

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Binder in der Beschwerdesache BF, whft. WS, vertreten durch die Schabetsberger & Partner Steuerberatungs-GmbH., Fischerstiege 9, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 8.6.2012 und vom 13.6.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 29.8.2012, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuern für 2007, 2008 und 2009, und vom 29.5.2013, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für 2011, StNr. 12, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden gegen die vorläufige Einkommensteuerjahresbescheide für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 und 2011 wird teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der gleichzeitig gemäß § 200 Abs. 2 Bundesabgabenordnung (BAO) nunmehr endgültig festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerden gegen die vorläufigen Umsatzsteuerjahresbescheide für die Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 und 2011 werden als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig werden die angefochtenen Bescheid insofern geändert, als die Abgabenfestsetzungen gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt werden.

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

## **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) betätigte sich in den Streitjahren neben der Erzielung von im gegenständlichen Verfahren außer Streit stehenden Einkünften gemäß § 23 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF (Betrieb einer Handelsagentur) bzw. der Ausführung von umsatzsteuerbaren und -pflichtigen Umsätzen im Rahmen seines Einzelunternehmens iSd § 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 idgF, mit der Bewirtschaftung von insgesamt drei bebauten Liegenschaften und erzielte daraus (zusätzliche) Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 Z 6 und § 28 EStG 1988 idgF.

Verfahrensgegenständlich im zu beurteilenden Beschwerdefall sind (lediglich) zwei Liegenschaften, wobei die erste, in Wien gelegene Liegenschaft (= Objekt 1) mit zwei, teils fremdvermietete, teils vom Bf. selbst genutzte Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten beinhaltenden Gebäuden, nämlich einem straßenseitig liegenden Hauptgebäude und einem, im (zweiten) Innenhof des Haupthauses gelegenen Hofgebäude, bebaut ist. Die zweite streitgegenständliche (vom Bf. bewirtschaftete) Liegenschaft (= Objekt 2) ist in Kärnten gelegen und mit einem ebenfalls zur Vermietung bestimmten Ferienwohnhaus bebaut [*Hinsichtlich einer weiteren, vom Bf. ebenfalls bewirtschafteten, fremdvermieteten Liegenschaft, einer Ferienhausanlage in einem österreichischen Skigebiet (Objekt 3), besteht zwischen den Verfahrensparteien kein Streit*].

Hinsichtlich der im Zusammenhang mit den genannten Objekten entfalteten (unternehmerischen) Tätigkeit erklärte der durch die oben bezeichnete Gesellschaft gemäß § 83 BAO steuerlich vertretene Bf. hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2007 bis 2009 in den zu den jeweiligen Veranlagungszeiträumen (Veranlagungszeitraum = Kalenderjahr) eingereichten Abgabenerklärungen entsprechende Umsätze bzw. Einkünfte und folgte die Abgabenbehörde in den zu den genannten Zeiträumen jeweils ergangenen Jahressteuerbescheiden im Hinblick auf die hier strittigen Verfahrenspunkte den Erklärungsangaben.

Im Zuge einer über abgabenbehördlichen Prüfungsauftrag in der Zeit vom 8.9.2011 bis zum 22.8.2012 zur bezeichneten StNr. hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuern für 2007 bis 2009 bzw. der Umsatzsteuern 2010 bis 2011 durchgeführten Außenprüfung gemäß §§ 144 ff BAO; ABNr. 34; wurde laut Niederschrift (NS) zu der die über die Prüfergebnisse abgehaltenen Schlussbesprechung vom 22.8.2012 bzw. laut Bericht vom 24.8.2012 vom Prüfungsorgan u. a. festgestellt, dass

1. in das im zweiten Hof des Objektes 1 gelegene, zuletzt (*vor Beginn der Umbauarbeiten*) als Möbellager in Verwendung stehende bzw. vermietete, in keiner (baulichen) Verbindung zum Hauptgebäude gelegene Hofgebäude im Zuge eines ab 2007 in einer einheitlichen Bauführung durchgeführten Umbaus (Erneuerung des Dachstuhls mit Gaupen; Verstärkung der Wände; Einzug einer Stahlbetondecke anstelle der bisherigen Decke über dem Erdgeschoß, sowie Neu-Einzug einer Galerieebene im Dachgeschoss) zwei neue Wohnungen geschaffen worden seien. Anschließend sei das gesamte, auch entsprechend den Wünschen des nunmehrigen Mieters umgestaltete (neuwertige) Gebäude ab dem 1.3.2009, als nicht (mehr) dem Mietrechtsgesetz (MRG) unterliegend, neu vermietet worden. Da durch die genannten Sanierungs- bzw. Umbaumaßnahmen insgesamt ein (neues) Wirtschaftsgut einer anderen Marktgängigkeit geschaffen worden sei, seien die vom Bf. bisher in den Prüfungsjahren 2007 bis 2009 als (ein gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 idgF gleichmäßig auf zehn Jahre verteilter) Instandsetzungsaufwand iHv. € 35.223,75 (2007); € 76.048,43 (2008) und € 106.791,42 (2009) geltend gemachten Abschreibungen, resultierend aus Umbaukosten iHv. insgesamt € 1.067.914,20; i. E. für Baumeister; Heizung; Sanitär- und Elektroinstallationen; Zimmerei; Architekt; Fenster und Türen usw., aufgrund der durch den Umbau geänderten Wesensart des

Gebäudes als ein (lediglich) über die gewöhnliche Gebäudenutzungsdauer (im Wege der Absetzung für Abnutzung/AfA) abzuschreibender Herstellungsaufwand zu klassifizieren bzw. entsprechende Aufwendungen erst (ab Fertigstellung des neuen Wirtschaftsgutes im Veranlagungsjahr 2009) aufwandswirksam zu berücksichtigen, sodass sich gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 idGF ertragssteuerlich zu berücksichtigende jährliche Werbungskosten (AfA) für 2009 (und die Folgejahre) von € 16.018,71; d. e. verteilt auf die mit 66,67 Jahren angenommene Gebäudenutzungsdauer einer Jahres-AfA von 1,5 %, ergäben (vgl. Tz 1 der NS);

2. es sich bei den aus der (möglichen) Vermietung des laut baubehördlichem Bewilligungsbescheid (Um- und Zubau) nicht als Ferien- bzw. Wochenendhaus, sondern lediglich als Hauptwohnsitz nutzbaren, bisher lediglich im Zeitraum vom 16. bis zum 21.7.2012 als Ferienwohnung vermieteten, laut zuletzt vorgelegter Prognoserechnung vom 20.8.2012 bei (prognostizierten) jährlichen Mieteinnahmen von € 10.000,00; erstmals im Veranlagungsjahr 2028 einen aufgrund schon bisher nicht eingetretener Prognoseerwartungen höchst zweifelhaften Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) ermöglichenden Objektes 2, bisher erklärten negativen Einkünften nicht um solche aus einer ertragsteuerlich anzuerkennenden Einkunftsquelle iSd §§ 2 Abs. 3 Z 6 und 28 EStG 1988 bzw. aus einer zu einem entsprechenden Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit, sondern vielmehr um eine ertrags- und umsatzsteuerlich entsprechend unbeachtliche Liebhaberei [iSd Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen und Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide, BGBl 1993/33 idGF (Liebhabereiverordnung, kurz LVO) iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994] handle, sodass sowohl die diesbezüglich in den geprüften Jahren erklärten (und bisher abgabenbehördlich anerkannten) Werbungskostenüberschüsse, als auch die die dazu beantragten Vorsteuern, nicht anzuerkennen seien (vgl. Tz 2 der NS);

3. vom Bf. unter „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ 2008 und 2009 für das Objekt 1 erfasste Anlagenzugänge tatsächlich dem Objekt 2 (Seehaus) zuzuordnen seien, sodass die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern, sowie entsprechende (für Objekt 1 berücksichtigte) AfA nicht anerkannt werden könnten (vgl. Tz 3 iVm Tz 2 der NS), sowie dass

4. die AfA beim Haupthaus des Objektes 1 (ebenso wie bereits beim unstrittigen Objekt 3) für 2009 nicht von den fiktiven Anschaffungskosten, sondern – wie bisher – vom Einheitswert der Liegenschaft vorgenommen bzw. berücksichtigt werden könne (vgl. Tz 4 der NS).

Diesen Prüfungsfeststellungen folgend, ergingen für die streitgegenständlichen Veranlagungsjahre in den jeweils gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Abgabenverfahren betreffend die Umsatz- und Einkommensteuern 2007, 2008 und 2009 am 29.8.2012 neue, jeweils vorläufig erlassene (§ 200 Abs. 1 BAO) Jahressteuerbescheide bzw., hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2011, am 29.5.2013 (die vom Bf. am 29.4.2013 für diesen Veranlagungszeitraum eingereichten Jahreserklärungen

folgten hinsichtlich der streitgegenständlichen Punkte zu den Objekten 1 und 2 den eingereichten Erklärungen für die Jahre 2007 bis 2009), jeweils unter Hinweis auf die Ergebnisse der vorgenannten Außenprüfung, ebenfalls vorläufig erlassene (§ 200 BAO) der vorgenannten abgabenbehördlichen Rechtsansicht entsprechende Umsatz- bzw. Einkommensteuerjahresbescheide (zur Vorläufigkeit der Bescheide vgl. Tz 1 der oa. NS).

Mit den bei der Abgabenbehörde eingebrachten Berufungen vom 1.10. 2012 (betreff. Umsatz- und Einkommensteuern 2007 bis 2009) bzw. vom 13.6.2013 (betreff. Umsatz- und Einkommensteuer 2011) begehrte der (nunmehrige) Bf. jeweils form- und fristgerecht einerseits die (erklärungsgemäße) Anerkennung der in den einzelnen Veranlagungsjahren von ihm geltend gemachten Sanierungskosten für das Hofgebäude zum Objekt 1 als (ein auf zehn Jahre absetzbarer) Erhaltungsaufwand nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 bzw. – hilfsweise – deren entsprechende Berücksichtigung als ein auf fünfzehn Jahre absetzbarer Sanierungsaufwand iSd § 28 Abs. 3 Z 1 leg. cit. (Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG in dem, den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegenden Hofgebäude), sowie, andererseits, die (vorläufige) Anerkennung der Vermietung des Objektes 2 als Einkunftsquelle iSd EStG 1988 mit allen sich daraus ergebenden ertrags- und umsatzsteuerrechtlichen Folgen.

Zur Begründung verwies der Bf. hinsichtlich des Objektes Objekt 1 darauf, dass, entgegen der behördlichen Sichtweise, durch die Sanierung des Hofgebäudes kein Wirtschaftsgut mit einer anderen Marktgängigkeit bzw. kein solches mit einer anderen Wesensart geschaffen, sondern, durch die Bauarbeiten lediglich, ein bereits bestehendes Gebäude umfangreich verbessert worden sei, sodass insgesamt daher ein entsprechend gleichmäßig absetzbarer Erhaltungsaufwand vorliege (vgl. dazu die mit der Berufung vorgelegten Sanierungsgutachten; Auszüge aus dem magistratsbehördlichen Bau-Akt; Erklärung der Hausmeisterin über die frühere Nutzung des Hofgebäudes zu Wohnzwecken; Unterlagen zu den Bebauungsbestimmungen, sowie zur Baugenehmigung). Das betreffende Gebäude, so der Bf., gehöre zu ein und derselben Grundbuchs-Einlagezahl und unterliege auch laut (nicht näher genannten) „Mietrechtsspezialisten“ nach wie vor den Bestimmungen des MRG.

Zum weiteren Berufungspunkt (Voluptuar Objekt 2) wurde darauf verwiesen, dass sich die Zweifel an der Einhaltung der (letzten) Prognoserechnung auf erklärbare Ereignisse in der Vergangenheit bezögen und die ernsthafte Bewirtschaftungsabsicht der nächsten Jahre im Abgabenverfahren glaubwürdig dargelegt worden sei. Die Unterbrechungen der Vermietungstätigkeit im Prüfungszeitraum seien auf umfangreiche Umbauarbeiten und auf „Komplikationen“ mit der erforderlichen Benutzungsbewilligung zurückzuführen. Der Bf. habe aber nachgewiesen, dass er zielgerichtet darauf hingewirkt habe, einen vermietbaren Zustand zu erreichen, wenn das Objekt anders eben nicht vermietbar sei. Diesbezüglich werde vorgeschlagen, das Objekt 2 weiterhin vorläufig (als Einkunftsquelle im Rahmen der Vermietung und Verpachtung) zu veranlagern und erst gegebenenfalls, bei (nachträglich erkanntem) Zutreffen der Liebhaberei-Vermutung, gleichsam „risikolos“

eine entsprechende Korrektur der einzelnen (vorläufig ergangenen) Steuerbescheide vorzunehmen.

Das Finanzamt legte, nach Einholung einer Stellungnahme des Prüforrganes vom 9.11.2009 zu den Berufungsausführungen vom 1.10.2012 bzw. einer dazu vom Bf. erstatteten Gegenäußerung vom 22.1.2013, die Berufungen am 13.2.2013 (Veranlagungsjahre 2007, 2008 und 2009) bzw. am 12.11.2013 (Veranlagungsjahr 2011) dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor und beantragte, entsprechend der angeschlossenen (dem Berufungsvorbringen entgegnetretenden) Stellungnahme des Prüfers, die Abweisung der jeweils zu den genannten Abgaben bzw. Veranlagungszeiträumen eingebrachten Rechtsmittel.

Mit Erkenntnis vom 16.11.2016, GZ. RV/7100416/2013, wies das Bundesfinanzgericht (BFG) die gegen die abgabenbehördlichen, hinsichtlich der vorläufigen Festsetzung von Umsatz- und Einkommensteuern für 2007, 2008, 2009 und 2011 ergangenen, Bescheide erhobenen Beschwerden (vgl. dazu § 323 Abs. 38 BAO) als unbegründet ab und erklärte gleichzeitig eine Revision gegen diese Entscheidung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG für nicht zulässig.

Begründend wurde zunächst angeführt, dass es sich beim (*Hofgebäude zu*) Objekt 1 um ein freistehendes, in keiner baulichen Verbindung zum Hauptgebäude stehendes Gebäude handle. Die ganz nach den Wünschen des neuen Mieters durchgeführten Bau- und Sanierungsmaßnahmen hätten zur Herstellung eines, verglichen mit dem vorherigen Zustand, eindeutig und erheblich höherwertigen Wirtschaftsgutes geführt. Das (ursprünglich) aus einer Ebene bestehende Gebäude, welches in weit zurückliegender Vergangenheit als Fuhrwerker-Haus und danach, bis 2003, zu privaten Wohnzwecken eines fremden Bestandnehmers genutzt worden sei, sei (*vor Beginn der Sanierungsarbeiten*) wegen baubehördlich festgestellter Substanzmängel, als zu Wohnzwecken offenbar nicht mehr weiterhin nutzbar, leer gestanden und zum Teil als Möbellager genutzt worden. Nach dem Umbau habe sich das Gebäude erstmals für gewerbliche Zwecke des schon vor Abschluss der Umbauarbeiten bestimmten neuen Bestandnehmers geeignet, und sei vom Bf. gegen ein frei vereinbartes Mietentgelt als Bürogebäude in Bestand vergeben worden. Es handle sich beim (*sanierten*) Hofgebäude daher um ein erst durch den Umbau neu geschaffenes Wirtschaftsgut anderer Art/Verwendung und stünden sämtliche Baumaßnahmen in einem unmittelbaren Veranlassungszusammenhang (mit) dieser Änderung der Wesensart und des geänderten Nutzungspotenziales, sodass insgesamt daher ein entsprechender Herstellungsaufwand vorliege.

Ein derartiger Herstellungsaufwand sei, im Unterscheid zu einem Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwand, der Bestimmung des § 28 Abs. 3 EStG 1988 idGF folgend, nur dann (begünstigt) auf fünfzehn Jahre verteilt absetzbar, wenn es sich u. a. um in den Bestimmungen des MRG über den Hauptmietzins unterliegenden Gebäuden getätigte Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG handle. Da das sanierte Hofgebäude aber ein selbständiges, aus nicht mehr als zwei Einheiten mit Wohn- bzw. Geschäftsräumlichkeiten

bestehendes, Gebäude sei, welches nicht dem Anwendungsbereich des MRG unterliege (vgl. § 1 Abs. 2 Z 5 MRG), und daher die vorgenannte Bestimmung nicht zur Anwendung gelangen könne, erwiesen sich die angefochtenen, dem Bf. lediglich (ab der Veranlagung 2009 und den Folgejahren) entsprechende Werbungskosten in Höhe der auf die gewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes entfallenden AfA zugestehenden, Einkommensteuerbescheide insofern als rechtmäßig.

Das als Objekt 2 bezeichnete, laut Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 9.11.2009 außerhalb des Prüfzeitraumes erst- bzw. (bisher) einmalig vermietete, nach den Erklärungen 2007 bis 2010 um einen (auf zehn Jahre verteilten) Instandsetzungsaufwand von insgesamt € 140.654,10 umgebaute, Seehaus sei ab dem Jahr 2005 auflagenwidrig nicht für den Zweck einer Hauptwohnsitzbegründung, sondern zur Schaffung eines vermietbaren Ferienhauses aufwändig ausgebaut worden und habe eine auch entsprechend dokumentierte Vermietung erstmals für die Zeitspanne vom 16.7. bis zum 21.7.2012 stattgefunden.

Dass die Ortsgemeinde das Abweichen des Bf. von der ihm erteilten Auflage einer Hauptwohnsitzbegründung geduldet habe (vom Bf. getroffene Vereinbarung mit der Gemeinde über die Erhebung einer Kurtaxe), liefere noch keinen (ausreichenden) Nachweis, dass das Objekt auch vor bzw. nach dem dokumentierten Vermietungszeitraum mit Gewinn bringenden Einnahmen vermietet worden sei. In den Jahren 2005 bis 2014 habe der Bf. aus dem genannten Objekt nur Verluste erzielt und wiesen auch die bisher eingereichten Abgabenerklärungen für die Veranlagungen 2012 bis 2014, jeweils die prognostizierten Einnahmen um ein Vielfaches übersteigende Ausgaben (Werbungskosten) aus. Insgesamt könne daher eine dauerhafte bzw. durchgehende Vermietungsabsicht und ein für einen Zeitraum von 20 bzw. 23 Jahren bestehende, auf die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten gerichtete Absicht des Bf., nicht erkannt werden, wobei, aufgrund des für eine endgültige Beurteilung noch zu kurzen Vermietungs- bzw. Beobachtungszeitraumes, die Abgabenbehörde in den angefochtenen Bescheiden zu Recht mit einer (bloß) vorläufigen Abgabenfestsetzung für die genannten beschwerdegegenständlichen Jahre vorgegangen sei.

Zur (erfolgen) Nichtzulassung einer (ordentlichen) Revision verwies das BFG darauf, dass durch den Ausspruch in der Sache insofern keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung berührt werde, als die getroffene Entscheidung weder von der bisherigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) abweiche, noch eine solche höchstgerichtliche Rechtsprechung fehle bzw. nicht einheitlich sei, und insofern auch keine von einer besonderen Schwierigkeit geprägte Rechtsfrage zu beurteilen, sondern die Entscheidung rein auf Basis des ermittelten Sachverhaltes zu treffen gewesen sei.

Gegen dieses Erkenntnis (s. wiederum § 323 Abs. 38 BAO) erhob der Bf. am 29.12.2016 durch seine (in der Revision) ausgewiesene Vertretung gemäß Art 133 Abs. 1 Z 1 und Abs. 6 Z 1 B-VG (außerordentliche) Revision an den VwGH, mit welcher das bezeichnete Erkenntnis seinem gesamten Inhalt und Umfang nach angefochten wurde und begehrte darin, unter Anführung bzw. Benennung entsprechend bezeichneter und

ausgeführter Revisionspunkte (i. E. wurden sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit als auch Verfahrensmängel geltend gemacht), dessen (kostenpflichtige) Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Mit Erkenntnis vom 21.3.2018, GZ. Ra 2017/13/0012, hob der VwGH das angefochtene Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, und erkannte auf einen, dem Revisionswerber zustehenden, Kostenersatz und stellte begründend dazu, nach einleitendem Hinweis darauf, dass sich trotz der uneingeschränkten Anfechtungserklärung des (nunmehrigen) Bf. die ausgeführte Revision lediglich auf das Objekt 1 beziehe, sowie Darstellung des dem angefochtenen Erkenntnis bzw. dem Verwaltungsgeschehen zugrunde liegenden Sachverhaltes, Nachstehendes fest:

*BFG-Erkenntnisse müssten so begründet sein, dass der sich darin niederschlagende Denkprozess, sowohl für den Abgabepflichtigen, als auch für den VwGH nachvollziehbar sei. Dabei sei auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Entscheidung relevanten Behauptungen einzugehen.*

*Für die Beurteilung des verfahrensgegenständlichen Hauptstreitpunktes, nämlich ob durch die streitgegenständlichen Sanierungsarbeiten am Hofgebäude dessen Wesensart verändert worden sei (vgl. die VwGH-Erkenntnisse vom 24.9.2007, 2006/15/0333; vom 23.10.2013, 2010/13/0147; bzw. vom 21.11.2013, 2011/15/0114), bedürfe es einer genaueren Beweiswürdigung bzw. einer (beweiswürdigenden) Auseinandersetzung mit den vom Bf. vorgelegten Unterlagen. Dabei werde insbesondere dem im angeführten Erkenntnis vom 24.9.2007 angesprochene Gesichtspunkt einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden Erweiterung („Kapazitätsausweitung“ lt. VwGH 21.11.2013, 2001/15/0114) zu beachten sein, sodass Feststellungen darüber, ob die Maßnahmen (zweigeschossiger Ausbau und Einbeziehung des Dachbodens) zu einer wesentlichen Erhöhung der Wohnungsnutzflächen geführt haben, zu treffen seien.*

*Sollte sich danach ergeben, dass nach den Maßstäben der vorgenannten Judikatur ein Herstellungsaufwand anzunehmen sei, werde in Bezug auf den hilfsweise gestellten Antrag auf Absetzung nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf das Vorbringen des Revisionswerbers, dass zwar aus wirtschaftlichen Interessen im aktenkundigen Mietvertrag die Unanwendbarkeit des MRG behauptet worden, dies aber infolge Zugehörigkeit des Mietobjektes zum Grundbuchkörper des Haupthauses unwahr gewesen sei, entsprechend einzugehen sein. Ergäbe sich dann die Anwendbarkeit des MRG werde zu klären sein, ob ein Dachbodenausbau vorliege, der anders als in den mit Erkenntnissen vom 22.9.2005, 2001/14/0041, und vom 25.2.2009, 2006/13/0170, entschieden Fällen, nur als Umgestaltung bestehender Mietobjekte zu werten sei.*

Indem sich, so der VwGH, das BFG mit dem maßgeblichen Beschwerdesachverhalt bisher nicht ausreichend auseinandergesetzt und seine Entscheidung weder formal, noch inhaltlich nachvollziehbar begründet habe, sei daher das angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c Verwaltungsgerichtshofgesetz (VwGG) aufzuheben gewesen.

In dem in Folge des Spruches des VwGH fortgesetzten Beschwerdeverfahren vor dem BFG (§ 42 Abs. 3 VwGG) übermittelte der Bf. am 21.11.2018 eine schriftliche Stellungnahme, in welcher er, unter Hinweis auf eine nach der o. a. VwGH-Entscheidung mit (Vertretern) der Abgabenbehörde am 11.7.2018 abgehaltene Besprechung, den maßgeblichen Sachverhalt, sowie die heranzuziehende Rechtslage für das gegenständliche Beschwerdeverfahrens, jeweils aus seiner Sicht, darlegte. Danach handle es sich beim Umbau des Hofgebäudes, nach gleichzeitiger Darstellung der Bau- und Nutzungsgeschichte des Hofgebäudes, einer Schilderung der Anlassgründe für die erfolgte Sanierung und deren Ablauf, sowie die Umstände der anschließenden Neuvermietung, um nützliche Verbesserungen durch bautechnische Maßnahmen an einem den Bestimmungen des MRG über die Verwendung von Hauptmietzinsen unterliegenden Gebäude nach § 4 Abs. 2 MRG, sodass die Voraussetzungen für eine begünstigte (Fünftehtel-)Abschreibung der entsprechenden Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 vorlägen. Hinsichtlich des (ebenfalls noch beschwerdegegenständlichen) Objektes 2 (Seehaus) wurde vom Bf. darauf hingewiesen, dass bereits aus Anlass der Besprechung am 11.7.2018 der Abgabenbehörde gegenüber erklärt worden sei, dass im Hinblick auf die schwierige Ertragsaussituation während des Betrachtungszeitraumes („kurze Saison“), die dortige Vermietungstätigkeit mittlerweile eingestellt und die in den angefochtenen Bescheiden vertretene, abgabenbehördliche Beurteilung einer Liebhaberei-Einstufung und die daraus erwachsenden Rechtsfolgen einer entsprechenden Aufwands- bzw. Vorsteuerkürzung vom Bf. akzeptiert worden seien. Gleichzeitig, so der Bf., werde (aber) nunmehr hinsichtlich des Objektes 1 (unter Vorlage eines entsprechenden Anlageverzeichnisses 2008) „die Zuerkennung von Instandhaltungs-Kosten von zwei mal ca. EUR 20.000,-- während des Prüfzeitraumes, zumal diese Kosten bisher nicht berücksichtigt wurden und Euro 29.000,-- auch fälschlicherweise im zugrundliegenden Anlageverzeichnis aufgenommen wurden“ geltend gemacht worden war, angestrebt.

Des Weiteren legte der Bf. am 31.1.2019, aus Anlass einer von ihm in die Wege geleiteten Besprechung der einzelnen (strittigen) Beschwerdepunkte dem erkennenden Richter zusätzliche Unterlagen zum Umbau des Hofgebäudes von Objekt 1, i. E. eine Fotodokumentation zur baulichen Situation und zum derzeitigen Zustand des gesamten Objektes (Haupt- und Hofgebäude; beinhaltend insbes. verschiedene Innenraumaufnahmen des sanierten Hofgebäudes); einen (endgültigen) Bebauungsplan zum durchgeführten Umbau des Hofgebäudes („1. Auswechslungsplan“); einen Grundbuchsauszug betreffend die das (gesamte) Objekt 1 beinhaltende Liegenschaft [Grundbuch-Einlagezahl (GB-EZ) 56]; diverse Mietverträge mit der Vormieterin des Hofgebäudes; Unterlagen betreffend die dem Bf. nach dem MRG magistratsbehördlich aufgetragenen Erhaltungsarbeiten am Hofgebäude und einen entsprechenden Schriftverkehr dazu, insbes. über eine zwischen Vormieterin und dem Bf. schließlich im über den Mietrechtsstreit abgeführten bezirksgerichtlichen Verfahren erzielte abschließende Einigung, sowie eine Bestätigung über die einvernehmliche Räumung des Bestandobjektes Hofgebäude durch die Vormieterin und Übergabe an den Bf., vor.

Im Zuge einer Erörterung des vorgelegten Bauplanes (1. Auswechslungsplan) wurde vom Bf. dazu mitgeteilt, dass sich durch den Umbau an der Wohn- bzw. Nutzfläche (mit Ausnahme der beiden neu hinzugefügten Terrassen) des nach wie vor dreigeschossigen, auch von der Raumkubatur gleich gebliebenen, Hofgebäudes nichts geändert habe; dass eine sich unmittelbar unter dem Dachstuhl (Dachschräge) befindliche durchgehende Galerieebene (im Bauplan irrtümlich als 2. Dachgeschoss bezeichnet) bereits zum Zeitpunkt der Nutzung durch die Vormieterin bzw. vor dem Beginn der Umbauarbeiten als eine an der Gebäuderückwand in fester Verbindung mit dem Mauerwerk angebrachte, in Holzbauweise errichtete Galerie, vorhanden gewesen sei, und die Fläche dieser Galerie mit Ausnahme der neu hinzugefügten, unmittelbar an die Galerie anschließenden Terrassen, jener der „neu eingezogenen“ Galerieebene entsprochen habe. Desgleichen wurden mit dem Bf. (anhand des vorgelegten Bau- bzw. Auswechslungsplanes) die einzelnen, im Zuge der Sanierung durchgeführten Baumaßnahmen (Einzug neuer Zwischenwände; Erneuerung der Zwischendecke zwischen Erd- und Dachgeschoß; neue Raumaufteilung bzw. Einfügung neuer, bisher nicht vorhandener Räume; Einbau von zuvor nicht bestehenden Sanitär- bzw. Küchenräumen; Erneuerung des gesamten Gebäudedaches, einhergehend mit dem erstmaligen Einbau neuer bzw. größerer Dachflächen-Fenster; Einbau eines im Gebäudeinneren gelegenen, durchgehenden Treppenhauses; Erneuerung der Heizungsanlage; Austausch bzw. Erneuerung sämtlicher Fenstern und Türen; neue Elektro-, Wasser- und Heizungs-Installationen in allen Geschossen, sowie die Neuerrichtung von Terrassen im Dachgeschoss) besprochen.

Mit Vorhalt des BFG vom 26.2.2019 wurde dem Bf. zur (nachträglich in der Besprechung mit Vertretern der Abgabenbehörde am 11.7.2018 erfolgten) Geltendmachung von (zusätzlichen) Werbungskosten aus Instandhaltungsaufwendungen für das Objekt 1 („Rückgängigmachung“ der bisher – im angefochtenen Bescheid vom 29.8.2012 betreffend Einkommensteuer 2008 – erklärungsgemäß, über Antrag gewährten Zehntelabsetzung für Instandhaltungskosten für Objekt 1 iHv. € 29.309,48 und, anstelle dessen, in Ausübung des noch wahrnehmbaren Wahlrechtes gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 idgF sofortige Absetzbarkeit bzw. Anerkennung weiterer, sofort absetzbarer Instandhaltungskosten „im Prüfungszeitraum“ iHv. insgesamt € 10.690,52) unter Anschluss eines, über den Inhalt der Besprechung vom 31.1.2019 vom Richter erstellten Aktenvermerkes, sowie einer allfälligen, für den Fall einer den Beschwerdestandpunkten teilweise Rechnung tragenden, zur Anwendung zu bringenden Abgabenberechnung, aufgefordert, sich binnen einer Frist von vier Wochen, schriftlich insbesondere zu äußern, ob und gegebenenfalls in welcher Art und Weise der og. Antrag auf die zusätzliche Anerkennung von Werbungskosten iHv. € 10.690,52 weiterhin aufrechterhalten werde.

Mit Schreiben vom 28.3.2019 teilte der Bf. bzw. dessen steuerliche Vertretung mit, dass er sein Begehren auf (zusätzliche) Anerkennung von Instandhaltungsaufwendungen für das Hofgebäude iHv. von jeweils € 20.000,00 für die Veranlagungsjahre 2007 und 2009 gestelltes Beschwerdebegehren nicht mehr länger aufrechterhalte bzw. dass er sein diesbezüglich (nachträglich) gestelltes Beschwerdebegehren zurückziehe.

Mit Schreiben des BFG vom 13.4.2019 bzw. vom 16.5.2019 wurden der Abgabenbehörde gemäß § 183 Abs. 4 BAO unter Übermittlung sämtlicher, vom Bf. im fortgesetzten Beschwerdeverfahren dem BFG vorgelegter Unterlagen, die Ergebnisse der vorstehend genannten, entsprechend dem Auftrag des VwGH durchgeführten weiteren Beweisaufnahmen zum Sachverhalt, sowie die daraus, unvorgreiflich einer endgültigen Beurteilung, vom BFG gezogenen rechtlichen Schlüsse, mit dem Ersuchen um schriftliche Äußerung dazu binnen der genannten Frist, zur Kenntnis gebracht.

Mit Äußerung vom 27.5.2019 teilte das genannte Finanzamt dazu mit, dass nach da. Ansicht einer (nachträglichen) gesicherten Anwendung des § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idgF für das strittige Hofgebäude im Grunde nützlicher Verbesserungen gemäß §§ 3 bis 5 MRG (i. E. die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 5 MRG) entgegenstehe, dass bisher nicht zweifelsfrei feststehe, ob es sich beim gegenständlichen, vor der Sanierung von der Vormieterin (lediglich) als Möbellager genutzten Objekt (in den Kellerräumlichkeiten des Hofgebäudes) überhaupt um ein Mietobjekt iSd § 1 Abs. 1 MRG oder aber lediglich um allenfalls von der damaligen Bestandnehmerin (zu den von ihr angemieteten Geschäftsräumlichkeiten) mitgemietete, von vornherein nicht dem Regelungsbereich des (gesamten) MRG unterliegende, Abstell- bzw. Ladeflächen gehandelt habe. Im Übrigen würden nützliche Verbesserungsmaßnahmen gemäß § 4 Abs. 2 Z 5 MRG nur dann bzw. insoweit vorliegen, als es durch die baulichen, als Herstellungsaufwand einzustufenden Maßnahmen zu einer Umgestaltung oder nützlichen Verbesserung des (noch) bestehenden bzw. eines für die Vermietung als Wohn- bzw. Geschäftsräumlichkeiten iSd § 1 Abs. 1 MRG auch noch entsprechend geeigneten Mietgegenstandes gekommen sei. Handle es sich, so die Abgabenbehörde, wie im vorliegenden Beschwerdefall, tatsächlich aber in Wahrheit um eine Neuerrichtung von Mietgegenständen (hier durch den Umbau eines Lagers zu Wohn- bzw. Geschäftsräumlichkeiten), träfen die Voraussetzungen für eine (begünstigte) Absetzung von entsprechenden Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 von vornherein nicht zu.

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

### **A. Sachverhalt:**

#### **1. 1. Objekt 1:**

##### **1. 1. 1. Umbau/Sanierung Hofgebäude:**

Beim strittigen Hofgebäude des Objektes 1 handelt es sich um ein zeitgleich im 19. Jahrhundert mit einem straßenseitig gelegenen Hauptgebäude auf einer seit 24.2.2003 im Alleineigentum des Bf. stehenden, im Grundbuch unter einer einheitlichen Einlagezahl erfassten Liegenschaft, errichtetes Gebäude. Das im (zweiten) Innenhof des Haupthauses gelegene Hofgebäude ist nur über die Einfahrt des Hauptgebäudes von der Straßenseite her erreichbar und durch eine, an der Grundstücksgrenze gelegene Ziegelmauer mit dem Haupthaus verbunden. Das Hauptgebäude beinhaltet insgesamt 34 Einheiten an, teils fremdvermieteten, teils (vom Bf. als Vermieter) eigengenutzten, Wohn- und

Geschäftsräumlichkeiten. Das Hofgebäude ist (nach dem Umbau) bzw. war (vor dem Umbau) durchgehend unterkellert und umfasst(e) insgesamt drei Geschossebenen (Keller; Erd- und Dachgeschoss). Vor dem Umbau befanden sich sowohl im Keller als auch im zum Dachstuhl hin offenen Dachgeschoss jeweils zwei abgeschlossene, nur vom Hof aus zugängliche Räumlichkeiten. Das Erdgeschoss des eine Pultbedeckung (Dachtraufe hofseitig; Neigungswinkel über 40 Grad) aufweisenden Hofgebäudes bestand ebenfalls aus zwei abgeschlossenen, getrennt voneinander, jeweils von der Hofseite her betretbaren Räumen. Im Gebäudeinneren selbst befand sich keine Verbindung zwischen den genannten Geschossebenen. Beide Dachgeschossräume waren mit einer, jeweils an der Rückwand des Gebäudes angebrachten, in Holzbauweise errichteten, mit dem Mauerwerk verbundenen, Galerie im Gesamtausmaß von annähernd 52 m<sup>2</sup> ausgestattet. Das strittige Gebäude war bzw. ist (auch nach dem Umbau) durch ein, die gesamte Liegenschaft versorgendes Leitungssystem (Wasser; Strom und Gas bzw. Kanal) mit dem genannten straßenseitig gelegenen Hauptgebäude verbunden und wurden/werden auch sämtliche für das Hofgebäude durch diese Zuleitungen erbrachte Versorgungsleistungen gemeinsam im Haupthaus (Zählerkasten) erfasst bzw. die entsprechenden Kosten gemeinsam verrechnet.

Ab 1961 war das (gesamte) laut Aussagen des Bf. in einfachster Bauweise (weder Sanitär- noch Küchenräume im Gebäudeinneren) errichtete Hofgebäude bzw. sämtliche darin befindlichen Räumlichkeiten (zuletzt bezeichnet als TOP 41; vormals Tür 47, 48) nach den zivilrechtlichen Bestimmungen des ABGB bzw. des Mietengesetzes (bis 1982) bzw., ab 1982, des MRG, als Magazin bzw. Werkstatt/Bodenraum (Raumbezeichnung lt. Mietvertrag bzw. Anhang zum Mietvertrag) an eine auch im straßenseitigen Hauptgebäude über angemietete Geschäftsräume (Verkaufslokal) verfügende Büromöbelhandelsfirma in Bestand gegeben.

Nach (spätestens) ab dem Jahr 2002 sich am Hofgebäude manifestierenden Schäden (i. E. an der Dachabdeckung im rechten Gebäudeteil, an der als Dippelbaumdecke in Holzbauweise ausgeführten Zwischendecke zwischen Erd- und Dachgeschoß im rechten Gebäudebereich, an den Außentritten zum Keller- und Dachgeschoß, sowie am Außen- und Innenputz und an den Fenstern und Außentüren des Gebäudes) und einer daraus resultierenden teilweisen Unbenutzbarkeit der von der Vormieterin angemieteten Räume, wurden von der og. Vormieterin nur mehr die beiden Räumlichkeiten im Kellergeschoss des Hofgebäudes (als Lagerfläche für von ihr eingestellte Büromöbel) genutzt.

Über einen sich auf die Bestimmungen der §§ 6 bzw. 39 des MRG stützenden Antrag der Bestandnehmerin (Antragsgegner: Bf.) an die zuständige Gemeinde vom 12.5.2003 wurde, nach einer entsprechenden Befundaufnahme (Art der Schäden s. oben), der Bf. mit Entscheidung der gemeindebehördlichen Schlichtungsstelle in Wohnrechtsangelegenheiten vom 1.10.2003 auf Grundlage der §§ 6 Abs. 1 iVm 3 Abs. 3 Z 2 lit. b MRG verpflichtet, binnen einer gleichzeitig genannten Frist am (genannten) Bestandsobjekt Hofgebäude die im Spruch der Entscheidung genannten, notwendigen Verbesserungsarbeiten (i. E. Instandsetzung der Dacheindeckung und des

Rauchfanges im rechten Gebäudebereich, sowie Instandsetzung der Dippelbaumdecke, des Innenverputzes, der Fassade und der schadhaften Fenster und Türen) durchzuführen.

In dem vom Bf. gegen diese Entscheidung vom 1.10.2003 nach § 37 MRG angestrebten bezirksgerichtlichen Verfahren, GZ. 78, wurde nach einer außergerichtlichen, einen Räumungsvergleich hinsichtlich des (gesamten) Hofgebäudes beinhaltenden Vereinbarung zwischen den (beiden) Verfahrensparteien im August 2005 ein ewiges Ruhen des Gerichtserfahrens iSd § 168 ZPO vereinbart. Die an diese Vereinbarung anschließende Räumung und Übergabe der Räumlichkeiten des Bestandsobjektes Hofgebäude an den Bf. durch die genannte Vormieterin erfolgte im September 2005.

Anschließend blieb (bis zum Beginn der gegenständlichen Sanierungsarbeiten im Jänner 2007) das gesamte Hofgebäude unvermietet bzw. wurden die Räumlichkeiten auch vom Bf. nicht zu eigenen Zwecken genutzt.

Ab dem Jänner 2007 bis Anfang 2009 erfolgte entsprechend der gemeindebehördlich erteilten Baubewilligungen (Bescheid der Baupolizei vom 5.1.2007 lautend auf „Bauliche Änderungen, Dachgeschoßausbau Hofgebäude, umfassend den Einbau zweier Wohnungen; die Erneuerung des Dachstuhls; eine Verstärkung der Wände; den Ersatz der Decke des Erdgeschosses und den Einzug einer Galerieebene“) ein umfassender Umbau des Hofgebäudes, bei dem, in einheitlicher Bauführung, nicht nur die die genannten, von der Vormieterin beanstandeten baulichen Mängel behoben, sondern darüber hinaus auch, unter Beibehaltung der Kubatur, weitere bauliche Veränderungen bzw. Umbauten am Hofgebäude vorgenommen wurden. So wurde u. a. das (komplette) Gebäudedach (Dachstuhl und Dacheindeckung) unter der Verwendung zeitgerechter moderner Baustoffe erneuert und dabei neue bzw. größere Dachflächenfenster, sowie Dachgaupen eingefügt; die Zwischendecke zwischen Erd- und Dachgeschoss (Stahlbeton statt Holzdecke) ausgetauscht; eine im genehmigten Auswechslungsplan als „2. Dachgeschoß“ bezeichnete Galerie eingezogen, und alle bereits im Gebäude vorhandenen Installationen, sowie sämtliche Fenster und Türen, erneuert. In sämtlichen Geschossebenen wurden neue Zwischenwände eingezogen und dadurch neue Raumeinheiten geschaffen; bisher nicht vorhandene Sanitär-, Küchen- und Haustechnikräume neu geschaffen; ein durchgehendes Treppenhaus und eine Fußbodenheizung in das Gebäude eingebaut, sowie, in dem in offener Bauweise, d. h. nach wie vor zum (verkleideten) Dachstuhl hin offenen ausgeführten Dachgeschoss, auf Höhe der Dachtraufe zwei unmittelbar von der Galerieebene aus betretbare Außenterrassen mit einer Gesamtfläche von ca. 28 m<sup>2</sup> dem Gebäude hinzugefügt.

Nach Beendigung der Bauarbeiten wurde das (umgebaute) Hofgebäude ab 30.4.2009 laut einem am 30.2.2009 zwischen dem Bf. (als Vermieter) und der im Vertrag genannten Gesellschaft (als Mieterin) abgeschlossenen Mietvertrag [Mietgegenstand: Hofgebäude im 2. Hof der Liegenschaft mit einer Nutzfläche von ca. 525 m<sup>2</sup> auf vier Ebenen; davon Kernnutzfläche: 440 m<sup>2</sup> (Keller; Erd- und Dachgeschoß) + 57 m<sup>2</sup> Galerieebene + 28 m<sup>2</sup> Terrasse] für Wohn- und Bürozwwecke vermietet, wobei das Mietentgelt laut Vereinbarung

(Pkt. 3.1. des Mietvertrages) zwischen den Vertragsparteien frei, d. h. unter Ausschluss der Regelungen des MRG über die Festlegung eines (Haupt-)Mietzinses, vereinbart wurde.

**1. 1. 2. Sofort absetzbarer Instandhaltungsaufwand Objekt 1 für 2008 iHv. € 29.309,48; anstelle bisheriger Zehntelabschreibung:**

In seiner eingereichten Erklärung E1b zu Objekt 1 vom 27.12.2010 beantragte der Bf. unter der dafür vorgesehenen Erklärungskennziffer (KZ) 9430 hinsichtlich eines für Instandhaltungen und/oder Instandsetzungen aufgewendeten Gesamtbetrages von € 29.309,48 die gleichmäßig auf zehn Jahre verteilte Absetzung gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 idgF. Gleichzeitig wurde in KZ 9470 die Zehntelabsetzungen mit € 81.485,41; darin enthaltener Zehntelbetrag aus KZ 9430: € 2.930,95; erklärt. Zur (ebenfalls vorgesehenen) KZ 9520 (sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten ) erfolgten keinerlei Erklärungsangaben.

Laut dem (hier) angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 29.8.2012 zugrundeliegenden Bemessungsgrundlagen wurden hinsichtlich des Objektes 1 (Haupt- und Hofgebäude) Zehntelabsetzungen für Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungsaufwendungen nach § 28 Abs. 2 EStG 1988 im Ausmaß von € 5.436,98; darin enthalten ein von den Feststellungen bzw. Werbungskostenkürzungen laut Außenprüfung für das Objekt 1 nicht Betrag im og. Ausmaß (KZ 9470); berücksichtigt.

**1. 2. Objekt 2 (Vermietung Seehaus/Liebhabeerei):**

Ab dem Veranlagungs- bzw. Kalenderjahr 2007 wurde das nach einer Erbschaft im Alleineigentum des Bf. stehende und nach seinen Vorstellungen ebenfalls zur künftigen Vermietung (als Ferienhaus für die Sommersaison) bestimmte Objekt 1, ein am Seeufer gelegenes Holzhaus, entsprechend einer baubehördlich dazu erteilten Bewilligung vom 12.12.2005, umfassend umgebaut bzw. erweitert.

Laut einer der Abgabebehörde vom Bf. vorgelegten (ersten) Prognoserechnung vom 15.10.2007 wurden die geschätzten Kosten des Umbaus bzw. der Erweiterung (Dachstuhl, Isolierung; Fenster, Heizung, Instandhaltung und Erweiterung sämtlicher Installationen; Sanierung des Sanitärbereichs; Neugestaltung des Grundstückes) mit insgesamt € 100.000,00 bis € 110.000,00; und die (lt. Prognose ab dem Jahr 2008) erzielbaren Mieteinnahmen mit jährlich € 8.000,00 (2008) bis zu € 11.000,00 bzw. die Gesamterlöse mit € 132.000,00 beziffert, sodass sich, so der Bf., ausgehend von einer durchschnittlich gerechneten Vermietungsdauer von 6 bis 7 Wochen/Jahr (Sommersaison) und notwendigen Instandhaltungsarbeiten von ca. € 20.000,00; nach zwölf Jahren ab Betätigungsbeginn ein Überschuss aus der künftigen Vermietungstätigkeit erzielbar sein werde.

Im Veranlagungsjahr 2008 wurde vom Bf. der Abgabenbehörde eine weitere Prognoserechnung (vom 21.9.2008) übermittelt, wonach für die Vermietung des Objektes ab dem Jahr 2009; jährlichen Mieteinnahmen von € 9.000,00 (2009) bis zu € 11.592,74 (2018), sowie jährlichen Ausgaben/Werbungskosten von € 12.696,06 (2007) bis zu € 8.558,83 (2018), erstmals für das Jahr 2018 ein entsprechender Einnahmenüberschuss bzw. für 2026 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten geplant sei.

In der vom Bf. für 2007 am 30.4.2009 eingereichten Jahreseinkommensteuererklärung wurden im Zusammenhang mit der genannten Betätigung (Vermietung Seehaus/Objekt 2) Werbungskosten von insgesamt € 11.997,16 (i. E. AfA von € 757,12; Zehntelabsetzungen nach § 28 Abs. 2 EStG von € 6.720,26; sofort absetzbare Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten von € 3.324,47; sowie übrige Werbungskosten von € 1.195,31), und ein sich, mangels gleichzeitig erzielter Mieteinnahmen, somit ergebender Werbungskostenüberschuss ausgewiesen.

Für die Veranlagungsjahre 2008 (Erklärungseinreichung am 17.3.2010), 2009 (Einreichung am 28.2.2011), 2010 (Einreichung am 30.4.2012) und 2011 (Einreichung am 29.4.2013) wurden in den betreffenden Jahreseinkommensteuerklärungen aus der Vermietung Seehaus/Objekt 2 jeweils keine Mieteinnahmen, sondern lediglich Werbungskosten iHv. insgesamt € 11.856,36 (2008; davon AfA € 139,77); € 12.787,31 (2009; davon AfA € 244,69); € 14.653,34 (2010) und € 16.164,15 (2011), bzw. entsprechend hohe Werbungskostenüberschüsse erklärt.

Im Verlauf des Kalenderjahres 2012 wurden die Umbau- und Erweiterungsarbeiten zu Objekt 2 abgeschlossen.

Laut einer im Verlauf der Außenprüfung zur ABNr. 34 dem Prüforgang zusammen mit Unterlagen über eine (erstmalige) Vermietung des genannten Objektes in der Zeit vom 16.-21.7.2012 vorgelegten (weiteren) Prognoserechnung vom 20.8.2012 des Bf. sollten bei jährlichen Mieteinnahmen von € 4.000,00 (2012) bis zu € 13.727,86 (2029), davon 2013: € 10.000,00 und 2014: € 10.200,00; und jährlichen Werbungskosten zwischen € 15.666,20 (2012) und € 2.520,43 (2029), i. E. für 2013: € 15.702,20 und für 2014: € 15.738,92; nach entsprechenden Werbungskostenüberschüssen (für 2012 iHv. € 11.666,20; für 2013 iHv. € 5.702,20; für 2014 iHv. € 5.538,92; für 2015 iHv. € 5.372,37; für 2016 iHv. € 5.202,50 und für 2017 iHv. € 5.029,22) ab dem Veranlagungsjahr 2018 ein Jahresüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (iHv. € 9.013,72), sowie im Veranlagungsjahr 2028 ein Gesamtüberschuss aus der genannten Vermietungstätigkeit erwirtschaftet werden.

Für die Veranlagungsjahre 2012 (Einreichung am 29.4.2014), 2013 (Einreichung am 23.4.2015) und 2014 (Einreichung am 28.4.2016) wurden Mieteinnahmen iHv. € 3.018,18 (2012); € 6.681,82 (2013) und € 3.300,00 (2014); Werbungskosten von insgesamt € 20.641,67 (2012; davon AfA iHv. € 5.132,27); € 20.766,13 (2013; davon AfA iHv. € 4.776,12) und € 21.394,48 (2014; davon AfA iHv. € 4.776,12) bzw. sich daraus ergebende

Werbungskostenüberschüsse von € 17.623,49 (2012); € 14.084,31 (2013) und € 18.094,48 (2014) erklärt.

Ab 2015 wurden vom Bf. (in den bisher abgabenbehördlich eingereichten Jahreserklärungen 2015, 2016 und 2016) keinerlei Einkünfte (Einnahmen und Werbungskosten) aus der Vermietung des Seehauses mehr erklärt.

## **B. Beweiswürdigung:**

Die in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) getroffenen Feststellungen zu Objekt 1 gründen sich einerseits auf die Akten des Abgabeverfahrens zur genannten StNr. und andererseits auf die, seitens der Abgabebehörde unbestritten gebliebenen Ergebnisse des durch das VwGH-Erkenntnis vom 21.3.2018, GZ. Ra 2017/13/0012, aufgetragenen entsprechend durchgeführten ergänzenden Beweisaufnahmen, insbesondere dem weiteren, im hg. Verfahren erstatteten Vorbringen des Bf. und der Einsichtnahme in die dabei vorgelegten (weiteren) Unterlagen. So war im Gegensatz zur bisherigen (abgabenbehördlichen) Sachverhaltsdarstellung aufgrund der im fortgesetzten Verfahren zu Tage getretenen Bebauungssituation auf der genannten Liegenschaft davon auszugehen, dass es sich beim streitgegenständlichen Hofgebäude um ein dreigeschossiges, mit dem Hauptgebäude (durch eine Mauer und gemeinsame Versorgungsleitungen) verbundenes Gebäude handelt, welches bis zuletzt, trotz entsprechender Baumängel, zumindest teilweise (durch die Lagerung von Möbeln in den Kellerräumlichkeiten des Gebäudes) durch die vormalige Bestandnehmerin noch genutzt werden konnte bzw. auch entsprechend genutzt wurde.

Die Feststellungen zur genauen raummäßigen Aufteilung der im Gebäude vorhandenen Wohn- bzw. Nutzfläche, deren bauliche Ausgestaltung und Ausstattung, sowie zum (ursprünglichen) Bauzustand des Hofgebäudes vor dem streitgegenständlichen Umbau, waren einerseits anhand der nunmehr vorgelegten bzw. aus dem verwaltungsbehördlichen Abgabeverfahren vorhandenen Unterlagen aus dem zwischen der Vermieterin und dem Bf. abgeführten Verfahren gemäß § 6 MRG abzuleiten, andererseits aber auch dem ergänzenden, für glaubwürdig einzustufenden Vorbringen des Bf. gegenüber dem BFG zu entnehmen, wobei den Aussagen des Bf. insbesondere im Hinblick auf den Zustand und die Ausgestaltung des Dachgeschosses vor dem Umbau (bereits bestehende, unter dem Dachfirst gelegene, jeweils an der Gebäuderückwand der beiden Dachgeschossräume angebrachte Holzgalerie) insofern gefolgt werden konnte, als bei der festgestellten Bauweise des Hofgebäudes (von der Dachtraufe zum Dachfirst hin ansteigende Pultbedeckung mit einem entsprechend, hohen Neigungswinkel und einer sich daraus ergebenden verhältnismäßig hohen Raumhöhe im rückwärtigen, in offener Bauweise errichteten Geschossteil), der Einzug einer (Holz-)Galerie im Hinblick auf eine effiziente Nutzung der jeweils als Magazine (im Sinne von Lagerräumen) dienenden Dachgeschoß-Räume, als in hohem Grade zweckmäßig, objektiv nachvollziehbar und daher auch entsprechend wahrscheinlich erscheint.

Indem sich auch keinerlei konkreten Anhaltspunkte dafür, dass sich der bauliche Zustand des Hofgebäudes während seines Leerstandes (Zeitraum zwischen Räumung durch die Vormieterin und Beginn der Umbauarbeiten) noch wesentlich geändert bzw. so weit verschlechtert hat, dass – vor Beginn der Sanierungsarbeiten – eine zumindest teilweise Nutzung der gesamten Räumlichkeiten nicht mehr länger möglich war, aus der Aktenlage nicht ergeben, konnte für die Beurteilung des Bauzustandes des Hofgebäudes von den im gemeindebehördlichen Verfahren nach dem MRG festgestellten Verhältnissen ausgegangen werden.

Betreffend die im Zuge des Umbaus durchgeführten Bauarbeiten bzw. deren Ablauf konnte weitgehend auf die bereits im abgabenbehördlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen zurückgegriffen bzw. das glaubhaft erscheinende ergänzende Vorbringen des Bf. im fortgesetzten Verfahren zusammen mit den dazu vorgelegten Unterlagen, entsprechend berücksichtigt werden.

Die dargestellte (maßgebliche) Sachlage zu Objekt 2 (Seehaus) ergibt sich aus dem Inhalt der dazu vorhandenen Akten des verwaltungsbehördlichen Abgabensverfahrens.

## **C. Rechtslage und rechtliche Würdigung:**

### **1. 1. (Objekt 1):**

#### **1. 1. 1. Umbau/Sanierung Hofgebäude als Herstellungs- oder Instandsetzungsaufwand:**

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 idgF sind im Rahmen der Einkunftsart des Abs. 1 (Vermietung und Verpachtung) Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind, über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, sind Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. Instandsetzungsaufwendungen sind dabei jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und die allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Die für den Beschwerdefall anzuwendende Rechtslage macht somit Art und Weise der steuerlichen Berücksichtigung von in vermietete/verpachtete Objekte iSd § 28 Abs. 1 Z 1, d. s. u. a. Gebäude bzw. Gebäudeteile, vom Bezieher entsprechender Einkünfte getätigten Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen der genannten Einkunftsart, neben bzw. anstelle der (allgemeinen) Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988; durch die unterschiedliche Behandlung von entweder sofort (im Zeitpunkt des Ausgabenanfalls) oder aber, über Antrag, gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt, absetzbaren (nicht regelmäßig

jährlich anfallenden) Instandhaltungsaufwendungen einerseits, und (nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckten) Instandsetzungsaufwendungen für Wohngebäude, und andere (Instandsetzungen), sowie gegenüber § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 begünstigten, auf Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt absetzbaren Herstellungsaufwendungen nach Maßgabe des § 28 Abs. 3 andererseits, primär von der Wesensart der getätigten Aufwendungen abhängig, wobei sich die Inhalte der einzelnen Aufwandsarten und deren Abgrenzungen voneinander, entweder aus dem Gesetz selbst (vgl. § 28 Abs. 2 3. Unterabsatz EStG 1988), oder aus der entsprechenden Verwaltungsübung bzw. der zu den einzelnen Begriffen von Lehre und Judikatur entwickelten Grundsätzen ergeben.

So liegt bei Gebäuden bzw. Gebäudeteilen ein über einen sich aus deren Instandhaltung und Instandsetzung ergebenden (mit Ausnahme von Instandsetzungen von Wohngebäuden) grundsätzlich sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand hinausgehender Herstellungsaufwand dann vor, wenn sich durch die getätigten Aufwendungen die Wesensart des betreffenden Gebäudes bzw. des Gebäudeteiles ändert, wobei unter einer derartigen Änderung (der Wesensart) auch eine Erweiterung bzw. eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende, wesentliche Verbesserung des Wirtschaftsgutes im Sinn einer (dadurch) geänderten Verwertbarkeit zu verstehen ist [vgl. etwa *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (D/K/M/Z)*, EStG<sup>13</sup>, § 6 Tz 125ff; bzw. *Doralt* in *D/K/M/Z*, EStG<sup>9</sup>, Tz 136; jeweils mwH). Als Beispiele für derartige Herstellungsaufwendungen nennen *Mayr* bzw. *Doralt* aaO das Setzen von Trennwänden, Eingängen und Fenstern, jeweils zwecks besserer bzw. anderer Gebäudenutzung; den erstmaligen Einbau von (bisher) nicht vorhandenen Sanitäreinrichtungen; den Umbau von Wohn- zu Büroräumlichkeiten; die Versetzung bzw. Errichtung von Zwischenwänden; den (erstmaligen) Einbau von (zentral gesteuerten) Heizungsanlagen bzw., unter Hinweis auf VwGH 11.5.1993, 92/14/0229, 1994, 11, die „Generalsanierung“ eines Gebäudes, wenn dabei Zimmer geändert, Zwischenmauern errichtet, Türstöcke versetzt, neue Türen und erstmals eine Heizungsanlage eingebaut, sowie jede Wohnung mit Sanitärräumen ausgestattet wird. Laut VwGH 21.11.2013, 2011/15/0114, liegt auch im Fall der „Generalsanierung“ eines Wirtschaftsgutes allerdings nur dann ein Herstellungsaufwand vor, wenn durch die Sanierung auch die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert, d. h. die Umbaumaßnahmen zu einer Kapazitätserweiterung (zB Aufstockung eines Gebäudes) oder die Sanierung zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen.

Im Unterschied dazu, liegen (bloße) Instandsetzungsaufwendungen, d. h. nicht zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gehörende Aufwendungen, durch die der Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht bzw. dessen Nutzungsdauer wesentlich verlängert wird, dann vor, wenn (zwar) wesentliche, unselbständige Gebäudeteile ausgetauscht werden, infolge einer fehlenden Wesensänderung des Gebäudes durch diesen jedoch keine Aktivierung vorzunehmen ist, wie dies beispielsweise bei einem Austausch von Türen bzw. Fenstern, von Zwischenwänden u/o Zwischendecken; bei einer Erneuerung des Außenputzes, einer Trockenlegung von Mauern oder bei

einer kompletten Dachsanierung, der Fall ist (vgl. *Doralt*, aaO, Tz 127, bzw. auch *Jakom/Laudacher* EStG, 2018, § 28 Rz 105, jeweils mwH).

Sich grundsätzlich aus der negativen Abgrenzung zum Begriff Instandsetzungsaufwendungen ergebende, als laufende Reparaturen regelmäßig (auch bei Wohngebäuden) sofort absetzbare Instandhaltungsaufwendungen (Wahlrecht einer bis zum Veranlagungsjahr 2015 gleichmäßig verteilten zehnjährigen Abschreibung) wiederum, liegen dann vor, wenn entweder unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden bzw. es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer des Gebäudes kommt. Als Beispiele nennt *Laudacher* aaO, Rz 98 ff, etwa das Anstreichen der Fassade (ohne Erneuerung des Außenputzes); Ausmalarbeiten; laufende Wartungs- bzw. Reparaturarbeiten, sowie Maßnahmen zur Schadensbeseitigung nach Ereignissen höherer Gewalt (Dacherneuerung).

Fallen derartige Erhaltungs- und Herstellungswendungen im Zuge einer (einheitlichen) Baumaßnahme gemeinsam an, und lassen sich die jeweils (für sich) unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehenden Aufwendungen nicht einwandfrei trennen bzw. greifen die einzelnen, gemeinsam durchgeführten, baulichen Maßnahmen bautechnisch ineinander, so kann insgesamt ein entsprechender Herstellungsaufwand angenommen werden (vgl. etwa *Mayr* aaO, Tz 131, mwH). Gleiches gilt auch dann, wenn die (im Zuge der einheitlichen Bauführung ebenfalls durchgeführten) Maßnahmen zur Erhaltung (Instandsetzung) der Altsubstanz ohne Wohnraumneuschaffung notwendig gewesen wären, diese aber gemeinsam mit dem Herstellungsaufwand (auch) dem Ziel dienen, ein, einer zeitgemäßen „Wohnkultur“ entsprechendes Objekt herzustellen bzw. wenn die Baumaßnahmen insgesamt überwiegend und schwerpunktmäßig der Herstellung zuzurechnen sind (vgl. etwa VwGH 11.5.1993, 92/14/0229).

Im Anlassfall wurden durch den (bautechnisch) in einem einheitlichen Bauvorgang durchgeführten Umbau des Hofgebäudes nicht nur die im Verfahren nach dem MRG zwischen der Vermieterin und dem Bf. von der zuständigen Stelle festgestellten bzw. vom Bf. zu beseitigenden Gebäudemängel behoben, und insoweit für sich allein noch keine Wesensänderung des Gebäudes nach sich ziehende, nach der geltenden Rechtslage bei Wohngebäuden gleichmäßig auf zehn Jahre als Werbungskosten absetzbare Instandsetzungsaufwendungen getätigt, sondern darüber hinaus durch den in Einem durchgeführten Einbau neuer, bisher nicht vorhandener Räume in allen Geschossen, den erstmaligen Einbau von Küchen- und Sanitärräumen, der Hinzufügung von Terrassen und einer mit dem Mauerwerk verbundenen Galerie im Dachgeschoss, sowie den Einbau einer sämtliche Räumlichkeiten versorgenden Heizungsanlage, eine zu einer Änderung der Wesensart (Umbau von bisher rein Geschäftszwecken dienenden Räumlichkeiten zu einer gemischten Nutzung als Wohn- und Geschäftsräumlichkeiten, vgl. VwGH 15.2.1994, 93/14/0175, 1994, 572) führende Gebäude-Generalsanierung durchgeführt, und haben diese Baumaßnahmen insgesamt zu einer deutlich gestiegenen, besseren und umfassenderen Nutzungsmöglichkeit (nunmehrige Nutzung als Wohn- und

Bürogebäude) der bereits vor dem Umbau im gleichen Ausmaß vorhandenen Miet- bzw. Nutzflächen des Hofgebäudes geführt.

Insgesamt sind daher sämtliche Aufwendungen für die Sanierung des Hofgebäudes als ein an sich (vorbehaltlich des § 28 Abs. 3 EStG 1988 idgF) – zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Umbaus – aktivierungspflichtiger, verteilt auf die Gebäudenutzungsdauer absetzbarer Herstellungsaufwand iSd leg. cit. (vgl. dazu § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988) einzustufen.

### **1. 1. 2. Umbau/Sanierung Hofgebäude als begünstigter Herstellungsaufwand:**

§ 28 Abs. 3 EStG 1988 idgF zufolge sind u. a. (einen) Herstellungsaufwand (nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften) darstellende Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG in Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen (Z 1).

Eine über Antrag des Abgabepflichtigen zu gewährende begünstigte Absetzung von Herstellungsaufwendungen für ein Gebäude setzt somit voraus, dass das betreffende Gebäude überhaupt den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse (dort geregelt im § 20) unterliegt, und dass es sich, bei den getätigten Aufwendungen entweder um Maßnahmen zur Erhaltung des Mietgegenstandes nach § 3 leg. cit., oder aber, um nützliche Verbesserungen des Mietgegenstandes durch bautechnische Maßnahmen (§ 4 MRG) oder um nützliche Verbesserungen durch die Vereinigung von Wohnungen iSd § 5 MRG, handelt.

Damit ist für eine begünstigte Zehntelabsetzung von Herstellungsaufwendungen für Gebäude einerseits erforderlich, dass das aufwandsgegenständliche Gebäude sowohl vor, als auch nach dem Herstellungsvorgang, den in § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idgF genannten Regelungsbereichen des MRG unterliegt, und, andererseits, dass der betreffende Herstellungsvorgang eine Maßnahme iSd §§ 3 bis 5 MRG darstellt.

§ 1 Abs. 1 MRG bestimmt den grundsätzlichen Geltungsbereich der materiellen Bestimmungen des MRG u. a. mit der Miete von Wohnungen bzw. einzelnen Wohnungsteilen oder von Geschäftsräumlichkeiten aller Art (insbes. Geschäftsräume, Magazine, Werkstätten, Arbeitsräume, Amts- oder Kanzleiräume), samt den etwa mitgemieteten Haus- oder Grundflächen (insbes. Hausgärten, Abstell-, Lade- oder Parkflächen).

In Abs. 2 Z 5 leg. cit. werden (nach Abs. 1 grundsätzlich geeignete) Mietgegenstände, d. s. entweder, im Fall einer Raummiete, dreidimensionale, abgeschlossene, Wohn- oder Geschäftszwecken dienende Objekte, oder aber, bei einer sog. Flächenmiete, entsprechend mitgemietete Objekte, bei denen allfälligen Baulichkeiten keine selbständige Bedeutung oder denen der Rechtscharakter einer Nebensache zukommt, die in einem Gebäude mit nicht mehr als zwei selbständigen Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten

errichtet wurden, wobei Räume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden bzw. werden, nicht zählen, von der Anwendung des MRG wiederum ausgeschlossen (sog. „Vollausnahme“ des MRG).

Des Weiteren schließt Abs. 4 leg. cit. bestimmte (nach den Abs. 1 f in den Vollanwendungsbereich des MRG fallende) Mietgegenstände, mit Ausnahme der (anzuwendenden) §§ 14, 29 bis 36, 45, 46 und 49, von der Anwendbarkeit des MRG der Bestimmungen I. und II. Hauptstückes (§§ 1 bis 52a) aus (sog. „Teilausnahmen“ des MRG). Im Besonderen gilt dies gemäß Z 2 für solche Mietgegenstände, die durch den Ausbau eines Dachbodens oder einen Aufbau auf Grund einer nach dem 31.12.2001 erteilten Baubewilligung neu errichtet wurden, sowie nicht ausgebaute Dachbodenräumlichkeiten, die mit der Abrede vermietet werden, dass entweder in ihnen oder in einem an ihrer Stelle durchgeführten Aufbau eine Wohnung oder Geschäftsräumlichkeit errichtet werde.

Die Anwendung des MRG für nach Anordnung des § 1 diesem (zur Gänze bzw. in Teilbereichen) unterliegende Sachverhalte, kann durch eine anderslautende bzw. gegenteilige Parteienvereinbarung, so beispielsweise die Vereinbarung eines freien Mietzinses in einem nach dem MRG den Bestimmungen über die Bildung und Anwendung sog. Hauptmietzinse unterliegenden Mietverhältnis im dazu abgeschlossenen Bestandsvertrag, nicht rechtsgültig ausgeschlossen werden (vgl. etwa *Würth in Rummel ABGB*<sup>3</sup> § 1 MRG Rz 1), sodass eine derartige Vereinbarung auch für die abgabenrechtliche Beurteilung eines entsprechenden Sachverhaltes nicht weiter beachtlich ist.

Ob nun das streitgegenständliche Hofgebäude bzw. die sich im Gebäudeinneren befindlichen Räumlichkeiten vom Bf. zur Gänze als Geschäftsräumlichkeiten, oder aber, (nur) teils als solche (Erd- und Dachgeschoss) und teils als (mitgemietete) Lagerflächen (Kellerräume) der Vormieterin in Bestand gegeben waren, ist für die Frage der (grundsätzlichen) Anwendbarkeit des MRG insofern nicht von Relevanz, als auch bei einer möglichen Kombination von Raum- und Flächenmiete die mit der Hauptsache (Geschäftsräume) mitgemieteten Flächen (Nebensache), das Schicksal der Hauptsache teilen.

Dass nun das streitgegenständliche Hofgebäude (vor dem Umbau) insgesamt ein zur Gänze dem MRG unterliegendes Gebäude, indem sich darin ausschließlich dem Vollanwendungsbereich des MRG unterliegende Mietgegenstände iSd § 1 MRG befunden haben, und somit das gesamte Hofgebäude ein für begünstigte Herstellungsmaßnahmen nach §§ 3 bis 5 MRG grundsätzlich Frage kommendes Gebäude iSd § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 dargestellt hat, ergibt sich aus den dargestellten Gebäude- und Bestandsverhältnissen (jedenfalls mehr zwei Geschäftsräumlichkeiten mit – allenfalls mitgemieteten – Lagerflächen in den Räumen des Kellergeschosses), v. a. aber daraus, dass das gesamte Hofgebäude Gegenstand eines gemeindebehördlichen bzw. gerichtlichen Verfahrens gemäß §§ 6, 37 und 39 MRG war bzw. aus dem weiteren

„Schicksal“ des Hofgebäudes bis zum Beginn der Umbauarbeiten (Leerstand bzw. keine weitere Gebäudenutzung und auch keinerlei Hinweise auf eine während der Zeitspanne von Oktober 2005 bis Dezember 2006 eingetretene wesentliche Änderung der bei Beendigung des genannten Mietverhältnisses bestehenden Gebäudesubstanz).

Hinsichtlich des umgebauten Hofgebäudes (Zustand nach Sanierung bzw. zum Zeitpunkt der Neuvermietung) ist im Hinblick auf die Ausschlussbestimmung des § 1 Abs. 2 Z 5 MRG festzustellen, dass die sich aus der genannten Vollaussnahme bzw. daraus, dass beim Umbau in das umgebaute Hofgebäude (lediglich) zwei Wohnungen eingebaut wurden, ergebende Fragestellung anhand der zu dieser Ausnahmebestimmung bestehenden ständigen Judikatur des Obersten Gerichtshofes (OGH) zu beantworten ist. Danach ist der u. a. in der Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z 5 MRG verwendete Gebäudebegriff so zu verstehen, dass grundsätzlich mehrere vermietete, auf ein und derselben Liegenschaft gelegene, Gebäude bzw. die in solchen gelegenen selbständigen Mietobjekte zusammenzuzählen sind, soweit es sich nicht um voneinander abgesonderte Gebäude handelt, welche (nach der Verkehrsauffassung) auch nicht im Verhältnis von Haupt- und Nebensache zueinander stehen, und von denen jedes für sich allein eine wirtschaftlich selbständige Sache bildet, sodass die tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse eine derartige „Gleichstellung“ aller Bauwerke auf einer Liegenschaft unbillig erscheinen lassen würde (vgl. etwa OGH 28.11.1995, 5 Ob 141/95; sog. Grundsatz der Einheitlichkeit des Grundbuchskörpers). Als jeweils für eine derartige Einheitlichkeit mehrerer Gebäude auf einem Grundbuchskörper sprechende Kriterien sieht der OGH etwa eine zwischen den Gebäuden bestehende bauliche Verbindung, eine gemeinsame Entstehungsgeschichte, sowie etwa das Vorhandensein gemeinsamer Versorgungseinrichtungen, an (vgl. etwa OGH 10.11.2009, 5 Ob 163/09w).

Anhand des dazu festgestellten Sachverhaltes (bestehende bauliche Verbindung zwischen dem Haupt- und dem Hofgebäude; gemeinsame Versorgungseinrichtungen und Entstehungshistorie bzw. – nach dem gegenständlichen Umbau des Hofgebäudes – ähnlicher Erhaltungszustand beider Gebäude und daher, in Gesamtsicht, jedenfalls anzuwendende Einheit des Grundbuchskörpers) liegen weder der (einer begünstigten Absetzung nach § 28 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 idgF entgegenstehende) Ausnahmetatbestand des § 1 Abs. 2 Z 5 MRG, ebenso wie einer der übrigen „Vollausschlussgründe“ des § 1 Abs. 2 MRG, für das streitgegenständliche (umgebaute) Hofgebäude vor.

Desgleichen trifft auch der in § 1 Abs. 4 Z 2 MRG (kein Hauptmietzins für nachträgliche Dachausbauten) vorgesehene, ebenfalls eine begünstigte Absetzung von Herstellungsaufwendungen nicht ermöglichende, Teilausschluss (der Regelung über die Hauptmietzinse lt. MRG), für das umgebaute Hofgebäude nicht zu, da durch den dargestellten „Ausbau des Dachgeschosses“ bzw. den Dachausbau, indem bei diesem sowohl die bisherige Raumkubatur, als auch die insgesamt zur Verfügung stehende Nutzfläche des Dachgeschosses, mit Ausnahme der, § 17 Abs. 2 MRG zufolge, nicht dazu zählenden, neu hinzugefügten Terrassen(flächen), beibehalten, und insbesondere

auch die ursprüngliche Dachfläche bzw. der Umfang der Dachhaut (abgesehen von den teilweise neu hinzugefügten Dachflächenfenstern und Gaupen) erhalten blieb (vgl. etwa *Würth* aaO Rz 15c), sodass im Ergebnis weder ein nachträglicher Dachausbau, noch eine, eine Teilausnahme des MRG begründende Neuerrichtung eines Mietgegenstandes iSd § 1 Abs. 4 Z 2 MRG vorliegen.

Indem auch der im Mietvertrag vom 30.1.2009 zwischen dem Bf. und der (neuen) Bestandnehmerin entgegen dem MRG vereinbarte Ausschluss der Regelungen des MRG betreffend die Verwendung bzw. Geltung eines (verbindlichen) Hauptmietzinses für die abgabenrechtliche Beurteilung nicht weiter relevant ist, erfüllt somit auch das (gesamte) sanierte Hofgebäude die grundsätzlichen (gebäudemäßigen) Voraussetzungen des für eine begünstigte Absetzung gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 EStG idgF.

Der Bestimmung des § 4 Abs. 1 MRG zufolge, hat der Vermieter nützliche Verbesserungen des Hauses oder einzelner Mietgegenstände nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten durchzuführen, soweit dies im Hinblick auf den allgemeinen Erhaltungszustand des Hauses zweckmäßig ist; dabei ist nützlichen Verbesserungen des Hauses gegenüber nützlichen Verbesserungen einzelner Mietgegenstände der Vorrang einzuräumen.

Gemäß Abs. 2 Z 5 leg. cit. bildet unter diesen Voraussetzungen die bautechnische Umgestaltung eines Mietgegenstandes, insbesondere (die Umgestaltung) einer Mietwohnung der Ausstattungskategorie D oder C in eine Mietwohnung der Ausstattungskategorie C, B oder A, eine derartige nützliche Verbesserung durch bautechnische Maßnahmen.

Eine Differenzierung bzw. allfällige Einschränkung hinsichtlich bestimmter Mietgegenstände iSd § 1 Abs. 1 MRG für die genannten nützlichen Verbesserungen durch bautechnische Maßnahmen findet sich im § 4 MRG nicht.

Ob bzw. inwieweit bei einem als Herstellungsaufwand iSd § 28 EStG 1988 idgF zu qualifizierenden Umbau eines sich grundsätzlich dazu eignenden Gebäudes eine iSd Abs. 3 Z 1 leg. cit. begünstigte bautechnische Umgestaltung von (bestehenden bzw. zur Vermietung noch geeigneten) Mietgegenständen iSd § 4 Abs. 1 und 2 Z 5 MRG und damit die, unabhängig von einem (erfolgreichen) Antragsverfahren des Bestandnehmers gemäß § 37 Abs. 1 MRG zustehende, Voraussetzung des § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idgF vorliegt, ist daher anhand der geltenden im Lichte der dazu bestehenden Judikatur zu beurteilenden Rechtslage des MRG bzw. jener des § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idgF zu entscheiden.

Laut Kommentarmeinung von *Fröhlich* in D/K/M/Z EStG<sup>9</sup> § 28 Tz 146, begründet u. a. ein Dachbodenausbau bzw. die Schaffung neuer Wohneinheiten (in einem grundsätzlich dem MRG unterliegenden Gebäude) einen entsprechenden Herstellungsaufwand, der jedoch mangels Anwendbarkeit der §§ 3 bis 5 MRG, eine begünstigte Absetzung nach § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nicht erlaubt, wobei allerdings die vom Autor genannten weiteren Hinweise offenbar auf die Rechtslage vor der die Bestimmung des § 1 Abs. 4

Z 2 MRG (kein Hauptmietzins bei durch nachträgliche Dachausbauten neu errichteten Mietgegenständen) neu einfügenden Mietrechtsnovelle 2001, BGBl. Nr. 161/2001, Bezug nehmen.

Laut VwGH vom 22.9.2005, 2001/14/0041, ergangen im Zusammenhang mit der (nicht anerkannten) Verrechenbarkeit steuerfreier Beträge gemäß § 116 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988, stellt der erstmalige Dachbodenausbau in einem dem MRG unterliegenden Mietobjekt keine bauliche Umgestaltung iSd § 4 Abs. 2 Z 5 MRG und insbesondere keine Umgestaltung einer Mietwohnung innerhalb der dort genannten Ausstattungskategorien dar.

Derartige stellte der VwGH – bezugnehmend auf das genannte Vorerkenntnis – auch in seinem Erkenntnis vom 25.2.2009, 2006/13/0170, betreff. eine (nicht anerkannte) begünstigte 1/15tel Absetzung für Herstellungsaufwand gemäß § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988, erneut fest, und bekräftigte darin (erneut), dass ein derartiger (erstmaliger) Dachbodenausbau die (ertragsteuerlich nicht begünstigte) Errichtung bzw. Herstellung einer neuen Wohneinheit darstelle.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde durch den dargestellten Herstellungsvorgang zwar das bereits vorhandene, bereits ursprünglich vermietete Dachgeschoss entsprechend umgebaut (zu den laut *Würth* aaO – nicht erfüllten – Kriterien eines Dachbodenausbaus iSd § 1 Abs. 4 Z 2 MRG siehe oben), durch den Umbau (Einzug einer neuen Galerie mit gleicher Fläche, anstelle einer bereits im Altgebäude vorhandenen Holzgalerie, sowie Neu-Errichtung zweier Terrassen) aber die für Geschäfts- bzw. Wohnzwecke zur Verfügung stehende Nutzfläche der gesamten Geschossebene nicht erweitert, sodass im Ergebnis daher weder die vom VwGH angesprochene (durch den „Dachbodenausbau“ entstandene) neue „Wohneinheit“, noch eine durch den Ausbau gewonnene zusätzliche Wohn – bzw. Nutzfläche innerhalb dieser Wohneinheit vorliegen.

Da auch die sich nach allgemeiner Verkehrsauffassung bestimmende in § 4 Abs. 1 MRG genannte Zweckmäßigkeit insofern als gegeben angenommen werden kann, als dazu der vom Bf. getätigte Verbesserungsaufwand iHv. € 1,067.914,00 in Relation zu der nicht nur den zweifellos schlechten Erhaltungszustand des Gebäudes vor dem Umbau, sondern auch zu der sich aus der Lage des Mietobjektes (lt. Bestandsvertrag: zentrale Innenstadtlage mit bester Verkehrsanbindung) und aus den (bisher auch realisierten) Ertragsaussichten (laut Auskunft des Bf. ist das Mietverhältnis nach wie vor zu den im Mietvertrag genannten Bedingungen aufrecht) einer Vermietung des sanierten Gebäudes (lt. unmittelbar nach Abschluss der Bauarbeiten abgeschlossenem Mietvertrag betrug die monatliche Miete für das hochwertig, mit besten Baustoffen ausgestattete, Hofgebäude € 6.000,00 und wurde das bestehende Mietverhältnis mit Aussicht auf eine langfristige Zusammenarbeit der Vertragsparteien eingegangen), herangezogen werden können, liegen daher die von § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 idGF geforderten Voraussetzungen für eine begünstigte Absetzung der genannten Herstellungskosten auf fünfzehn Jahre gleichmäßig verteilt, beginnend ab dem Anfallszeitpunkt, vor.

Zu der seitens der Abgabenbehörde in Frage gestellten Eignung des (nicht umgebauten/ unsanierten) Hofgebäudes (bzw. lediglich einzelner Teile davon) zu jeglicher Weitervermietung, sodass, unter Hinweis auf *Hausmann* in Hausmann/Vonkilch, Wohnrecht – MRG<sup>3</sup> (2013) § 18c Rz 6, der durchgeführte Umbau insgesamt nicht als (begünstigte) Umgestaltung iSd § 4 Abs. 2 Z 5 MRG, sondern als (nicht begünstigte) Neuerrichtung eines Mietobjektes einzustufen sei, wird darauf hingewiesen, dass es für eine entsprechende Beurteilung, ob bzw. inwieweit das ursprüngliche Hofgebäude (aufgrund der festgestellten Baumängel) überhaupt noch für eine weitere Vermietung geeignet war, wohl nur auf das gesamte vermietete Gebäude (und nicht nur auf einzelne Räumlichkeiten) und dessen Gesamtzustand ankommen kann.

Berücksichtigt man nun, dass einerseits die gravierendsten der behördlich festgestellten Gebäudeschäden (schadhafte Rhombusdeckung, Pölung der Decke zwischen Erd- und Dachgeschoss bzw. Deckenschaden; Loslösung der Berohrung; Putzablösungen im Sturzbereich von Fenstern und Tür) ausschließlich offenbar den räumlich abgeschlossenen rechten Gebäudebereich betrafen, während die übrigen, offenbar für das gesamte Gebäude geltenden Mängel (Verputzschaden im Bereich des Kellerabgangs; verzogene bzw. verwitterte Türen und Fenster) vergleichsweise gering anmuten und als nicht so schwerwiegend einzustufen sind, um daraus eine mangelnde Eignung des gesamten Erd- und Dachgeschossbereiches bzw. des gesamten Hofgebäudes für eine weitere Vermietung ableiten zu können und, andererseits, von einer teilweisen Nutzbarkeit des Hofgebäudes ja auch insofern auszugehen ist, als trotz der beanstandeten Mängel die Vormieterin in den (vermieteten) Kellerräumlichkeiten des Gebäudes Möbel eingelagert hatte, so kann, in Ermangelung jeglicher Anhaltspunkte für eine wesentliche Zustandsänderung bis zum Sanierungsbeginn, in der gebotenen Gesamtsicht daher nicht von einer gänzlichen Nichteignung des Hofgebäudes für eine weitere Vermietbarkeit bzw. einer durch den gegenständlichen Umbau erfolgten Neuerrichtung von Mietgegenständen anstelle einer bautechnischen Umgestaltung nach § 4 Abs. 2 Z 5 MRG, ausgegangen werden.

### **1. 1. 3. Rückgängigmachung Zehntel-Absetzung für Instandhaltungskosten 2008**

#### **Objekt 1:**

Ein vom Abgabepflichtigen (per Erklärung) ausgeübtes und bei der Veranlagung entsprechend berücksichtigtes Wahlrecht (Antrag auf Zehntelabsetzung § 28 Abs. 2) kann in einem gegen die erfolgte Veranlagung angestregten Rechtsmittelverfahren wiederum zurückgenommen (und das Begehren auf Zehntelabsetzung damit rückgängig gemacht) werden (vgl. etwa VwGH 10.11.1993, 92/13/0176).

#### **2. Objekt 2 (Vermietung Seehaus/Liebhaberei):**

Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 idgF bei einer nicht unter Abs. 2 fallenden Betätigung (Tätigkeit oder Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn (§ 3 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 Abs. 4 z 2 leg. cit.) zu erzielen, wobei die für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilende Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO zufolge, ist eine Liebhaberei dann anzunehmen, wenn aus einer in der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten bestehenden Betätigung, Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 jedoch ausgeschlossen sein.

Aus einer derartigen (wirtschaftlichen) Betätigung liegt lediglich dann keine Liebhaberei vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben), einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO).

Dabei ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen (§ 3 Abs. 2 LVO).

§ 2 Abs. 1 und 5 Z 2 UStG 1994 zufolge, gilt eine Tätigkeit, bei der auf Dauer gesehen kein Gewinn bzw. kein Einnahmenüberschuss zu erwarten ist, grundsätzlich nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (Liebhaberei iSd UStG 1994).

Gemäß § 6 LVO kann eine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen (vgl. auch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994).

Obwohl letztlich zu der, rein auf eine Gewinnerzielungsabsicht bzw. auf eine Erfolgsorientierung der Tätigkeit abstellende Liebhaberei im ertragsteuerlichen Sinn, der unabhängig vom Zweck und Ergebnis auf die selbständige Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit abstellende Begriff der umsatzsteuerlichen Liebhaberei iSd Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL bzw. Art. 9 Abs. 1 der MwSt-System RL wesentlich enger zu verstehen ist, liegt bei einer sich im Zusammenhang mit einer „kleinen Vermietung“, d. i. im Gegensatz zur Vermietung von Mietwohnhäusern (vgl. § 2 Abs. 3 LVO) u. a. die Vermietung von Ein- oder Zweifamilienwohnhäusern (auch als Ferienhäuser), ergebenden Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO im Ergebnis regelmäßig eine (zwar) unternehmerische und damit grundsätzlich umsatzsteuerbare, jedoch (unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges) unecht steuerbefreite Betätigung vor (vgl. *Renner* in D/K/M/Z EStG<sup>20</sup>, § 2 (LVO) Tz 303/1 f; bzw. *Laudacher* aaO § 2 Rz 264, jeweils mwH).

Treten bei einer (kleinen) Vermietung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO entsprechende Verluste auf, so ist ohne entsprechenden Anlaufzeitraum (§ 2 Abs. 2 LVO) und grundsätzlich auch ohne weitere Prüfung der Kriterien des § 2 LVO, Liebhaberei iSd EStG 1988 zu vermuten, sofern nicht anhand einer vom Abgabepflichtigen vorzulegenden realistischen Prognoserechnung für einen absehbaren, innerhalb des Beobachtungszeitraumes des Abs. 4 gelegener Zeitraum ein Gesamtüberschuss aus der in Betrachtung zu ziehenden Betätigung in Aussicht gestellt wird.

Eine derartige (realistische bzw. realitätsnahen) Prognoserechnung, welche anhand konkreter Bewirtschaftungsdaten ein positives Gesamtergebnis darstellen soll, hat sowohl die seit Beginn der Tätigkeit tatsächlich angefallenen und im absehbaren Zeitraum zu erwartenden Einnahmen, als auch ebensolche Aufwendungen, wie etwa für Instandhaltungen, Reparaturkosten bzw. Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§§ 7, 8, 13 und 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 idgF) unter der Einbeziehung typischer Betätigungsrisiken (nicht aber von Unwägbarkeiten) zu umfassen. Eine die Liebhabereivermutung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO entkräftende Prognoserechnung muss schlüssig und nachvollziehbar sein und kann – trotz der zwangsläufigen ex-ante-Sicht jeder Vorhersage – auch bereits dann entsprechend (von der Abgabenbehörde) in Zweifel gezogen werden, wenn sich die erwarteten Einnahmen oder Werbungskosten im Nachhinein (nicht aufgrund von Unwägbarkeiten) als zu niedrig und daher nicht (mehr) als aussagekräftig genug erweisen (vgl. *Renner aaO*, Tz 515/2, mwH) bzw. auch dann, wenn die Prognose üblicherweise bei der betreffenden Betätigung anfallende Ausgaben (Werbungskosten) überhaupt nicht enthält.

Bei vorzeitiger Beendigung der Betätigung (abgeschlossener Betätigungs- und Beobachtungszeitraum) ist es grundsätzlich ebenfalls Sache des Abgabepflichtigen, dazutun, dass (trotz der vorzeitigen Beendigung) seine ursprüngliche Planung dennoch darauf gerichtet war, sich (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamterfolges entsprechend zu betätigen (vgl. etwa VwGH 6.7.06, 2002/15/0170).

Einen derartigen Nachweis für die (ursprüngliche) Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich der Vermietungstätigkeit des Seehauses hat der Bf. weder durch die (letzte) Prognoserechnung (vom 20.8.2012), indem in dieser einerseits – wohl auch unter Außerachtlassung des bei derartigen Betätigungen jedenfalls anzusetzenden Mietausfallsrisikos (vgl. etwa VwGH 18.10.12, 2010/15/0167) – die zu erwartenden Mieteinnahmen deutlich zu hoch, und, andererseits, die keine Abzugsposten für AfA (vgl. §§ 16 Abs. 1 Z 8 und 7 EStG 1988 idgF) beinhaltenden Werbungskosten zu niedrig angesetzt wurden, noch im Nachhinein (durch ein entsprechendes Vorbringen im fortgesetzten Beschwerdeverfahren bzw. nach dem erklärten vorzeitigen Ende der Betätigung) erbracht, sodass – auch für den streitgegenständlichen vor der Einstellung der Tätigkeit gelegenen Zeitraum die (angestrebte) Vermietung von Objekt als ertrags- bzw. umsatzsteuerliche Liebhaberei [einerseits keine Berücksichtigung der erklärten (negativen) Einkünfte und, andererseits, Versagung des Vorsteuerabzuges) einzustufen war.

Da mit dem Abschluss des Betätigungszeitraums auch die im bisherigen verwaltungsbehördlichen Verfahren für gegeben angenommenen Voraussetzungen des § 200 Abs. 1 BAO iVm § 7 LVO (Ungewissheit bzw. Wahrscheinlichkeit des Abgabensanspruches) weggefallen sind, waren unter Berücksichtigung der oben getroffenen Feststellungen sämtliche Abgaben gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festzusetzen.

### **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.

Derartiges ist, indem die auf Basis des ermittelten Sachverhaltes getroffene Entscheidung nicht im Widerspruch zur (einschlägigen) Judikatur des VwGH steht, nicht der Fall, sodass die Unzulässigkeit einer Revision auszusprechen war.

Linz, am 5. August 2019