

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache BL, vom 16. Dezember 2016, vertreten durch CNS, gegen die Bescheide des Finanzamtes F vom 16. November 2016, betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2014 und Anspruchszinsen 2005, 2006 und 2008 bis 2010

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A . Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. a. Mit Schreiben vom 28. August 2006 wurde der Bf. ersucht, zur Vermietung seiner Eigentumswohnungen folgende Fragen zu beantworten bzw Unterlagen nachzureichen:

- Übermittlung des Kaufvertrages über den Erwerb des Standortes.
- Übermittlung einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.
- Übermittlung der Berechnung der Anschaffungskosten des Gebäudes sowie der AfA in Höhe von 760,79 €.

b. Übermittelt wurde ein Kaufvertrag vom 5. Oktober 2004 betreffend zwei Eigentumswohnungen und ein Anlagenverzeichnis (Kaufpreis 119.000,00 €).

c. Übermittelt wurde weiters eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2004 betreffend Werbung und PR.

d. Dem Finanzamt wurde eine Prognoserechnung (Übernahme am 8.11.2007) mit einem Gesamtüberschuss im Jahr 2011 und Einnahmen von 8.550,00 € ab 2008 übermittelt.

2. a. Am 14. Juni 2016 übermittelte das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung an den Bf.:

(1) Mit Schreiben vom 30. Mai 2016 sei mitgeteilt worden, dass das bisher vermietete Wohnobjekt verkauft worden sei.

(2) Im Zeitraum 2004 bis 2014 sei ein Werbungskostenüberschuss von 29.667,38 € erzielt worden.

(3) Das Finanzamt beabsichtige daher diese Vermietung nicht als Einkunftsquelle einzustufen und die Werbungskostenüberschüsse im Zuge der Endgültigstellung der Bescheide nicht anzuerkennen.

(4) Es werde um Stellungnahme ersucht, aus welchen Gründen die Vermietung vor Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses vorzeitig beendet worden sei.

b. Mit Schreiben vom 23. Juni 2016 beantwortete der Bf. das Ergänzungsersuchen vom 14. Juni 2016 wie folgt:

(1) Im Januar 2014 seien die beiden Eigentumswohnungen, welche man zur Erzielung von V+V-Einkünften im Jahr 2004 erworben habe, verkauft worden.

(2) Die dem damals zuständigen Finanzamt vorgelegte Prognoserechnung habe einen Gesamtüberschuss ergeben.

(3) Durch den Verkauf 2014 sei die Betätigung vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet worden, da sich Unabwägbarkeiten ergeben hätten. Der Entschluss zur vorzeitigen Beendigung habe sich nachträglich ergeben: Der Mandant habe in G ein Einfamilienhaus errichtet und sei nach Oberösterreich übersiedelt. Der Verkauf der Wohnungen habe der Finanzierung gedient. Man verweise auf VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, nach ständiger Rspr komme auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Wirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen würden.

3. a. Mit Schreiben vom 8. August 2016 wurde neuerlich um Ergänzung betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ersucht:

(1) Der Bf. habe in den Jahren 2004 bis 2014 Einkünfte aus V+V in der Steuererklärung angegeben. In den Jahren 2004 bis 2008 und 2010 habe man die Einnahmen jeweils mit Null angegeben. 2009 seien Einnahmen von 1.566,67 € erzielt worden.

(2) Damit seien in 7 Jahren für zwei Eigentumswohnungen lediglich 1.566,67 € an Einnahmen verzeichnet worden. Lediglich in zwei Jahren (2012, 2013) seien Einnahmenüberschüsse verzeichnet worden.

Der Bf werde eingeladen folgende Fragen zu beantworten:

- Warum wurden in den ersten sieben Jahren faktisch keine Einnahmen erzielt?
- Welche konkreten Schritte wurden gesetzt, um die Wohnungen zu vermieten? Die Angaben sind entsprechend zu belegen.
- Nachdem diese Wohnungen jahrelang nicht vermietet waren: Wie wurden diese genutzt?

- Die Kaufverträge (Kauf und Verkauf) sind vorzulegen.
- Die Mietverträge sind vorzulegen.
- Die angeführte Prognoserechnung vom 8. März 2011 wurde vom abtretenden Amt nicht mitübermittelt. Um Nachreichung dieser Prognoserechnung wird ersucht.

b. Mit Schreiben vom 11. August 2016 wurde das Ergänzungersuchen beantwortet:

(1) Das Ergänzungersuchen des Finanzamtes Wien vom 28. Januar 2011 betreffend Prognoserechnung sei am 4. März 2011 beantwortet und akzeptiert worden.

(2) Mit Ergänzungersuchen des Finanzamtes Wien vom 28. August 2006 seien bereits die Kaufverträge verlangt worden. Diese habe man vorgelegt.

(3) Der Bericht über die Außenprüfung vom 1. Oktober 2014 habe keine Feststellungen ergeben.

(4) Um die Kosten für den Mandanten gering zu halten, ersuche man aus verfahrensökonomischen Überlegungen sich an die mit der Sache befasste Behörde zu wenden.

4. Am 15. November 2016 wurden an den Bf. Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2014 und Anspruchszinsenbescheide für 2005, 2006 und 2008 bis 2010 erlassen.

A. In der Bescheidbegründung wurde folgender Sachverhalt dargestellt:

a. Die Erledigung weiche vom Begehren aus folgenden Gründen ab. Im Zeitraum 2004 bis 2014 seien negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (V+V) iHv 29.667,38 € erklärt worden. Das Objekt (zwei Eigentumswohnungen) sei im Januar 2014 veräußert worden. Mit Fragenvorhalt vom 14. Juni 2016 sei um Stellungnahme bezüglich des geäußerten Liebhabereiverdachts ersucht worden. Mit Schreiben vom 23. Juni 2016 sei seitens der steuerlichen Vertretung mitgeteilt worden, dass „die dem damaligen Finanzamt vorgelegte Prognoserechnung einen Gesamtüberschuss ergeben habe.“

b. Mit weiterem Vorhalt vom 8. August 2016 sei eine Reihe von Fragen gestellt und um Vorlage von Unterlagen ersucht worden.

c. Im Schreiben vom 11. August 2016 habe die steuerliche Vertretung weder die Fragen beantwortet, noch seien die angeforderten Unterlagen vorgelegt worden. Man habe lediglich darauf hingewiesen, dass man die Prognoserechnung bereits am 4. März 2011 dem Finanzamt in Wien vorgelegt habe und diese „akzeptiert“ worden sei. Im Übrigen möge man sich – um die Kosten für den Mandanten gering zu halten – an die damals befasste Behörde wenden.

d. In der Folge habe man den Akt vom abtretenden Finanzamt angefordert.

e. Folgende Feststellungen seien getroffen worden:

(1) Die im Akt enthaltene Prognoserechnung entspreche in keiner Weise den tatsächlichen Gegebenheiten, weil in keinem einzigen Jahr die ab 2010 prognostizierten Einnahmen und Ergebnisse erreicht worden seien.

(2) Die Wahrscheinlichkeit der zu erzielenden Einnahmen sei nicht überprüfbar, da die angeforderten Mietverträge trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden seien. Man habe auch nicht beurteilen können, warum in den ersten sieben Jahren ab Erwerb der Wohnungen faktisch keine Einnahmen erzielt worden seien, da die steuerliche Vertretung die diesbezügliche Frage nicht beantwortet habe.

(3) Es sei auch kein Nachweis über die Vermietungsabsicht vorgelegt worden. Ein derart langer Leerstand sei absolut unüblich und deute darauf hin, dass keine Vermietungsabsicht bestünde und die Objekte anderweitig genutzt würden.

f. Einkommensteuerrechtlich seien nur Einkunftsquellen zu berücksichtigen, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss führten. Im vorliegenden Fall sei aufgrund der angeführten Feststellungen nicht erkennbar, dass eine ernsthafte Vermietungsabsicht bestehe und in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss erzielbar sei.

g. Die Tätigkeit werde als Liebhaberei eingestuft und die geltend gemachten Ergebnisse mit einem Gesamtwerbungskostenüberschuss von – 29.667,38 € würden steuerlich nicht anerkannt.

B. Folgende Anspruchszinsen wurden vorgeschrieben:

Für 2005 mit 241,81 €, für 2006 mit 205,99 €, für 2008 mit 391,37 €, für 2009 mit 195,28 € und für 2010 mit 209,86 €.

5. Mit Schreiben vom 16. Dezember 2016 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2014 und die Anspruchszinsenbescheide 2005, 2006 und 2008 bis 2010 Beschwerde eingelegt:

a. Beantragt werde die steuerlichen Verluste aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen. Die vorläufigen Einkommensteuerbescheide seien unter Hinweis auf Liebhaberei berichtigt und endgültig festgesetzt worden. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung seien infolge der Regelbesteuerungsoption 2014 unverändert belassen worden.

b. Im Jahr 2004 habe man zwei Eigentumswohnungen erworben, mit der Absicht, diese zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu verwenden.

Mit den Eigentumswohnungen habe man in der Anfangsphase Verluste erzielt.

c. Am 8. November 2007 sei eine Prognoserechnung an die zuständige Betriebsprüferin übergeben worden, nach weiteren Verlusten sei am 4. März 2011 eine adaptierte Prognoserechnung an das Finanzamt versandt worden. Telefonisch seien die Gründe der anhaltenden Verlustsituation im Rahmen der Veranlagung erörtert worden. Der wesentliche Grund für die Leerstellung der Wohnungen sei eine mündlich vereinbarte Renovierung der gekauften Wohnungen durch den Verkäufer. Dieser sei längere Zeit durch seine schwere (Tumor)Erkrankung an der zugesagten Renovierung gehindert gewesen.

- d. Im Jahr 2009 habe man erstmals Einnahmen erzielt. Das Jahr 2012 habe einen Überschuss von 3.718,92 € und das Jahr 2013 einen Überschuss von 5.518,22 € ergeben.
- e. Im Januar 2014 seien die Wohnungen verkauft und daher keine Mieteinnahmen mehr erzielt worden. Die Überschussrechnung 2014 habe aufgrund nachträglicher Betriebskostenabrechnungen einen Überschuss der Werbungskosten von 1.171,62 € ergeben. Für die Veräußerung der Grundstücke habe man zur Regelbesteuerung optiert. Vom Verkaufserlös habe man die adaptierten Anschaffungskosten (Kürzung um die geltend gemachte Abschreibung) abgezogen und versteuert.
- f. Mit Schreiben vom 23. Juni 2016 seien dem Finanzamt die Gründe für die vorzeitige Beendigung der Vermietung dargelegt worden. Der Entschluss zur Beendigung der Vermietung habe sich erst nachträglich ergeben. Die Verlegung des Wohnsitzes sowie der damit zusammenhängende Verkauf der Vermietungsobjekte sei im Schreiben unter Angabe der Judikatur erläutert worden. In den LRL 2012 werde in Rz 21 dazu Stellung genommen.
- g. Aufgrund der Umsatzentwicklung im Jahr 2012 hätte sich bei Weiterführung der Vermietung jedenfalls ein Gesamtüberschuss im Beobachtungszeitraum ergeben. Ab dem März 2012 seien regelmäßig monatliche Umsätze aus kurzfristiger Appartementvermietung erzielt worden (Jahresumsatz 2012 mit 9.879,15 € und 2013 mit 12.703,10 €).
- h. Mietverträge über die kurzfristige Appartementvermietung (tageweise und wochenweise) seien nicht vorgelegen. Die Wohnungen seien möbliert, voll ausgestattet und inklusive Endreinigung vermietet worden.
- i. Ein weiterer Grund der gegen die Liebhabereiquifizierung spreche, sei die im Zuge der Gesetzesänderung zur privaten Grundstücksveräußerung aufgekommene Diskussion über die Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen in die Liebhabereibetrachtung. Nach der Rechtslage vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 sei vom VwGH publiziert worden, dass Spekulationsüberschüsse nicht in die Liebhabereibetrachtung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen seien. Dies deshalb, weil sie in einer anderen Einkunftsart anfallen würden und eine eigene Einkunftsquelle vorliege. Mit der neuen Rechtslage werde nun auch im außerbetrieblichen Bereich die Reinvermögenszugangstheorie vertreten. Aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips sowie der zwingenden Steuerbarkeit des Veräußerungsüberschusses spreche vieles für deren Einbeziehung in die Liebhabereibetrachtung (Prodinger, Veräußerungsüberschuss bei Liebhabereibetrachtung in SWK 14/15, 2015, S 705 ff. und Totalgewinnermittlung im Lichte des Abgabenänderungsgesetzes 2012, SWK 1/2013, 25).
- In den Jahren 2004 bis 2014 seien Verluste aus Vermietung und Verpachtung iHv insgesamt 29.667,00 € entstanden. 2014 sei ein Gewinn aus der Grundstücksveräußerung iHv 32.649,00 € versteuert worden. Damit habe man von 2004 bis 2014 einen Totalgewinn erzielt.

6. A. Mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 14. Juni 2017 wurde die Beschwerde vom 16. Dezember 2016 betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2014 als unbegründet abgewiesen.

a. Mit Vorhalt vom 31. Januar 2017 habe man folgende Fragen gestellt und um Übermittlung von Unterlagen ersucht:

- Gab es belegbare ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, um eine Vermietbarkeit des Objektes herbeizuführen (Inserate, Makler und anderes)?
- Wie wurde auf eine erfolglose Mietersuche reagiert?
- Wenn sich die Marktlage geändert hat, wurde darauf durch günstigere Konditionen reagiert?
- Warum gab es – abgesehen von geringfügigen Einnahmen 2009 – im Zeitraum 2004 bis 2010 keine Einnahmen?
- Wie wurden die Wohnungen 2004 bis 2010 genutzt?
- Welche Art der Vermietung wurde vor der kurzfristigen Appartementvermietung ab März 2012 ausgeübt?
- Gab es nach dem Kauf zielgerichtete Maßnahmen, um einen vermietbaren Zustand zu erreichen?
- Gibt es Unterlagen (Schriftverkehr und anderes) für die vereinbarte Renovierung der Wohnungen durch den Käufer?
- Wann, durch wen und in welchem Umfang erfolgte die Renovierung?
- Wenn die Renovierung nicht durch den Verkäufer durchgeführt wurde, gab es von diesem eine Entschädigungszahlung?

(Anmerkung – weitere im Vorhalt gestellte Fragen):

- War eine Vermietungstätigkeit von 2004 bis 2010 objektiv ertragsfähig, nach der Art ihrer Ausübung?
- Ab wann wurde beabsichtigt, die Vermietung vorzeitig zu beenden?
- Gibt es Unterlagen, ab wann beabsichtigt war ein Einfamilienhaus zu errichten?

b. Mit Schreiben vom 30. März 2017 sei von der steuerlichen Vertretung auf die angeführten Fragen nicht eingegangen worden. Eine eventuell bestehende ernsthafte und nachhaltige Vermietungsabsicht sei nicht nachvollziehbar gewesen.

c. Von 2005 bis 2010 seien – abgesehen von geringfügigen Einnahmen 2009 – keine Einnahmen erzielt worden. Ein derart langer Leerstand sei unüblich. Es werde daher davon ausgegangen, dass die Wohnungen privat genutzt wurden.

d. Laut einem Vermerk der seinerzeitigen Prüferin vom 13. November 2007 hätte mit der Vermietung ab 2008 begonnen werden sollen. Die vorgelegte Prognoserechnung sei auch nicht eingehalten worden.

Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

B. Mit BVE vom 7. September 2017 wurde die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2005, 2006 und 2008 bis 2010 als unbegründet abgewiesen.

7. Mit Schreiben vom 6. Juli 2017 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht betreffend die Einkommensteuer 2005 bis 2014 sowie Anspruchszinsen 2005, 2006 und 2008 bis 2010 gestellt.

a. Hinsichtlich der Begründung verweise man auf die Beschwerde vom 16. Dezember 2016.

b. Der Vollständigkeit halber werde die Korrespondenz chronologisch aufgelistet:

- 12.02.2016: Abtretungsmitteilung neue Finanzamtszuständigkeit
- 20.05.2016: Einkommensteuerbescheid 2014 vorläufig § 200 (1) BAO, erklärungsgemäß
- 30.05.2016: Antrag auf Endgültigerklärung der Bescheide 2005 bis 2014 wegen Verkauf
- 23.06.2016: Antwort auf das Ergänzungsersuchen vom 14. Juni 2016
- 11.08.2016: Antwort auf das Ergänzungsansuchen vom 8. August 2016
- 16.11.2016: Endgültige Bescheide 2005 bis 2014 unter Hinweis auf Liebhaberei
- 16.12.2016: Beschwerde gegen die endgültigen Bescheide 2005 bis 2014
- 30.03.2017: Antwort auf das Ergänzungsersuchen vom 31.01.2017
- 14.06.2017: BVE mit Abweisung der Beschwerde.

8. Am 5. Oktober 2017 wurde der Vorlageantrag dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung übermittelt:

a. Der Bf. habe 2004 zwei Eigentumswohnungen erworben, für diese seien von 2004 bis 2014 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angegeben worden. In den Jahren 2004 bis 2008 und 2010 seien die Einnahmen mit Null beziffert worden. 2009 habe man Einnahmen von 1.566,67 € angegeben. Einnahmenüberschüsse habe es nur 2012 (mit 3.718,92 €) und 2013 (mit 5.518,22 €) gegeben.

b. Mietverträge über tage- und wochenweise Vermietungen lägen nicht vor.

c. Am 8. November 2007 sei die erste Prognoserechnung angefordert worden und am vierten März 2011 die zweite Prognoserechnung. Beide seien nicht nachvollziehbar gewesen und enthielten lediglich die Positionen Einnahmen, AfA und sonstiger Aufwand.

Auch die spätere Prognoserechnung sei nicht annähernd eingehalten worden:

Jahr	Prognose	Tatsächliches Ergebnis
2011	+3.078,41	-1.624,23
2012	+8.478,41	+3.718,92
2013	+8.478,41	+5.518,22

2014	+8.478,41	-1.171,62
	+28.513,64	+6.435,29

d. Im Jahr 2014 seien die Wohnungen veräußert und ein Gewinn von 32.649,00 € erzielt worden.

e. Man habe ermitteln wollen, warum in den ersten sieben Jahren keine Einnahmen erzielt worden seien. Der Bf. habe dazu nichts mitgeteilt. Man habe diesen Umstand daher nicht beurteilen können.

f. Ein derartig langer Leerstand sei absolut unüblich und deute darauf hin, dass keine Vermietungsabsicht bestanden habe und die Objekte anderweitig genutzt worden seien. Daher habe man die Betätigung als Liebhaberei eingestuft. Erst in der Beschwerde sei als Grund für den Leerstand eine beabsichtigte (mündlich geschlossene) Renovierungsvereinbarung angegeben worden. Auch im Antwortschreiben vom 6. April 2017 sei auf die Fragen zur Nutzung der Wohnung nicht eingegangen worden. Im Vorlageantrag habe man lediglich auf die Beschwerde verwiesen.

g. Es sei Sache des Steuerpflichtigen, eine realistische Prognoserechnung abzugeben und ein positives Gesamtergebnis darzustellen. Die Nichtvorlage der Unterlage gehe zu Lasten des Bf.

h. Die Prognoserechnungen entsprächen beide nicht den Erfordernissen der Rspr

- kein Ausweis von Instandhaltungskosten
- kein Ausweis eines Mietausfallswagnisses
- keine realistische Fremdmitteltilgung.

Aufgrund der gravierenden Abweichungen erscheine es ausgeschlossen, dass die Vermietung innerhalb von 23 Jahren einen Gesamtüberschuss ergeben hätte. Auch das Verhältnis der Einnahmen zu den Werbungskosten schließe dies aus.

i. Weder die Behauptung zur Renovierungsbedürftigkeit noch der Verkaufsentschluss würden erkennen lassen, dass der Plan zur Vermietung an nicht vorhersehbaren Ereignissen gescheitert sei:

(1) Die allfällige Renovierungsbedürftigkeit sei dem Bf. bekannt gewesen, notwendige Investitionen stellten aber keine objektive Unwägbarkeit dar, die bei der Beurteilung zu berücksichtigen sei. Eine Untätigkeit hinsichtlich der Renovierung spreche gegen den Entschluss, zu vermieten.

(2) Ein Nachweis für den nachträglichen Entschluss zur Veräußerung zwecks Finanzierung eines Eigenheimes sei nicht erbracht worden. Vielmehr liege ein freiwilliger Entschluss zur Veräußerung vor. Eine „Unwägbarkeit“ liege nicht vor.

j. Auch bei Vorliegen einer tatsächlichen Unwägbarkeit läge Liebhaberei vor, wenn von vorneherein kein Gesamtüberschuss erzielbar wäre. Der Nachweis auf Aufrechterhaltung

der Tätigkeit bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses sei aber vom Bf. zu erbringen gewesen.

k. Veräußerungsgewinne seien trotz Ausdehnung der Reinvermögenstheorie ab 2012 nicht bei der Liebhabereibeurteilung anzusetzen, da die Einkünfte unter § 30 fallen würden.

9. Folgende Unterlagen sind in die Beweiswürdigung miteinzubeziehen.

a. Auskunft zur Ergänzung vom 30. März 2017 - zum Schreiben vom 31. Januar 2017:

(1) Man verweise auf SWK 20. Februar 2017/367 (Liebhabereibeurteilung neue Ansicht des BMF): „Da der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Mieteinnahmen gemäß § 28 EStG und Substanzgewinnen gemäß § 30 EStG seitens des BMF eindeutig bestätigt wurde, sind beide Komponenten in den Gesamtüberschuss gemäß § 3 Abs 2 LVO miteinzubeziehen. Nach Beiser lasse der Wortlaut der VO dies eindeutig zu“ (Liebhaberei im Licht des Stabilitätsgesetzes 2012, RdW 2012, 235).

(2) Des Weiteren weise man darauf hin, dass bei kurzfristigen Vermietungen keine Mietverträge im Sinne des Schreibens vorlägen.

(3) Mit Schreiben vom 11. August 2016 an das Finanzamt sei auf die Korrespondenz mit dem Finanzamt in Wien verwiesen worden. In den Schreiben vom 28. Januar 2011, vom 4. März 2011 und vom 28. August 2006 seien Prognoserechnungen und Kaufverträge gemäß § 119 BAO vorgelegt worden. Diese habe gemäß § 167 BAO das damals zuständige Finanzamt auch gewürdigt. Die angeführten Tatsachen seien der Finanzverwaltung somit bekannt und auch vorgelegt worden. In einem etwaigen Beschwerdeverfahren bei der Oberbehörde werde man wieder darauf verweisen. Für Fragen stehe man gerne zur Verfügung.

b. Mit Ansuchen vom 30. Oktober 2014 (beim Stadtgemeindeamt eingelangt am 1. Dezember 2014) wurde um Baubewilligung für ein Bauvorhaben „Einfamilienhaus mit Doppelcarport“ angesucht. Mit Bescheid vom 5. Dezember 2014 wurden die Bedingungen und Auflagen für das Bauvorhaben vorgeschrieben.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

1. Der Bf erwarb am 5. Oktober 2004 zwei Eigentumswohnungen. Diese wurden im Januar 2014 verkauft.

2. a. Die erklärten Ergebnisse aus der Vermietung dieser Wohnungen stimmen mit den vorgelegten Prognoserechnungen nicht überein.

b. In den Jahren 2004 bis 2008 und 2010 sind keine Einnahmen verzeichnet worden. Im Jahr 2009 wurden Einnahmen von 1.566,67 € erzielt. Die Einnahmen für das Jahr 2011 beliefen sich auf 4.590,00 € und für 2012 auf 9.879,15 €. Für 2013 sind 12.703,10 €, für 2014 keine Einnahmen verzeichnet.

c. Die Summe der Gesamtverluste für die Jahre 2004 bis 2014 beträgt 29.667,00 €.

C. Rechtslage

1. Treten in den Fällen des § 1 Abs 2 LVO Verluste auf, ist grundsätzlich Liebhaberei zu vermuten. Soll die Betätigung dennoch als Einkunftsquelle anerkannt werden, muss ein Gesamtgewinn(-überschuss) in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sein (Widerlegung der Vermutung nach § 2 Abs 4 LVO).
2. Ein Anlaufzeitraum ist nicht vorgesehen.
3. Im Fall der Vermietung von Eigentumswohnungen ist ein Gesamtüberschuss in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, maximal von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen anzunehmen.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Die Finanzverwaltung geht vom Vorliegen von Liebhaberei bei den gekauften (und zeitweise vermieteten) Eigentumswohnungen aus, nach Ansicht des Bf. liegt infolge behaupteter Finanzierung eines neu errichteten Einfamilienhauses mittels des Verkaufserlöses der Eigentumswohnungen eine Unwägbarkeit vor bzw müsste der Veräußerungsgewinn in die Liebhabereibeurteilung miteinbezogen werden.

2. Allgemeines zur Liebhaberei bei Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken:

a. Die Vermietung von Eigentumswohnungen nach der LVO, BGBl II 33/1993 idF BGBl II 15/1999, stellt nach § 2 Abs 4 LVO Liebhaberei dar, wenn die konkrete Art der Bewirtschaftung keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lässt (s VwGH 26.4.2012, 2011/15/0175).

Die Widerlegung der Liebhabereivermutung in den Fällen des § 1 Abs 2 Z 3 LVO durch den Abgabepflichtigen (und nicht durch die Behörde), erfolgt dadurch, dass das Anfallen des Gesamtüberschusses in einem von der VO festgelegten Zeitpunkt dargetan wird. Dieser Zeitraum beträgt 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Jakom/Laudacher EStG, 2017, § 2 Rz 270). Die Behörde hat eine Einschätzung vorzunehmen, mit welchen Mieterträgen der Bf. realistischerechnen durfte, als er das Objekt erwarb (VwGH 31.3.2004, 2003/13/0151).

b. Der gültige Beobachtungszeitraum ist vom Einzelfall abhängig. Ob die Betätigung erfolgreich gestaltet werden kann, ist anhand einer Prognoserechnung zu beurteilen, eine Kriterienprüfung findet nicht statt (Jakom aaO, § 2 Rz 271 mit Verweis auf VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Bleiben die tatsächlichen Erlöse hinter den prognostizierten Einnahmen zurück oder sind die Werbungskosten höher als ursprünglich angenommen, ist dies von Bedeutung. Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen

gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Eine derartige Prognose belegt daher nicht die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192).

c. Bei einer Unterbrechung der Vermietung ist zu prüfen, ob die Tätigkeit beendet oder nur eine vorübergehende Phase des Leerstehens ist. Die Dauer der Unterbrechung richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rspr und Verwaltungspraxis, Rz 300, wonach eine zweijährige Phase das Ende der Betätigung bedeutet; UFS 9.11.2006, RV/0229-F/06 zu einer 14 Monate nicht vermieteten Eigentumswohnung). Nimmt der Bf. eine Leerstehung in Kauf, obwohl eine Vermietung nicht mehr realisierbar ist, kann vom Ende der Vermietung ausgegangen werden (Jakom aaO, § 2 Rz 275 mit Verweis auf UFS 6.8.2013, RV/0718-S/10).

d. Verkauf des Mietobjektes vor Erzielung eines Gesamtüberschusses:

(1) Der Verkauf des Mietobjektes stellt für den Fall, dass er vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses erfolgt und nicht auf eine Unwägbarkeit iSd Rspr des VwGH zurückzuführen ist, ein **Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vorneherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes beabsichtigt war** (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, Rechtssatz 6).

(2) Stellt der Bf. die Vermietung vorzeitig ein, ist durch ihn der Beweis zu führen, dass **die ursprüngliche Planung die Aufrechterhaltung der Betätigung beinhaltet hat**, bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses:

Der Bf. hat nachzuweisen, dass die Vermietung nicht von vorneherein nur für einen begrenzten Zeitraum geplant war, die Behörde hat darüber Feststellungen zu treffen (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343 zum Verkauf der Wohnung im siebten Jahr der Vermietung; UFS 16.5.2013, RV/2110-W/11), andernfalls liegt ein abgeschlossener Zeitraum vor, der der Liebhabereibeurteilung zu unterziehen ist (UFS 21.4.2008, RV/0760-G/07; UFS 23.12.11, RV/0068-K/09, unter 2012/15/0032 mit Beschluss vom 24.10.2013 abgelehnt).

Dabei kommt auch der Frage Bedeutung zu, ob nicht beeinflussbare Umstände (Unwägbarkeiten) vorgelegen sind, die zur Beendigung geführt haben (VwGH 27.4.2000, 99/15/0012; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199); zu den Unwägbarkeiten zählen auch nicht beeinflussbare Umstände aus dem Privatbereich (Jakom aaO, § 2 Rz 276; zB VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001 zum Verkauf einer Wohnung zwecks Schuldentilgung; VwGH 3.7.2003, 99/15/0017 zum Wohnungsverkauf wegen wirtschaftlicher Probleme von Gesellschaften des Vermieters).

Dabei ist zu beachten, dass **„die Behörde unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Bf. Feststellungen darüber zu treffen hat, ob der Plan des Bf. darauf gerichtet war, die Eigentumswohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses zu vermieten oder die Vermietung von vorneherein**

nur solange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung finden würde“ (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001; VwGH 27.4.2000, 99/15/0012). **Ein Verkauf der Wohnung zur Schuldenminderung ersetzt diese Feststellung nicht**, weil die Schuldenreduzierung Teil eines von vorneherein bestehenden Planes gewesen sein konnte (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001). Dass nur ein Notverkauf der Einkunftsquelle (aufgrund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses) als Beweis für eine auf Dauer geplante Vermietung angesehen werden kann, ergibt sich aus der Rechtsprechung nicht (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343); der Zeitraum von 20 Jahren kommt im Übrigen nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Bf. dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, enthält der Plan das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (RS1).

3. Untauglichkeit der Vermietung einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften:

Das Bundesfinanzgericht geht - ebenso wie die Finanzverwaltung (Erstbescheide und Abweisung der Beschwerde vom 13. Juni 2017) - davon aus, dass die Liebhabereivermutung durch die Prognoserechnungen nicht widerlegt wurde. Die Vermietung ist bereits aufgrund des Umstandes des nicht erbrachten Beweises für die Ertragsfähigkeit nicht anzuerkennen:

a. (1) Die Widerlegung der Liebhabereivermutung erfolgt durch den Nachweis, dass das Anfallen eines Gesamtüberschusses in einem von der VO festgelegten Zeitraum dargetan wird (Laudacher/Jakom, § 2 Rz 270). Dieser Nachweis wird grundsätzlich mit Hilfe der Prognoserechnungen geführt.

(2) Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 idF BGBl II Nr. 358/1997 erforderten Zeitraumes liegt nicht auf der Behörde – zumal im gegenständlichen Fall, in dem nicht einmal geklärt werden konnte, ob die Wohnungen im Leerstehzeitraum privat verwendet wurden – sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft. Das gilt umso mehr und in verstärktem Maß für die durch die LVO geschaffene Rechtslage, durch die mit der Anordnung des § 1 Abs 2 dieser Verordnungen für die dort genannten liebhabereiverdächtigen Betätigungen eine **Vermutung** aufgestellt wird, **die vom Abgabepflichtigen zu widerlegen ist** (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Die von einem Abgabepflichtigen erstellte Ertragsprognose einer Tätigkeit, die der steuerlichen Liebhaberei verdächtig ist, **muss mit allen Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein**, um Unstimmigkeiten einer Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, mit welcher diese der Ertragsprognose die Realitätsnähe abspricht, als eine vom VwGH aufgreifbare Rechtswidrigkeit der Sachverhaltsannahme zu erweisen (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten bei der

Beurteilung der Lebensnähe einer Ertragsprognose ist durchaus zu beachten , weil es ansonsten gar keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu überprüfen ist (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278).

Eine Prognose die bereits für das erste Jahr (genauso wie für die unmittelbar nachfolgenden Jahre des Beobachtungszeitraumes) in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. In dieser Art erstellte Prognosen belegen daher nicht, was im Rahmen der Liebhabereiprüfung festzustellen ist, nämlich die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

b. Die vorgelegten Prognoserechnungen entsprechen beim zu beurteilenden Fall in keiner Weise den tatsächlichen Ergebnissen:

(1) In der ersten Prognoserechnung (vom 8. November 2007) wurden für 2008 Einnahmen von 8.550,00 € und ab 2009 jeweils (bis 2025) Einnahmen von 9.600,00 € prognostiziert.

In den Jahren 2009 sowie 2011 bis 2014 hat der Bf. Einnahmen von 1.566,67 €, 4.590,00 €, 9.879,15 € und 12.703,10 € erzielt.

Die tatsächlich erzielten Einnahmen von 2008 bis 2014 (gesamt 28.738,92) erreichen somit nicht annähernd die Werte der Prognose (66.150,00 €), obwohl spätestens seit 2009 zur Vermietung bereitstehende Wohnungen gegeben sein mussten. Sowohl die Einnahmen (9.600,00 €) als auch die Aufwendungen (2.472,00 € + AfA) werden zudem in der Prognoserechnung bis 2023 mit denselben Beträgen angesetzt, Mietausfälle und Instandhaltungskosten sind dabei nicht berücksichtigt. Nach dieser Prognoserechnung hätte schon 2011 ein Gesamtüberschuss von 3.465,06 € erzielt werden sollen, tatsächlich ergibt sich bis 2014 ein Verlust von -29.667,00 € (ohne Mietausfall und Instandhaltung).

Der ersten Ertragsprognose fehlt daher jegliche Realitätsnähe.

(2) Die zweite Prognose (vom 4. März 2011) weist steigende geschätzte Aufwendungen ab 2006 aus (mit 2.472,00 €), wobei von 2007 (mit 3.256,75 €) auf 2008 (mit 6.698,73 €) ein plötzlicher Anstieg und für 2010 wiederum ein Abfall auf 5.000,00 € zu verzeichnen ist. Während die Aufwendungen mit 5.000,00 € bis 2021 gleichbleibend dargestellt werden, steigen die Einnahmen ab 2012 von 9.600,00 € auf 15.000,00 € (gleichbleibend bis 2021).

Auch bei dieser Prognoserechnung (ab 2010, da bis 2009 die tatsächlichen Ergebnisse schon bekannt waren) weichen die tatsächlichen und prognostizierten Einnahmen eklatant voneinander ab:

Einnahmen

Jahr	Prognose Einnahmen	Tatsächliche Einnahmen
------	--------------------	------------------------

2010	1.500,00	0,00
2011	9.600,00	4.590,90
2012	15.000,00	9.879,15
2013	15.000,00	12.703,10
2014	15.000,00	0,00
Gesamt	56.100,00	27.172,25

Auch zwischen Ergebnisprognose und Ergebnis besteht eine überproportionale Differenz, wobei Mietausfälle und Instandhaltungskosten noch nicht enthalten sind. Der Bf. hat auch die Fragestellung nach Umfang und Ausmaß der ursprünglichen Renovierungen nicht beantwortet, die in die Prognoserechnung einfließen müssen.

Jahr	Prognose Überschuss	Tatsächliches Ergebnis
2010	-5.021,59	-5.247,58
2011	3.078,41	-1.624,23
2012	8.478,41	+3.718,92
2013	8.478,41	+5.518,22
2014	8.478,41	-1.171,62
Gesamt	23.492,05	+1.193,71

c. Gesamtübersicht:

(1) Die bisher erzielten und prognostizierten Ergebnisse stellen sich gesamt wie folgt dar:

Jahr	Einnahmen	Einnahmen prognostiziert zweite Prognose	Ausgaben (Zinsen, WK und AfA)	Ergebnis	Ergebnis prognostiziert zweite Prognose
2004	0,00	0,00	-4.756,73	-4.756,73	
2005	0,00	0,00	-3.965,67	-3.965,67	
2006	0,00	0,00	-3.993,59	-3.993,59	
2007	0,00	0,00	-4.778,34	-4.778,34	
2008	0,00	0,00	-8.220,32	-8.220,34	
2009	1.566,67	1.566,67	-6.713,11	-5.146,44	
2010	0,00	1.500,00	-5.247,58	-5.247,58	-5.021,59
2011	4.590,00	9.600,00	-6.214,23	-1.624,23	+3.078,41
2012	9.879,15	15.000,00	-6.160,23	+3.718,93	+8.478,41

2013	12.703,10	15.000,00	-7.184,88	+5.518,22	+8.478,41
2014	0,00	15.000,00	-1.171,60	-1.171,60	+8.478,41
Gesamt	28.738,92	57.666,67		-29.667,37	

(2) Die Zeiträume der tatsächlichen Vermietung (2009 bis 2014) weisen folgendes Gesamtergebnis auf:

	Einnahmen	Einnahmen prognostiziert	Tatsächl Ausgaben	Ergebnis	Ergebnis prognostiziert
2009	1.566,67	1.566,67	-6.713,11	-5.146,44	-5.146,44
2010	0,00	1.500,00	-5.247,58	-5.247,58	-5.021,59
2011	4.590,00	9.600,00	-6.214,23	-1.624,23	+3.078,41
2012	9.879,15	15.000,00	-6.160,23	+3.718,93	+8.478,41
2013	12.703,10	15.000,00	-7.184,88	+5.518,22	+8.478,41
2014	0,00	15.000,00	-1.171,60	-1.171,60	+8.478,41
Gesamt	28.738,92	57.666,67	32.691,63	-3.952,70	+18.345,61
: 6	4.789,82	9.611,11	5.448,60	-658,78	+3.057,60

Damit stehen unter Außerachtlassung des Leerstellungszeitraumes 2004 bis 2008 für den Zeitraum 2009 bis 2014

- prognostizierten Einnahmen von 57.666,67 € tatsächliche Einnahmen von 28.738,92 € und

- prognostizierten Gewinnen von 18.345,61 € ein Verlust von 3.952,70 € gegenüber. Mietausfallsrisiken und künftige Instandhaltungskosten sind bei dieser Berechnung noch gar nicht enthalten. Die Schwankungen in den Jahren 2009 bis 2014 zeigen auch, dass stabile Gewinnerwartungen nicht prognostiziert werden können (Gesamtverlust von -3.952,70 € in den Vermietungsjahren).

d. Die Prognoserechnungen sind damit **für eine plausible Begründung der Erzielung eines Gesamtüberschusses zur Gänze unbrauchbar**. Ein Gesamtüberschuss war in absehbarer Zeit – bezogen auf die vorgelegten Prognoserechnungen – nicht erreichbar.

e. Ertragseinschätzung:

Insgesamt wurde in 11 (von 2004 bis 2014) Jahren ein Gesamtverlust von -29.667,37 € erzielt. Damit müsste zumindest zwölf Jahre lang ein Gewinn von mehr als 2.472,00 € (29.667:12) erzielt werden, um ein positives Gesamtergebnis bis zum 23. Jahr ausweisen zu können. Es ist jedoch nicht nur das Ergebnis des gesamten Vermietungszeitraumes (2004 bis 2014) sondern auch das Gesamtergebnis der tatsächlichen Vermietungsjahre zur Gänze negativ, sodass sich eine positive Prognose daraus nicht ableiten lässt. Wird richtigerweise eine **Durchschnittsbetrachtung angestellt** (die Miteinbeziehung nur der

Jahre 2012 und 2013 - wie vom Bf. in Betracht gezogen - ist nicht rechtskonform, zumal infolge der Weigerung der Offenlegung der Mietverträge eine präzise Vorausschau auf erzielbare Mieterträge nicht möglich ist) und der tatsächliche Vermietungszeitraum als Maßstab herangezogen, ergeben sich von 2009 bis 2014 Jahreseinnahmen von 4.789,82 und Ausgaben von 5.448,60 (obige Tabelle), sodass von einem durchschnittlichen (Jahres)Verlust von 658,00 € pro Jahr (ohne Mietausfall und Instandhaltung) auszugehen ist.

Somit sind die Verluste aus der Vermietung nicht anzuerkennen, da eine positive Ertragsprognose bis zum 23. Jahr der Vermietung nicht erstellt werden kann.

4. Planung der Vermietung auf die Dauer eines absehbaren Zeitraumes und Nichterbringung der Mitwirkungsverpflichtung trotz mehrfacher Ermittlungsschritte:

Aufgrund der fortgesetzten Weigerung des Bf. wesentliche Fragestellungen zu beantworten, konnten die im Zusammenhang mit dem Verkauf des Mietobjektes maßgeblichen Umstände von der Finanzbehörde nicht ermittelt werden:

a. Der Verkauf des Mietobjektes stellt für den Fall, das er vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses erfolgt und nicht auf eine Unwägbarkeit iSd VwGH-Rspr zurückzuführen ist, ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vorneherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs 4 LVO beabsichtigt war (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343, Rechtssatz 6).

Zwar wurde der Bf. mehrmals aufgefordert zu den entscheidenden Fragen Stellung zu nehmen, hat aber im Wesentlichen nur drei Punkte erläutert

- es lägen Unwägbarkeiten vor, der Verkauf der Wohnungen habe der Finanzierung des errichteten Wohngebäudes (nach Verlegung des Wohnsitzes) gedient (Schreiben vom 23. Juni 2016),

- wesentlicher Grund für die Leerstehung der Wohnungen sei eine mündlich vereinbarte Renovierung der gekauften Wohnungen durch den Verkäufer gewesen, dieser sei längere Zeit durch seine schwere (Tumor)Erkrankung an der zugesagten Renovierung gehindert worden (Beschwerde vom 16.12.2016) und

- die Wohnungen seien möbliert, voll ausgestattet und inklusive Endreinigung vermietet worden (Beschwerde vom 16.12.2016).

b. Für die Beurteilung maßgebliche Nachweise hat der Bf. dagegen – unter Vernachlässigung seiner bestehenden Mitwirkungsverpflichtungen – nicht erbracht:

(1) Umstände der Renovierung:

Soweit der Bf. die Leerstehung der Wohnungen mit mündlichen Zusagen des Verkäufers auf Renovierungsarbeiten nach dem Verkauf begründet hat, **wurden dafür keine Nachweise vorgelegt**. Diese Darstellung ist auch nicht besonders plausibel oder gar wirtschaftlich: Ein wirtschaftlich denkender Käufer von Eigentumswohnungen, der diese vermieten möchte, hätte nicht schadhafte (und damit fünf Jahre nicht vermietbare?)

Immobilien erworben und sich dann deren Instandhaltung (als Teil des Kaufpreises) nur mündlich zusagen lassen, mit dem Risiko jahrelanger Unvermietbarkeit und verbunden mit der Unsicherheit, wann und ob die Wohnungen überhaupt saniert werden. Zudem ist - bei tatsächlich vorliegender Absicht einen Gesamtüberschuss zu erzielen - zu erwarten, dass der Bf. versprochene (aber nicht eingehaltene) Sanierungen selbst durchführt und dem Verkäufer in Rechnung stellt; andernfalls ist diese Absicht zu bezweifeln.

Welche Schäden in den erworbenen Wohnungen vorlagen und wie diese Schäden hätten behoben werden sollen (bzw wie diese später behoben wurden - ab 2009 wurde ja vermietet), hat der Bf. weder erläutert, noch die entsprechenden Kosten in seinen Prognoserechnungen ausgewiesen .

Da weder die von der Finanzbehörde schriftlich gestellten Anfragen an den Bf.

- nach den konkreten Schritten, die gesetzt wurden, um die Wohnungen zu vermieten (Auskunftersuchen 8.8.2016) ,

- noch dezidierte Fragen nach der Renovierung (mit den Fragestellungen - Gibt es Unterlagen - Schriftverkehr und anderes - für die vereinbarte Renovierung der Wohnungen durch den Käufer? Wann, durch wen und in welchem Umfang erfolgte die Renovierung? Wenn die Renovierung nicht durch den Verkäufer durchgeführt wurde, gab es von diesem eine Entschädigungszahlung? Gab es nach dem Kauf zielgerichtete Maßnahmen, um einen vermietbaren Zustand zu erreichen?) beantwortet wurden, **konnte von der Finanzverwaltung der Zustand der Wohnungen nicht in die Beurteilung der Gesamtüberschusserzielungsabsicht miteinbezogen werden (Auskunftersuchen 31.1.2017).**

Ungeklärt geblieben ist damit, welcher Renovierungsbedarf tatsächlich bestand, welche mündliche Vereinbarung mit dem Verkäufer getroffen worden sein soll und in welchem Zeitrahmen sich die Renovierung ursprünglich abspielen sollte bzw abgespielt hat.

(2) Zu den Mietkonditionen in den Jahren, in denen vermietet wurde:

Wesentlich für die Beurteilung der Liebhaberei wären auch die **Mietkonditionen aller mündlichen Mietverträge (2009, 2011, 2012, 2013) gewesen:**

Der Bf. führt aus, Mietverträge für die kurzfristige Vermietung habe es nicht gegeben. Es müssen aber – sofern sich der Bf. nicht im völlig rechtsfreien Raum bewegt, wovon das BFG nicht ausgeht – zumindest mündliche Mietverträge mit den Mietern abgeschlossen worden sein, deren Konditionen (für jeden einzelnen Mieter) mitzuteilen gewesen wären. Daraus hätten sich nicht nur Einblicke in die jeweiligen (Miet)Vereinbarungen ergeben und die **Gründe für die kurzfristige Vermietung** erkennbar werden lassen, sondern auch Namen und Anzahl der Mieter sowie die Dauer der Vermietung in jedem Jahr.

Der Bf. hat aber weder (eine Liste von Namen der) Mieter bekanntgegeben, noch die Inhalte der Vereinbarungen oder die Gründe für die (nur) kurzfristigen Vermietungen 2011 und 2012, obwohl nach den Angaben bis zur Erreichung eines Gesamterfolges vermietet

werden sollte, wofür aber wiederum nur eine längerfristige Vermietung ein deutliches Indiz gewesen wäre.

(3) Private Nutzung im Zeitraum der Leerstehung:

Von 2004 bis 2008 sowie 2010 und 2014 (in sieben von elf Jahren) wurden keine Einnahmen erzielt. Das ist nicht nur ungewöhnlich und gerade kein Indiz für eine geplante dauerhafte Vermietung, es bleibt auch **unklar ob die Wohnungen in dieser Zeit (nicht nur nicht vermietet, sondern) auch privat genutzt wurden. Diese Frage** – welche die Finanzbehörde dezidiert im Schreiben vom 8. August 2016 gestellt hat – **wurde** (wie viele andere Fragen) **vom Bf nicht beantwortet** .

Es ist allerdings für die Frage der Liebhaberei von wesentlicher Bedeutung, ob die Wohnungen bis 2010 tatsächlich nur ein Jahr lang vermietet und/oder in den anderen Zeiträumen privat genutzt wurden (bzw völlig leer standen), was nicht für besondere Anstrengungen des Vermieters sprechen würde, die Wohnungen vor Ablauf des absehbaren Zeitraums mit der Absicht eines Gesamtüberschusses zu vermieten. Zudem würde eine von Anfang an bestehende (oder eine Unterbrechung durch) private Nutzung zu einer Beendigung der Betätigung führen, sodass in diesem Fall ab 2009 eine neue Betätigung vorliegen würde (dh. mindestens zwei verschiedene Beurteilungszeiträume im gegenständlichen Fall gegeben wären).

(4) Ursprünglicher Plan hinsichtlich der Mietobjekte:

Der Bf. benennt als "Unwägbarkeit" den Hausbau in Oberösterreich, der dazu geführt habe, dass der Verkaufserlös zur Schuldenabdeckung verwendet worden sei.

Das Ansuchen auf Baubewilligung stammt vom 1. Dezember 2014 (Schreiben vom 30. Oktober 2014; beruhend auf einem Bauplan des Baumeisters vom 10. Oktober 2014 für ein Einfamilienhaus mit Doppelcarport), der Auflagenbescheid vom 5. Dezember 2014 (aufbauend auf dem Gutachten des Sachverständigen vom 3. Dezember 2014). Mit Eingabe vom 8. Mai 2015 wurde die beabsichtigte Ausführung des Bauvorhabens (Änderung der Höhenlage) angegeben (Ansuchen um Änderung am 3.2.2015). Der Verkauf der Mietobjekte im Januar 2014 fand damit lange vor der Konkretisierung des Bauvorhabens statt, das erst im Oktober 2014 bei der Gemeinde eingereicht wurde. Die Verlegung des Hauptwohnsitzes erfolgte erst am 26. November 2015.

Ab welchem Zeitpunkt der Hausbau geplant war, wurde aber vom Bf wiederum nicht erläutert, obwohl auch diese Frage schriftlich von der Finanzverwaltung gestellt wurde (Auskunftersuchen 31.1.2017) . Die Beantwortung dieser Frage wäre ebenfalls maßgebend für die Beurteilung gewesen, ob der Bf. schon seit längerer Zeit beabsichtigte, die Wohnungen zwecks Finanzierung eines Hausbaus wieder zu veräußern. Aufgrund der Rspr des VwGH war die Finanzverwaltung gehalten zu überprüfen, ob die Veräußerung Teil eines von vorneherein bestehenden Planes gewesen sein konnte (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001). Aufgrund der bisherigen Gestaltung besteht auch die Möglichkeit, dass ab 2009 von einer Änderung der Bewirtschaftung ausgegangen werden muss (nach durchgeführter Renovierung) und zumindest seit diesem Zeitpunkt schon die spätere

Veräußerung zur Finanzierung des Eigenheimes geplant war, was zur Liebhaberei auch bei einem allfälligen zweiten Beurteilungszeitraum führen müsste.

Alle diese Ermittlungen hat der Bf. mit der Weigerung, die obbezeichneten Fragen zu beantworten, vereitelt.

c. Kurzfristigkeit der Mietverträge:

Hinzu kommt dass die bekanntgewordenen Bestandverträge ab 2012 nur kurzfristige Verträge waren: Zwar lassen befristete Bestandverträge (hier kurzfristige Apartmentvermietung ab 2012) per se – ohne Wahrung des Parteiengehörs – noch nicht den Schluss auf eine begrenzte Zeitspanne für die Vermietung zu (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0199). Der Bf. hat aber seinerseits die wichtigen **Fragestellungen zu den Mietkonditionen** (Vorlage der Mietverträge; welche Art der Vermietung wurde vor der kurzfristigen Apartmentvermietung ausgeübt; ab wann wurde beabsichtigt die Vermietung vorzeitig zu beenden) **gar nicht beantwortet** und seine diesbezüglichen Mitwirkungspflichten damit nicht wahrgenommen. Die befristeten Mietverträge beinhalten daher sehr wohl die Möglichkeit, dass die Vermietung nur für einen begrenzten Zeitraum bzw die Veräußerung der Mietobjekte (bereits) seit längerer Zeit geplant war.

5. Zusammenfassung:

a. Nach Ansicht des BFG ist für den vorliegenden Zeitraum 2004 bis 2014 von Liebhaberei auszugehen. Die Überprüfung, ob allenfalls zwei getrennte Beurteilungszeiträume vorliegen und die Frage eines von vorneherein bestehenden Veräußerungsplanes, konnte ebenso wie die Ermittlung anderer maßgeblicher Umstände nicht vorgenommen werden, weil der Bf. entsprechende Auskünfte trotz mehrfacher Urgenzen nicht erteilt hat.

b. Aus den vorgelegten Prognoserechnungen ergibt sich, dass ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum nicht erzielbar war

- über einen Zeitraum von fünf Jahren (2004 bis 2008) konnte der Bf. keinerlei Anstrengungen zur Vermietung nachweisen (Inserate, Makler, sonstiges), was nicht auf konkrete Bemühungen hinweist, einen Gesamtüberschuss anzustreben;

- in Jahren in denen tatsächlich vermietet wurde (2009 bis 2014), konnten die prognostizierten Werte nicht annähernd erreicht werden, vielmehr weichen sowohl Einnahmen als auch erklärte Ergebnisse wesentlich von den Prognoserechnungen ab. Ab 2012 wurde bereits nur mehr „kurzfristig“ vermietet (tageweise und wochenweise laut Beschwerde, **wobei die Frage nach der Art der Vermietung vor 2012 nicht beantwortet wurde**). Nach den 2009 und 2011 erzielten geringfügigen Erträgen lagen aber langfristig konzipierte Mietverträge offenbar auch in den ersten Jahren der Vermietung nicht vor. Auch im eigentlichen Vermietungszeitraum 2009 bis 2014 ergibt sich insgesamt ein Verlust, der keine Basis für eine positive Ertragsprognose bilden kann.

Daraus folgt in rechtlicher Hinsicht, dass von vorneherein keine Einkunftsquelle vorgelegen ist, da weder die Prognoserechnungen noch objektive Ertragsprognosen die

Vermutung der Liebhaberei entkräften können. Der Veräußerungsgewinn ist aus diesem Grund nicht in die Beurteilung der Liebhaberei miteinzubeziehen.

6. a. Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen nach Abs. 3, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen.

Abs. 4 regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert werden. Anzahlungen mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

b. Der Anspruchszinsenbescheid ist an den Stammabgabenbescheid – hier die Einkommensteuerbescheide für 2005 , 2006 und 2008 bis 2010 – gebunden.

Erweist sich dieser nachträglich als rechtswidrig und wird er abgeändert oder aufgehoben, so wird ein neuer, an den Abänderungs- bzw. Aufhebungsbescheid gebundener Zinsenbescheid, erlassen. Eine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides ist nicht vorgesehen.

Die eventuell vorliegende inhaltliche Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides ist auf Grund der oben angeführten Bindung daher für den Zinsenbescheid nicht relevant (siehe auch Ritz, BAO-Handbuch, § 205 BAO, Seite 128).

7. Die Beschwerde war aus den genannten Gründen abzuweisen.

E. Zulassung zur 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.

Das Bundesfinanzgericht ist ebenso wie die Finanzverwaltung zur Auffassung gelangt, dass die Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden konnte und daher seit Beginn (2004) von Liebhaberei auszugehen ist. In Fällen einer von vorneherein nicht anzuerkennenden Einkunftsquelle stellt sich die vom Bf. aufgeworfene Frage einer Miteinbeziehung eines Veräußerungsgewinnes nicht. Es liegt auch hinsichtlich der weiteren Fragestellungen keine vom VwGH zu beantwortende Rechtsfrage von

grundsätzlicher Bedeutung vor, zumal sich die Entscheidung an der bisherigen Rspr des VwGH orientiert.

Linz, am 16. Jänner 2018