

Anforderungen an Prognoserechnungen iZm Liebhabereiprüfung

Immobilien



Der BFG hat jüngst in zwei Fällen zur Liebhabereiprüfung die Widerlegung der Liebhabereivermutung uA mangels realitätsnahen Prognoserechnungen versagt. Prognoserechnungen müssen jedenfalls eine adäquate Berücksichtigung von Instandhaltungskosten und Mietausfallwagnissen beinhalten.

Anforderungen an Prognoserechnungen iZm Liebhabereiprüfung

Der BFG hat jüngst in zwei Fällen zur Liebhabereiprüfung die Widerlegung der Liebhabereivermutung uA mangels realitätsnahen Prognoserechnungen versagt. Prognoserechnungen müssen jedenfalls eine adäquate Berücksichtigung von Instandhaltungskosten und Mietausfallwagnissen beinhalten.

In jüngerer Vergangenheit haben VwGH und BFG zu einigen Detailspekten von Prognoserechnungen iZm der Liebhaberei-Beurteilung Stellung genommen (vgl zB jüngst auch [Tax News 2/2018](#) und [5/2018](#)).

1. Liebhabereivermutung bei Vermietung

Allgemein bezeichnet der Begriff der Liebhaberei eine Betätigung, die über einen längeren Zeitraum einen Gesamtverlust aufweist. Zwar sind auch negative Betriebsergebnisse im Gesamtbetrag der Einkünfte zu erfassen und iRd Verlustausgleichs mit positiven Ergebnissen zu saldieren. Von einer Einkunftsquelle ist aber nur dann auszugehen, wenn auf Dauer gesehen Gewinne bzw Überschüsse erzielt werden und die Eignung zur Erzielung eines Reinertrages vorliegt. Andernfalls sind Verluste aus solchen Betätigungen ertragsteuerlich unbeachtlich.

Bei Vermietung von Eigenheimen oder Wohnungen ist bei Entstehung von Verlusten gem § 1 Abs 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung (LVO) grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen. Diese Annahme kann aber gemäß § 2 Abs 4 LVO widerlegt werden,

wenn in einem Zeitraum von 20 Jahren (höchstens 23 Jahren) ein Gesamtgewinn bzw ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist („kleine Vermietung“).

2. BFG 12.12.2017, [RV/5100944/2013](#)

Im vorliegenden Fall kaufte der Beschwerdeführer (Bf) 2004 ein Einfamilienhaus, das er ab 2005 vermietete. Die Finanzverwaltung stufte die Vermietung als Liebhaberei ein, wodurch die entstandenen Verluste steuerlich nicht verwertbar waren.

Der Bf legte Beschwerde ein und beantragte die Verluste weiterhin zu berücksichtigen. Der Bf legte zur Widerlegung der Liebhabereivermutung im Jahr 2007 eine Prognoserechnung vor, laut der ein Gesamtüberschuss im 20. Jahr der Vermietung erzielt werde. Die Prognoserechnung wurde jedoch als ungeeignet abgewiesen, da diese bereits ab dem 4. Jahr vom tatsächlichen Ergebnis abwich und in dieser weder Instandhaltungskosten noch ein Mietausfallrisiko berücksichtigt wurden.

Der BFG hielt fest, dass eine Prognoserechnung nach der VwGH-Judikatur folgende Anforderung zu erfüllen hat:

- Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung
- Einbeziehung von Instandsetzungsaufwendungen nach einem angemessenen Zeitraum
- Orientierung an tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand folgender eingetretener Umstände

- Vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose

Des Weiteren hielt der BFG unter Bezugnahme auf den VwGH fest, dass eine Ertragsprognose nicht die jeweils für den Standpunkt des Steuerpflichtigen günstigsten, sondern der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zu Grunde legen soll, dies erfüllte die vom Bf vorgelegte Prognose nicht.

Bezüglich der Notwendigkeit der Berücksichtigung von Instandhaltungskosten gab der Bf an, dass das Haus bei Kauf komplett saniert wurde und daher nicht mit größeren Instandhaltungskosten zu rechnen sei. Der BFG führte aus, dass Instandhaltungskosten nach der allgemeinen Lebenserfahrung realitätsnah anzusetzen seien und dass diese nach allgemeiner Lebenserfahrung mit zunehmenden Alter des Gebäudes ansteigen würden.

Da dem Bf die Widerlegung der Liebhabereivermutung nicht gelang und der Nachweis der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit des Gebäudes nicht erbracht wurde, wurde die Beschwerde vom BFG als unbegründet abgewiesen, eine Revision an den VwGH war nicht zulässig.

3. BFG 16.01.2018, [RV/5101459/2017](#)

In diesem ähnlich gelagerten Fall kaufte der Bf im Jahr 2004 zwei Eigentumswohnungen, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet wurden. In den ersten Jahren erfolgte keine Vermietung aufgrund von mündlich vereinbarten Renovierungsarbeiten, danach wurden die Wohnungen nur kurzfristig vermietet, 2014 wurden sie mit Gewinn verkauft.

In den vorgelegten Prognoserechnungen wurde ein Gesamtüberschuss ausgewiesen, tatsächlich ergab sich im Zeitraum 2004 bis 2014 allerdings ein Werbungskostenüberschuss, die Finanzverwaltung stufte die Vermietung daher als Liebhaberei ein, wogegen der Bf Beschwerde erhob.

Der BFG hielt fest, dass die vorgelegten Prognoserechnungen nicht schon im ersten Jahr von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten abweichen dürfen und diese daher ungeeignet seien die Liebhabereivermutung zu widerlegen. Auch die Erfordernisse der Berücksichtigung von Instandhaltungskosten, Mietausfallwagnissen und realistischen Fremdmitteltilgungen wurden nicht erfüllt.

Der Verkauf der vermieteten Objekte vor Erzielen eines Gesamtüberschusses stellt ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vorneherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes beabsichtigt war. Der Bf hätte den Nachweis zu erbringen, dass ursprünglich geplant wurde die Vermietung bis zur Erzielen eines Gesamtüberschusses aufrechtzuerhalten. Durch den Bf konnte ein solcher Nachweis nicht erbracht werden. Zu berücksichtigen wären weiters nicht beeinflussbare Umstände (Unwägbarkeiten), die auch aus dem Privatbereich des Steuerpflichtigen stammen können, auch solche konnten nicht nachgewiesen werden.

Zudem wurde kritisiert, dass keine konkreten Schritte nachweisen konnte, die Bemühungen zur besseren Verwertbarkeit der leer stehenden Immobilien dokumentiert hätten.

Die vom Bf gewünschte Berücksichtigung des aus dem Verkauf der Wohnungen entstandenen Veräußerungsgewinnes bei der Liebhabereibeurteilung, mit dem insgesamt ein Gesamtüberschuss hätte erzielt werden können, lehnte der BFG ab, da von vorneherein keine Einkunftsquelle vorlag.

Da die Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden konnte, konnten die angefallenen Verluste steuerlich nicht verwendet werden, die Revision an den VwGH war nicht zulässig.

4. Fazit

In beiden Judikaten verlangt der BFG, dass die Liebhabereivermutung nur durch „realistische“ Prognoserechnungen entkräftet werden können. In beiden Fällen wurde zudem das Fehlen von Instandhaltungskosten und Mietausfallwagnissen in der Prognose bemängelt (zur Bewertung von Instandhaltungskosten durch Gutachten vgl auch [Tax News 2/2018](#)). Es liegt nahe, dass eine Prognose von der tatsächlichen Entwicklung abweichen und in der Retrospektive als „unrealistisch“ angesehen werden kann, eine Aufstellung der Prognoserechnung nach den Erfordernissen der Judikatur erscheint daher unumgänglich, umso mehr vor dem Hintergrund, dass die Liebhabereiprüfung einzelfallbezogen erfolgt. Die weitere diesbezügliche Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten.

Markus Vaishor
Director, Tax
T +43 1 31332-3652
mvaishor@kpmg.at

Florian Popl
Associate, Tax
T +43 1 31332-3105
fpopl@kpmg.at

[kpmg.at](https://www.kpmg.at)