von der Miethöhe bestehe und die Bandbreite der Mieten dabei zu unrealistischen kalkulatorischen Instandhaltungskosten führen könne (*Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen*<sup>29</sup>).

In der Prognoserechnung der Mitbeteiligten sei für Instandhaltungskosten ein jährlicher Pauschalbetrag von 200 EUR angesetzt worden. Das Finanzamt habe die Instandhaltungskosten mit jährlich 0,5% der Anschaffungskosten veranschlagt. Aus der Sicht der belangten Behörde sei entscheidend, dass für neu errichtete Wohnungen bei sorgfältigem Gebrauch zumindest in den ersten Jahren erfahrungsgemäß allenfalls geringfügige Instandhaltungskosten anfielen. Sollte der Mietgegenstand durch den Mieter dennoch mehr als üblich abgenutzt werden, wäre im gegenständlichen Fall nach Pkt. 9. des Mietvertrages der Mieter zur Erhaltung verpflichtet. Er habe demnach den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Zu- und Ableitungen, insbesondere die Wasser-, Abwasser-, Elektro- und Gasleitungen sowie die Heizungs- und sanitären Anlagen zu warten, instand zu halten und zu erneuern, sofern es sich nicht um ernste Schäden des Hauses handelt. Weiters habe sich der Mieter verpflichtet, die Küche samt Elektrogeräten sowie sonstige Einrichtungsgegenstände instand zu halten und im Schadensfall auf eigene Kosten zu reparieren oder zu erneuern.

Zu beachten sei auch, dass laut Pkt. 6. des Mietvertrages der Mieter u.a. die Verpflichtung übernommen habe, die Deckung des Reparaturfonds zu übernehmen.

In Anbetracht dieser Umstände erscheine der belangten Behörde die Annahme eines jährlichen Instandhaltungssatzes von 0,5% der Herstellungskosten als absolut überhöht. Vielmehr sei ein Prozentsatz von 0,2 angemessen.

In der Prognoserechnung sei für den laufend zu tilgenden Kredit von umgerechnet 75.000 EUR ein Zinssatz von 4% in Ansatz gebracht worden, und zwar auf die durchschnittlich zu tilgende Kapitalschuld von 37.500 EUR. Mit dieser Variante sei die belangte Behörde allerdings nicht einverstanden. Sie habe die Zinsen mit 4% bei sinkender Kapitalschuld für den restlichen Prognosezeitraum hochgerechnet, was schließlich insgesamt Zinsen von 30.748,37 EUR ergebe. Den jährlichen Zinssatz von 4% erachte die belangte Behörde - wie auch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung - als noch angemessen bzw. sachgerecht.

Die auf diese Weise adaptierte Prognoserechnung ergebe über 20 Jahre einen Gesamt-Einnahmenüberschuss von 1.002,60 EUR. Es liege somit keine Liebhaberei vor.

Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben.

Mit Berichtigungsbescheid vom 13. Oktober 2010, RV/0238-F/09, änderte die belangte Behörde den Spruch der Berufungsentscheidung dahingehend, dass er nicht mehr auf Aufhebung der Bescheide des Finanzamtes, sondern auf Abänderung dieser Bescheide (in Form der Berücksichtigung der Ergebnisse der Vermietungstätigkeit) lautet. Zur Begründung führt die belangte Behörde an, der Begründung der Berufungsentscheidung sei unzweifelhaft zu entnehmen, dass ihr "Bescheidwille" nicht auf Aufhebung, sondern auf Abänderung der Bescheide des Finanzamtes gerichtet gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

#### 1. Abspuch über die Aufhebung von Bescheiden:

Wird ein vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtener Bescheid nach Erhebung der Beschwerde von der belangten Behörde gemäß § 293 BAO berichtigt, so hat der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid in der berichtigten Fassung zu prüfen (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2009, 2006/13/0099, mwN).

Im Hinblick auf die mit Bescheid vom 13. Oktober 2010 mittlerweile durchgeführte Berichtigung der Berufungsentscheidung zeigt das Beschwerdevorbringen, der angefochtene Bescheid sei deshalb rechtswidrig, weil sein Spruch auf Aufhebung der Bescheide des Finanzamtes lautet, keine weiterhin fortbestehende Rechtswidrigkeit auf.

## 2. Liebhaberei:

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999 (LVO), bestimmt im § 1 Abs. 2, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO). Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen werden.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) 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. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nach § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2011, 2008/13/0162).

Im Beschwerdefall kam die belangte Behörde zu dem Ergebnis, dass die von der Mitbeteiligten entfaltete Vermietungstätigkeit geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren einen Gesamt-Einnahmenüberschuss abzuwerfen.

Die Beschwerde wendet sich gegen die von der belangten Behörde - auf der Basis der von der mitbeteiligten Partei vorgelegten Prognose - angestellte Prognoserechnung. Das Finanzamt rügt, dass die belangte Behörde einen "Rückstellungsbedarf" für künftige Instandhaltungen im Ausmaß von 0,2% der Anschaffungskosten der Eigentumswohnung für ausreichend gehalten habe, während das Finanzamt 0,5% für angemessen erachte. Die belangte Behörde führe in diesem Zusammenhang aus, im Mietvertrag sei vereinbart worden, dass der Mieter die Zuweisung für die Deckung des Reparaturfonds trage, sie übersehe dabei aber, dass diese Dotierung des Reparaturfonds bereits im vereinbarten Mietzins enthalten sei. Die "regelmäßige Dotation solcher zukünftiger Kosten bereits im Beobachtungszeitraum knüpft jedoch an den Gedanken an, dass ein sorgfältig agierender Unternehmer diese Beträge fortlaufend, also gleichmäßig von Vermietungsbeginn an, zurücklegt." Entgegen der Ansicht der belangten Behörde halte es das Finanzamt für irrelevant, dass zufolge der Mietvertragsvereinbarung den Mieter die Erhaltungspflicht im Schadensfall treffe. Das Finanzamt nehme nämlich an, dass mit derartigen Erneuerungen erst nach etlichen Jahren bzw. Jahrzehnten zu rechnen sei. Die Kosten von künftig, also in 15 oder 20 Jahren anfallenden Erneuerungen der Sanitär- und Heizungsanlage zahle jener Mieter, der die Wohnung im Jahr der Erneuerung tatsächlich bewohne. Dem Mieter könne aber nicht ein Aufwand angelastet werden, der überwiegend durch Abnutzung des Vormieters entstanden sei. Zudem sei durch den Mietzins auch der regelmäßige Wertverzehr abgegolten. Die Wertung der belangten Behörde, in neu errichteten Wohnungen fielen bei sorgfältigem Gebrauch in den ersten Jahren allenfalls geringfügige Instandhaltungskosten an, missachte den Grundsatz der Gleichmäßigkeit für die Zuordnung von Aufwendungen in den Katalog der bei einer Prognose zu erfassenden Tatbestände. Die Kürzung des Instandhaltungssatzes von 0,5% auf 0,2% der Anschaffungskosten habe die belangte Behörde im Schätzungswege vorgenommen, ohne dass die konkreten rechnerischen Überlegungen nachvollziehbar wären. Im Übrigen gleiche die von der belangten Behörde angestellte Prognoserechnung die Mieteinnahmen an die Geldentwertung an, nicht aber die Instandhaltungskosten. Die Prognose berücksichtige auch nicht die ab 2017 laufend nachzuschaffenden oder zu reparierenden Elektrogeräte, wie Herd, Kühlschrank, Backrohr.

Aus diesem Vorbringen ergibt sich keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides:

Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Allgemeinen eintreten werden, haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 2012, 2009/15/0192). Beim Ansatz solcher künftig anfallender Aufwendungen im Rahmen einer Prognoserechnung ist die Behörde allerdings auf eine Schätzung angewiesen. Dass das Ergebnis der Schätzung im gegenständlichen Fall im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung stünde, vermag die Beschwerde nicht aufzuzeigen. Nicht zu beanstanden ist es, wenn sich die belangte Behörde in

Bezug auf die künftigen Instandhaltungskosten darauf gestützt hat, dass ein Neubauobjekt (im Gegensatz zum bereits gebrauchten Objekt) erfahrungsgemäß in den ersten zwanzig Jahren ab Erwerb nur maßvolle Instandhaltungen erfordert. Zudem ist im Mietvertrag, den die Mitbeteiligte abgeschlossen hat, festgehalten, dass dem Mieter die Dotierung des Reparaturfonds auferlegt ist, und zwar, wie sich dies aus den Punkten 4 und 6 des Vertrages ergibt - entgegen dem Beschwerdevorbringen - zusätzlich zum Nettomietzins, und dass ihn weitgehende Erhaltungslasten treffen (Punkt 9 des Mietvertrages). Im Hinblick auf die jeder Schätzung immanente Ungenauigkeit (vgl. *Ritz*, BAO4, § 184 Tz 3) trifft es auch auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, dass die belangte Behörde die in der Prognose angesetzten Instandhaltungskosten nicht jährlich um einen Inflationsfaktor erhöht hat und für den absehbaren Zeitraum keinen auf Kosten der Vermieterin vorzunehmenden Austausch der Küchen-Elektrogeräte angesetzt hat.

Im Übrigen legt die Beschwerde nicht offen, aus welchen Überlegungen sie durchschnittliche Erhaltungsaufwendungen von gerade 0,5% der Anschaffungskosten als den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend erachtet. Soweit sie rügt, dass dem Finanzamt kein rechtliches Gehör zur Absenkung der angesetzten Instandhaltungsaufwendungen auf 0,2% gewährt worden ist, zeigt sie nicht die Relevanz eines Verfahrensfehlers auf.

Soweit das Finanzamt auf Erhaltung bzw. Erneuerungen verweist, die erst nach Jahrzehnten anfallen werden, ist ihm zu entgegnen, dass solche Maßnahmen bei der Prognoserechnung nicht zu berücksichtigen sind. Bei der Prognose für ein Mietobjekt geht es um die Einschätzung des Gesamtergebnisses aus nach steuerlichen Grundsätzen zu erstellenden Überschussrechnungen für die in den absehbaren Zeitraum fallenden Jahre.

Die Beschwerde führt "regelmäßige Dotation" an, die ein sorgfältig agierender Unternehmer fortlaufend und gleichmäßig von Vermietungsbeginn an zurücklege, und übersieht dabei, dass in eine für Zwecke der Liebhabereiprüfung aufzustellende Prognose nur solche Beträge als Werbungskosten Eingang finden, die grundsätzlich bei der für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erstellenden Überschussrechnung anzusetzen sind, was aber bei vom Vermieter bloß angesparten Beträgen nicht der Fall ist.

Die belangte Behörde hat das Mietausfallwagnis mit 4% des Jahresrohertrages angesetzt, während das Finanzamt die geschätzten künftigen Mieteinnahmen lediglich um das Mietausfallwagnis von 3% gemindert hat. In der Beschwerde wird nun auch gerügt, die belangte Behörde hätte zusätzlich auch noch ein "Leerstellungsrisiko" (als Minderung der zu erwartenden Mieteinnahmen) ansetzen müssen, und zwar mit einem Betrag in Höhe von 1% des Jahresrohertrages.

Diesem Einwand ist zu entgegnen, dass sich die belangte Behörde zur Ausmessung des Mietausfallsrisikos auf *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 91, gestützt hat, der den Wagnissatz bei Mietobjekten mit 3% bis 5% des Jahresrohertrages annimmt. *Kranewitter* versteht dabei unter dem Mietausfallwagnis "das Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Miet- und Pachtrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht". Solcherart nimmt der von der belangten Behörde in Ansatz gebrachte Betrag ohnedies bereits auf das Leerstellungsrisiko Bedacht.

Schließlich wendet die Beschwerde ein, für das Jahr 2008 habe die Mitbeteiligte in ihrer Berufung einen Einnahmenüberschuss von ca. 500 EUR in Aussicht gestellt. Tatsächlich sei aber dann ein Verlust von ca. 2.000 EUR angefallen. Zudem habe die Mitbeteiligte sodann im Vorlageantrag tatsachenwidrig behauptet, in der von ihr vorgelegten Prognoserechnung sei eine "Indexerhöhung der Mietzinse" nicht erfolgt. Im Hinblick auf diese beiden "unstimmigen" Vorbringen der Mitbeteiligten hätte die belangte Behörde die Umsatz- und Einkommensteuerveranlagung bloß mit gemäß § 200 BAO vorläufigen Bescheiden durchführen dürfen.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass die belangte Behörde in der Prognoserechnung ohnedies für das Jahr 2008 einen Verlust in Ansatz gebracht hat. Dass die Jahresmietzinse in der von der Mitbeteiligten vorgelegten Prognose jeweils um einen Index erhöht worden sind, ist unmittelbar aus der Prognose erkennbar, weshalb die erwähnte Darstellung der Mitbeteiligten im Vorlageantrag nur als ein Versehen gewertet werden kann. Jedenfalls ergibt sich aus diesem Umstand nicht, dass die Voraussetzungen für vorläufige Bescheide iSd § 200 Abs. 1 BAO vorlägen.

Gelangte die belangte Behörde auf der Basis der von ihr ohne Unschlüssigkeit und ohne Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung erstellten Prognoserechnung zur Annahme eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des Zeitraumes nach § 2 Abs. 4 LVO, kann ihrer Schlussfolgerung objektiver Ertragsfähigkeit der Vermietung und den daraus gezogenen Rechtsfolgen nicht mit Erfolg entgegen getreten werden.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.  
Wien, am 18. Oktober 2012