

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. (FH) Magdalena Susanne Heschik, Graumannplatz 1/1, 4050 Traun, über die Beschwerde vom 31. Jänner 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 14. Jänner 2016 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 zu Steuernummer *** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet bzw. nicht zugerechnet werden (§ 191 Abs 3 BAO).

Mit der Zustellung einer Ausfertigung dieses Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Die Beschwerdeführer (in der Folge: "Bf.") betrieben ab dem Jahr 2009 an der Adresse ***Straße***, ***Ort*** die Vermietung und Verpachtung der Wohnung "W I".

1. Vorläufige Veranlagungen

1.1. Veranlagungsjahr 2009

Die Erklärung der Bf. über Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2009 vom 29.06.2010 betreffend dieses Objekt lautet:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
Gewinnermittlungsart	USt-Bruttosystem
Entgeltlicher Erwerb der anteiligen Einkunftsquelle: Der Anteil an der Einkunftsquelle wurde im betreffenden Jahr entgeltlich erworben. Höhe der Anschaffungskosten (Kz 9410)	22.100,87
Im Jahr 2009 sind Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2, 3 oder 4 angefallen	
Ein Antrag auf Verteilung der Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 wird gestellt	Ja
Höhe der zu verteilenden Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten (Kz 9430)	62.437,59
Einnahmen (Kz 9460)	4.250,00
Werbungskosten	
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen) (Kz 9470)	6.238,76
Absetzung für Abnutzung (AfA) (Kz 9500)	99,94
Finanzierungskosten (Kz 9510)	10.077,35
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten (Kz 9520)	546,16
Übrige Werbungskosten (Kz 9530)	1.359,68
Kennzahl 370, Einkünfteverteilung und Verluste	
Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Kz 370)	-14.071,89

Mit gem. § 200 BAO vorläufigem Bescheid vom 30.07.2010 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 in der Höhe von insgesamt EUR - 14.071,89 festgestellt, wobei diese negativen Einkünfte auf die beiden Mitglieder der Personengemeinschaft je zur Hälfte verteilt wurden. In der Begründung führte die belangte Behörde an, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei, weshalb die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig erfolgt sei.

1.2. Veranlagungsjahr 2010

Am 14.04.2011 erklärten die Bf. folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
Einnahmen (Kz 9460)	10.200,00
Werbungskosten	
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen) (Kz 9470)	6.238,76
Absetzung für Abnutzung (AfA) (Kz 9500)	639,61
Finanzierungskosten (Kz 9510)	5.943,96
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten (Kz 9520)	428,36

Übrige Werbungskosten (Kz 9530)	1.063,56
Kennzahl 370, Einkünfteverteilung und Verluste	
Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Kz 370)	-4.114,24

Am 06.05.2011 erging der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheid über die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2010 in der Höhe von insgesamt EUR -4.114,24. Die vorläufige Veranlagung erfolge unter Hinweis auf die Veranlagung 2009, um die prognostizierte Entwicklung im Hinblick auf einen zu erzielenden Gesamtüberschuss im Prognosezeitraum noch zu beobachten.

1.3. Veranlagungsjahr 2011

Mit 08.03.2012 erklärten die Bf. folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Veranlagungsjahr 2012:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
Einnahmen (Kz 9460)	10.200,00
Werbungskosten	
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen) (Kz 9470)	6.238,76
Absetzung für Abnutzung (AfA) (Kz 9500)	639,61
Finanzierungskosten (Kz 9510)	6.278,84
Übrige Werbungskosten (Kz 9530)	1.300,72
Kennzahl 370, Einkünfteverteilung und Verluste	
Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Kz 370)	-4.257,93

Mit Bescheid vom 13.03.2012 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2011 gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufig und erklärungskonform mit einem Betrag von EUR - 4.257,93 einheitlich und gesondert festgestellt.

1.4. Veranlagungsjahr 2012

Am 04.03.2013 erklärten die Bf. folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Veranlagungsjahres 2012:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
Einnahmen (Kz 9460)	10.200,00
Werbungskosten	
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen) (Kz 9470)	6.238,76
Absetzung für Abnutzung (AfA) (Kz 9500)	639,61
Finanzierungskosten (Kz 9510)	5.387,09
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten (Kz 9520)	711,61
Übrige Werbungskosten (Kz 9530)	1.478,84
Kennzahl 370, Einkünfteverteilung und Verluste	

Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Kz 370)	-4.255,91
---	------------------

Mit Bescheid vom 23.05.2013 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2012 in der Höhe von EUR -4.255,91 vorläufig festgestellt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-4.255,91 €
In den Einkünften sind enthalten:		
Veräußerungs- und Aufgabegewinne		0,00 €
1	***1*** **2*** ***Bf1-Adr*** ***StNr_2***	Einkünfte -2.127,97 €
2	***1*** **3*** ***Bf1-Adr*** ***StNr_3***	Einkünfte -2.127,97 €

In der Bescheidebegründung wurde ausgeführt, dass die Verluste für die Jahre 2010 bis 2012 wesentlich von der am 16.07.2010 vorgelegten Prognoserechnung abweichen würden. Die vorläufige Veranlagung gemäß § 200 Abs. 1 BAO erfolge, um die prognostizierte Entwicklung im Hinblick auf einen zu erzielenden Gesamtüberschuss im Prognosezeitraum noch zu beobachten.

1.5. Veranlagungsjahr 2013

Am 21.06.2014 erklärten die Bf. folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Veranlagungsjahr 2013:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	
Einnahmen (Kz 9460)	5.619,29
Werbungskosten	
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen) (Kz 9470)	222,97
Absetzung für Abnutzung (AfA) (Kz 9500)	639,61
Finanzierungskosten (Kz 9510)	5.055,81
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten (Kz 9520)	81,00
Übrige Werbungskosten (Kz 9530)	963,81
Kennzahl 370, Einkünfteverteilung und Verluste	
Summe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Kz 370)	-1.343,91

Mit vorläufigem Bescheid vom 01.10.2014 wurden für das Jahr 2013 gemäß § 188 BAO Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von EUR -1.343,91 festgestellt.

2. Betriebsprüfung

2.1. Mit Prüfungsauftrag vom 01.09.2015, zur Kenntnis gebracht am 11.09.2015, wurde eine Betriebsprüfung betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2012, 2013 und 2014 eingeleitet.

2.2. Stellungnahme der Bf. vom 08.12.2015

2.2.1. Sachverhalt

Das Gebäude in der ***Straße***, ***Ort*** bestehe aus zwei unterschiedlichen Wohneinheiten (WE). WE I (in den Besprechungen „Haus“ genannt) sei im Jahr 2009 durch die Bf. erworben worden und WE II (in den Besprechungen als „Wohnung“ bezeichnet) sei zu diesem Zeitpunkt bereits durch die Bf. bewohnt worden und habe in ihrem Eigentum gestanden. Der Grund für den Erwerb der WE I sei zu diesem Zeitpunkt der Gedanke gewesen, das Objekt zu vermieten und aus den Erträgen dieser Vermietung die Kosten von privatärztlichen Untersuchungen der Tochter der Bf. zu finanzieren. Kurz nach Erwerb hätten Bekannte der Eigentümer Interesse daran gezeigt, die WE I zu mieten.

Im Zuge der Überlegungen zur Vermietung der WE I (diese sei in den Jahren zuvor durch die Schwester von ***3*** ***1*** vermietet worden) und die Besichtigung des Zustandes der WE I sei den Bf. bewusst geworden, dass eine Vermietung nur möglich sei, wenn einige Instandhaltungs-/Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt werden würden. Wegen Schimmelgefahr seien die Fenster zu tauschen und eine Wärmedämmung an der Fassade anzubringen gewesen.

Noch vor Beginn der Sanierung sei den Bekannten die Vermietung mündlich zugesagt worden. Es seien Teile der Sanierung den Wünschen der zukünftigen Mieter entsprechend angepasst und durchgeführt worden, z. B. sei auf ihren Wunsch im Erdgeschoß die Mauer zwischen zwei Räumen abgerissen worden, um einen großen Raum zu schaffen, außerdem ein Zylinderschloss in der Terrassentür eingebaut worden, um auch diese als Eingangstür nutzen zu können.

Zur Sanierung der WE I sei auch eine entsprechende Fremdfinanzierung auf 15 Jahre aufgenommen worden, damit die Kosten der Sanierung getragen werden konnten. Weiters habe es als Anreiz für die durchgeführten Sanierungen im Jahr 2009 noch den Sanierungsscheck des Landes Oberösterreich in der Höhe von EUR 5.000,00 gegeben. Das erst habe den Ausschlag für die große Sanierung gegeben, weil dafür vorgeschriebene Energiegrenzen erreicht werden mussten. Es seien daher auch die Kellerdecke (was mit neuem Fußbodenaufbau mit Fußbodenheizung erreicht werden konnte) und der Dachboden gedämmt worden. Im Zuge dessen sei bemerkt worden, dass der Verputz im Erdgeschoß schon von selbst abfalle, daher habe der Verputz an den Wänden neu gemacht werden müssen, was mit sich brachte, dass auch gleich die Leitungen und Wasserrohre in den Wänden erneuert worden seien. All das habe sich erst ergeben bzw. sei erst beschlossen worden, nachdem die Mieter schon die mündliche Zusage hatten.

Am 01.08.2009 sei zu Beginn ein auf 10-Jahre befristeter Mietvertrag abgeschlossen worden. Die Gründe für den befristeten Mietvertrag seien in den Plänen der Mieter gelegen, die sich nach Ablauf der 10 Jahre ein Eigenheim hätten suchen wollen.

Aufgrund der guten Erfahrungen der Schwester in den Vorjahren (vor Besitz durch die jetzigen Eigentümer) habe es aus damaliger Sicht keine Gründe gegeben, die nach Ablauf des befristeten Mietverhältnisses gegen eine neuerliche langfristige Vermietung der WE I gesprochen hätten.

Aus Sicht der Bf. sei die langfristige Vermietung insofern notwendig gewesen, als die Tochter der Bf. unter Angststörungen gelitten habe (bzw. noch immer leide) und den Eigentümern klar gewesen sei, dass die Tochter für einen langen Zeitraum keine Möglichkeit haben würde, alleine leben zu können bzw. alleine für sich sorgen zu können, woraus sich ein entsprechender finanzieller Bedarf bei den Eigentümern ergeben habe.

Auch aus finanziellen Gründen sei eine Veränderung der Lebenssituation zum Beginn der Vermietung nach Ablauf des befristeten Mietvertrages nicht denkbar gewesen, weil die Tochter noch nicht selbsterhaltungsfähig sein würde, laufend Therapiekosten zu zahlen gewesen seien und die Eigentümer auf die Mieteinnahmen dringend angewiesen seien. Umzugskosten und geringere Mieteinnahmen der Wohnung (Vermietung der WE II anstatt der WE I) seien für die Eigentümer aus damaliger Sicht nicht verkraftbar gewesen.

Die finanzielle Situation der Eigentümer im Jahr 2009 habe sich folgendermaßen dargestellt:

Einkommen 2009: ***3*** ***1***: EUR 38.500,00 brutto (Grundgehalt ohne Überstunden),
2 ***1***: EUR 15.540,00 brutto, somit insgesamt: EUR 54.040,00 brutto/Jahr.

Die Kosten für die Betreuung der Tochter:

- Aufwendung für Therapien etc. pro Jahr (Therapiekosten hätten vorfinanziert werden müssen und seien teilweise von der GKK oder Versicherung am Jahresende rückerstattet worden): 2009: EUR 1.376,00; 2010: EUR 2.597,00; 2011: EUR 490,00
- ab Sept. 2011: EUR 320,00 Schulgeld/Monat (aufgrund anderer Lernsituation verringerten sich dadurch die Therapiekosten) - d.s. EUR 1.880,00 pro Jahr
- 2012: Schulgeld EUR 3.600,00 (7 x 320,00 = 2.240,00 dann wg. Schulwechsel 4 x 340,00 = 1.360,00)
- 2013: EUR 211,00 + Schulgeld EUR 340,00/Monat, d.s. EUR 4.080,00

Die Kreditkosten für WE I (Haus) und WE II (Wohnung) pro Jahr hätten betragen:

Jahr	WE I	WE II
2009	10.107,00	3.150,00
2010	5.944,00	2.063,00
2011	6.278,00	2.034,00

2012	5.387,00	1.773,00
2013	5.056,00	1.579,00
2014	3.576,00	1.070,00

Nach Abschluss des Mietvertrages sei den Mietern gestattet worden, eine Mauer im 1. Stock zwischen Bad/WC und einem schmalen Raum zu entfernen, um einen größeren Wohnraum zu erhalten.

Nach ca. zwei Jahren sei es dann zu diversen Schwierigkeiten zwischen den Vermietern und den Mietern gekommen. Wobei einer der Hauptkritik-Punkte gewesen sei, dass die Vermieter einen Schlüssel für das vermietete Objekt besaßen und regelmäßig in den Keller des vermieteten Objekts mussten. Der Grund für diesen Zutritt sei gewesen, dass im Garten der beiden Wohneinheiten ein Pool zur Verfügung gestanden habe, welcher von beiden Parteien genutzt werden konnte - sowie der Garten selbst auch. Die zugehörige Pumpe des Pools habe sich jedoch im Keller der WE I befunden. Zu Beginn der Vermietung sei man sich - durch die Erfahrungen mit den Vormietern der WE I (langfristige Vermietung dieser WE I zuvor durch die Schwester des Herrn ***1***) - nicht bewusst gewesen, dass die Pflege dieser Pumpe zu einem Streitfall ausarten könne. Die Vormieter der WE I hätten davor 10 Jahre lang den Pool ebenso mitbenutzt und die Pumpe ausreichend gewartet, womit es nie zu Problemen mit der Poolwasserqualität gekommen sei. Die jetzigen Mieter hätten dies anfangs ebenfalls getan, seien aber nachlässig geworden und hätten den programmierten Laufzyklus verstellt, wodurch es zu Algenbefall gekommen sei.

Zusätzlich sei ein Schaden an der Pumpe des Hausbrunnens entstanden, die sich ebenfalls im Keller der WE I befinde und regelmäßig gewartet werden hätte sollen. Dadurch sei es zu einer größeren, ungeplanten Reparatur der Pumpe gekommen, welche im Jahr 2012 fällig geworden sei. Das habe die Notwendigkeit des regelmäßigen Begehens des Kellers durch die Eigentümer begründet, damit diese die Wartungen durchführen haben können.

Neben diesem Zwischenfall sei es im Laufe der Vermietung zu immer größeren Problemen zwischen den beiden Parteien gekommen, bis im Jahr 2013 das Mietverhältnis am 28.04.2013 durch die Mieter vorzeitig gekündigt worden sei und diese am 30.06.2013 ausgezogen seien.

Durch die Probleme mit den Mietern und den Auszug dieser im Jahr 2013 hätten die Eigentümer nun klären müssen, was mit der WE I weiter passieren soll. In dieser Situation seien sie auf die Plattformen ***4*** bzw. ***5*** aufmerksam geworden, wo es die Möglichkeit gebe, die eigene Wohnung für einen kurzen Zeitraum zu vermieten - inklusive voller Möblierung. Diese Möglichkeit sei den Eigentümern zu diesem Zeitpunkt neu gewesen und aufgrund der Erfahrungen haben sie dies versuchen wollen. Fraglich sei zu diesem Zeitpunkt aus wirtschaftlicher Sicht gewesen, welche WE dafür besser geeignet gewesen wäre. Aufgrund der Probleme mit dem Keller und den Vormietern hätten sich die Eigentümer entschieden, die

WE II (welche bis zu diesem Zeitpunkt als Hauptwohnsitz gedient habe) dafür zur Verfügung zu stellen und selbst in die WE I zu übersiedeln.

Ein weiterer Grund für die Veränderung der Wohngegebenheiten sei folgende private Gegebenheit gewesen: In der WE II habe es ursprünglich (im ursprünglichen Plan) nur ein Schlafzimmer gegeben. Ab der Geburt der Tochter im Jahr 2000 habe diese im Zimmer der Eigentümer geschlafen. Im Jahr 2002 (2. Lebensjahr der Tochter) sei über der Garage ein Mansardenraum als Kinderzimmer eingerichtet worden. Ab diesem Zeitpunkt hätte die Familie ausreichend Wohnraum zur Verfügung gehabt. Am 17.04.2012 sei es zu einer baubehördlichen Überprüfung gekommen, bei welcher festgestellt worden sei, dass dieser Raum nicht als Wohnraum verwendet werden dürfe. Die Gemeinde habe vor endgültiger Feststellung noch die Novelle des Baugesetzes 2013 abwarten wollen. Durch diese Erkenntnis sei in der WE II dieser Raum nicht mitvermietet worden. Eine Entscheidung dieses Sachverhalts sei endgültig am 03.12.2015 durch die Gemeinde getroffen worden.

Aber diese Erkenntnis habe in weiterer Folge auch dazu geführt, dass die Überlegung hinsichtlich Umzugs in die WE I und Vermietung der WE II getroffen und umgesetzt worden sei.

Die Änderung der Wohneinheiten und des Vermietungszyklus hätten dazu geführt, dass die Vermietung der WE II zu einem schnelleren und höheren Gewinn geführt habe als die herkömmliche Langzeitvermietung.

2.2.2. Steuerliche Würdigung durch die Bf.

Bei den beiden oben dargestellten WE I und II handle sich entsprechend LVO und herrschender Judikatur um getrennte Beurteilungseinheiten. Sohin seien der Zeitraum 2009 bis 2013 und die Vermietung der WE II gesondert zu betrachten. Da nur eine einzige Wohneinheit vermietet worden sei, sei in der Judikatur und in der LVO die Rechtslage für die „kleine Vermietung“ von Bedeutung. Diese werde von vornherein als „Liebhaberei“ betrachtet, sofern nicht mittels geeigneter Prognoserechnung und darstellbaren Gründen glaubhaft gemacht werde, dass die Betätigung auf einen absehbaren Zeitraum (20 Jahre) einen Gesamtgewinn erzielt hätte (siehe dazu § 1 (1) und (2) LVO sowie § 2 (4) LVO, als auch *Jakom*, EStG 2015, § 2 Rz 267 ff., sowie diverse VwGH Judikate). Weiters sei auf Basis ständiger Rechtsprechung der Beginn der Betätigung zu Grunde zu legen und durch den Vermieter glaubhaft zu machen, dass die Vermietung auf Dauer und die Erzielung eines Gesamtüberschusses angelegt war.

2.2.2.1. Prognoserechnung

Im vorliegenden Fall sei eine entsprechende Prognoserechnung im Rahmen der Betriebsprüfung angestellt worden - diese beinhalte, wie in der ständigen Rechtsprechung vorgesehen, die prognostizierten Einnahmen, abgestellt auf den Beginn der Vermietung mit 01.08.2009 bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraums von 20 Jahren.

Weiters seien entsprechende Leerstandswagnisse/Mietausfallwagnisse, Instandhaltungsmaßnahmen sowie die laufenden Finanzierungskosten berücksichtigt worden. Die Höhe des Leerstands sei mit 10 % als im Vergleich zu herkömmlichen Immobiliengutachten sowie der Rechtsprechung als sehr hoch angenommen worden, um darzustellen, dass selbst bei einem sehr hohen Leerstand der Gesamtgewinn ausreichend gesichert gewesen wäre.

Instandsetzungsmaßnahmen gemäß § 28 Abs. 2 EStG seien auf den steuerlichen Zeitraum von 10 Jahren verteilt worden. Die Ergebnisse (Verluste) der im laufenden Verfahren geprüften Jahre seien an die tatsächlichen Verhältnisse angepasst worden.

Unter Berücksichtigung aller – aus Sicht des Jahres 2009 – eintretenden Umstände sowie eines hohen Risikos des Leerstandes, ergebe sich in der Gesamtbetrachtung ein **Gesamtüberschuss** in der Höhe von **EUR 5.784,12**. Werde in der Berechnung das Mietausfall-/Leerstandswagnis entsprechend der Rechtsprechung (vgl. *Jakom*, EStG 2015, Rz 269 sowie VwGH 18.10.2012, [2010/15/0167](#)) mit 4 % festgesetzt, ergebe sich ein **Gesamtüberschuss** von **EUR 18.754,53**.

Damit habe aus Sicht des Beginns der Vermietung ein Gesamtüberschuss erzielt werden können und wäre bei Beibehaltung der Vermietung auch keine Liebhaberei-Betätigung vorgelegen.

2.2.2.2. Darstellung der Überlegungen zur langfristigen Vermietung

Für die ursprünglich geplante Langfristvermietung durch die Eigentümer würden die folgenden Gründe sprechen:

- Die Sanierung des Objekts sei teilweise in Absprache mit den zukünftigen Mietern durchgeführt worden - wodurch durch die Vermieter angenommen werden konnte, dass ein langfristiges Bestandsverhältnis eingegangen worden sei (zumindest auf den befristeten Zeitraum von 10 Jahren).
- Aufgrund der finanziellen Situation des Ehepaars im Jahr 2009 und den familiären Umständen (Krankheit der Tochter) sei es für die Vermieter notwendig gewesen, eine langfristige, gewinnbringende Vermietung zu unterhalten und diese nicht vorzeitig aufzugeben.
- Die gesamten Leistungen im Vorfeld zur Aufnahme der Vermietung als auch die Tatsache, dass die WE I von der Schwester des Eigentümers über Jahre ohne Schwierigkeiten vermietet worden sei und ein gutes nachbarschaftliches Einvernehmen mit den Mietern bestanden habe, seien den langfristigen Überlegungen der Eigentümer anzurechnen.

2.2.2.3. Vorzeitige Beendigung – Unwägbarkeiten

Aufgrund des Umstandes, dass die Vermietung der WE I mit April 2013 beendet worden sei bzw. in weiterer Folge in der WE II mit einer geänderten Bewirtschaftung der Vermietung weitergeführt worden sei, müsse nach ständiger Rechtsprechung dargelegt werden, dass die ursprüngliche Planung die Aufrechterhaltung der Betätigung bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses beinhaltet hat bzw. nicht beeinflussbare Umstände (Unwägbarkeiten) vorgelegen sind, die zur Beendigung geführt haben (vgl. *Jakom*, EStG 2015 Rz 276 sowie VwGH 27.04.2000, [99/15/0012](#); 11.11.2008, [2006/13/0199](#)).

Der Steuerpflichtige habe nachzuweisen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, die Behörde habe darüber Feststellungen zu treffen (VwGH 24.06.2010, [2006/15/0343](#)), andernfalls liege ein abgeschlossener Zeitraum vor, der der Liebhabereibeurteilung zu unterziehen sei.

Zu den Unwägbarkeiten zählen nach der ständiger Rechtsprechung auch (nicht beeinflussbare) Umstände aus dem Privatbereich, also auch aus nicht direkt der jeweiligen Einkunft zurechenbaren Gegebenheiten (vgl. *Jakom*, EStG 2015 Rz 276). Unwägbarkeiten seien auch bei der kleinen Vermietung relevant und würden dann nicht zur Liebhaberei führen, wenn eine rasche wirtschaftlich motivierte Reaktion erfolge. Als Unwägbarkeiten im Bereich der Vermietung würden zB in Betracht kommen: Unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines Bestandsverhältnisse... Könne man nach der Erfahrung von vornherein mit Mietausfällen oder Mietstreitigkeiten rechnen, liege keine Unwägbarkeit vor (vgl. *Jakom*, EStG, Rz 272f).

Die Probleme mit den Mietern und die Tatsache der baubehördlichen Untersuchungen haben von den Eigentümern nicht vorhergesehen werden können bzw. zu Beginn der Vermietung nicht vermutet werden können. Dass aufgrund der massiven Probleme mit den Mietern und den daraus entstandenen Überlegungen (Kellerabgang/-eingang in WE I, Pumpenwartung im Keller, diverse andere Probleme) die Entscheidungen hinsichtlich der Aufgabe der Vermietung entstanden seien, habe nicht vorhergesehen werden können und sei auch im Normalfall nicht in Betracht zu ziehen.

Diese Umstände würden daher nicht zu vorhergesehenen Unwägbarkeiten zählen. Der Grundgedanke der Eigentümer sei nach wie vor noch auf die Überschusserzielung ausgerichtet, um diverse private Themen - Therapiekosten, Schulkosten etc. der Tochter - finanzieren und übernehmen zu können.

Die Reaktion der Eigentümer auf die eingetretenen Schwierigkeiten erfolge aus privaten Interessen (baubehördliche Feststellung) wirtschaftlich motiviert (Erwirtschaftung höherer Überschüsse) und nicht aufgrund eines wie auch immer gearteten steuerlichen Interesses. Diese wirtschaftliche Motivation erschließe sich auch daraus, dass mit der Aufgabe der Vermietung und durch den Umzug und die geänderte Form der Vermietung innerhalb kürzester Zeit Überschüsse erzielt werden konnte obwohl der erstmalige Gedanke im Jahr 2009

- wie aus der Prognose ersichtlich - auch Überschüsse erwirtschaftet hätte, allerdings nicht derart hohe Überschüsse wie die jetzige Form der Vermietung.

2.2.3. Conclusio der Bf.

Es ergebe sich aufgrund der dargestellten Judikate, Kommentarmeinungen und Literatur keinerlei Anhaltspunkt, welcher eine Liebhabereivermutung begründen würde oder könne. Die Ereignisse des Jahres 2013 hätten nicht - vor allem nicht bei der den Eigentümern eigenen Sorgfaltspflicht - vorhergesehen und erkannt werden können. Die wirtschaftlich motivierten Überlegungen hätten in weiterer Folge zu höheren Überschüssen geführt, während die Weitervermietung der WE I zwar zu Überschüssen, aber nicht zu derart hohen Überschüssen geführt hätte.

Dass im Jahr 2013 keine weiteren Anstrengungen unternommen worden seien, um die WE I weiterzuvermieten, ergebe sich aus den im Sachverhalt dargestellten Unwägbarkeiten. Im Zeitpunkt der Kündigung des Bestandsverhältnisses durch die Mieter habe erst einmal eine Entscheidung getroffen und über die weitere Vorgehensweise nachgedacht werden müssen. Durch den Entschluss zur Aufgabe der Vermietung seien keine weiteren Inserate mehr für die WE I geschaltet und auch keine weiteren Anstrengungen mehr unternommen worden. Dies sei auf die in diesem Jahr aufkommenden nicht vorhersehbaren Umstände zurückzuführen gewesen.

2.3. Besprechungsprogramm der belangten Behörde vom 17.12.2015

Dieses dem Gericht als Teil des Betriebsprüfungsberichtes vom 14.01.2016 vorgelegte Besprechungsprogramm führt unter dem Punkt "I. Prüfungsfeststellungen" den "Pkt. 1) Liebhaberei" samt dem folgenden, untenstehenden Text an, jedoch sind weder weitere Punkte, noch weitere Prüfungsfeststellungen aus den vorgelegten Dokumenten ersichtlich:

"Sachverhalt:

*Die Eigentümer bewohnten seit 1990 die Wohnung (W2) in der ***Straße*** in ***Ort***. Das an diese Wohnung (eingeschossiger Anbau an das Wohnhaus mit derselben Adresse) angebaute Wohnhaus wurde bis 2008 von der Schwester des Eigentümers vermietet. Im Jänner 2009 kaufte das Ehepaar ***1*** das Gebäude und führte eine Generalsanierung durch. Ab 1.8.2009 wurde das Haus auf 10 Jahre - lt. Mietvertrag - vermietet. Die Mieter kündigten jedoch den Mietvertrag vorzeitig per 30.6.2013. Nach dem Auszug sanierten die Eigentümer noch das Badezimmer im Haus und übersiedelten in der Folge selber in das Wohnhaus. Seit 6.1.2014 wird nur mehr die kleinere Wohnung im Anbau an Kurzzeitmieter über die Internetportale ***4*** bzw. ***5*** vermietet. Die tageweise Miete beträgt 49,00 €, die Monatsmiete beträgt 990,00€. Die Entwicklung über die Internetportale ist lt. Fr. ***1*** sehr positiv. In Zukunft ist geplant weiterhin nur diese Wohneinheit zu vermieten. In der Überschussermittlung 2014 wurde bisher die Afa für das private Wohnhaus angesetzt anstelle*

der Afa für die Wohnung. Außerdem war die Wohnung von 28.8.14-31.1.15 an eine Freundin nur um die Betriebskosten vermietet (Einnahmen in Summe € 810,00 für 4 Monate)."

Prüfungsfeststellung:

Allgemeines:

In den Fällen des § 1 Abs. 2 LVO ist bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs. 4 erster Satz LVO ergibt sich, dass die Betätigung objektiv ertragfähig sein muss.

Ist eine Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum nicht zu erwarten, bleibt die Annahme von Liebhaberei solange bestehen, als nicht eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegt.

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Wird eine Betätigung, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten vorliegen.

Andernfalls – wenn die Vermietungstätigkeit vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses beendet wird und im absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre - , hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Betätigung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (vgl. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

Es kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

Bisher wurden im Feststellungsverfahren ab 2009 durchwegs Werbungskostenüberschüsse erklärt. Die Feststellungsbescheide wurden gem. § 200 BAO vorläufig erlassen.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Wohnhaus lt. Bescheid:

2009: -14.071,00

2010: -4.114,00

2011: -4.257,00

2012: -4.255,00

2013: -1.343,00

*Im Zuge der Betriebsprüfung übermittelte die Steuerberaterin Fr. ***6*** am 8. Dezember eine Stellungnahme in Bezug auf die Vermietung des Objektes ***Straße*** in ***Ort***. Diese Stellungnahme wurde aufgrund der Besprechung am 11.11.2015 am Finanzamt Linz verfasst. Die Steuerberaterin wurde im Rahmen dieser Besprechung aufgefordert einen Nachweis zu erbringen, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war. (Die Stellungnahme der Steuerberaterin vom 8.12.2015 wird als Beilage zur Niederschrift über die Betriebsprüfung angefügt.)*

*Wie bereits im Zuge der Besprechung geklärt, steht außer Streit, dass es sich bei den beiden Wohneinheiten in der ***Straße*** um getrennte Beurteilungseinheiten handelt.*

Beurteilung der Stellungnahme vom 8.12.2015:

I. Prognoserechnung

Die vorgelegte Prognoserechnung entspricht den steuerrechtlichen Erfordernissen und weist innerhalb des Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss für die WE I (Wohnhaus) aus. Ein Gesamtüberschuss im absehbaren Zeitraum wäre somit erzielbar gewesen.

II. Nachweis auf ursprüngliche geplante Aufrechterhaltung der Tätigkeit

Da die Behörde in der Regel keine Kenntnis davon haben kann, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat, muss der geforderte Nachweis erbracht werden. Wird die Vermietung tatsächlich eingestellt, liegt es an dem Steuerpflichtigen den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

Unter Pkt. II, der Stellungnahme „Darstellung der Überlegungen zur langfristigen Vermietung“ werden im Wesentlichen 3 Gründe angeführt.

1) Die Sanierung des Objekts wurde teilweise in Absprache mit den zukünftigen Mietern durchgeführt— wodurch durch die Vermieter angenommen werden konnte, dass ein langfristiges Bestandsverhältnis eingegangen wurde (mind. 10 Jahre— lt. Mietvertrag).

2) Aufgrund der finanziellen Situation des Ehepaars im Jahr 2009 und den familiären Umständen (Krankheit der Tochter) war es für die Vermieter notwendig eine langfristige, gewinnbringende Vermietung zu unterhalten und diese nicht vorzeitig aufzugeben.

3) Die gesamten Leistungen im Vorfeld zur Aufnahme der Vermietung als auch die Tatsache, dass die WE / von der Schwester des Eigentümers über Jahre ohne Schwierigkeiten vermietet wurde und ein gutes nachbarschaftliches Einvernehmen mit den Mietern bestand, sind den langfristigen Überlegungen der Eigentümer an zu rechnen.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung wird nach Ansicht der Betriebsprüfung beurteilt, dass es sich bei den angeführten Gründen um bloße Argumente handelt, nicht jedoch um den geforderten Nachweis auf eine ursprünglich geplante Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses. Die Absprache mit zukünftigen Mietern über die Sanierung ist als Nachweis, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war ebensowenig geeignet, wie der mind. 10—jährige Mietvertrag (dies ist zu wenig — der 10jährige Mietvertrag deckt nicht einmal den geforderten absehbaren Zeitraum ab).

Auch das zweite Argument der familiären Umstände (finanzielle Situation und Krankheit der Tochter) reicht als Nachweis nicht aus. Finanzielle Mittel könnten auch aus anderen Tätigkeiten oder Einkünften erzielt werden, es muss nicht unbedingt die Vermietung sein. Dass die Schwester über Jahre ohne Schwierigkeiten vermietet hat, sagt in diesem Zusammenhang nichts aus und ist für den geforderten Nachweis nicht relevant.

Vorzeitige Beendigung— Unwägbarkeiten

Die in der Stellungnahme angeführten Probleme mit den Mietern, die Tatsache der baubehördlichen Probleme, Probleme mit der Pumpenwartung im Keller etc. stellen nach Ansicht der Betriebsprüfung keine Unwägbarkeiten, sondern typische Vermietungsrisiken dar.

Speziell die dargelegten Streitigkeiten zwischen Vermietern und Mietern stellen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens keine objektiven Unwägbarkeiten dar, sondern wurden aus der Sicht des Abgabepflichtigen als solche beurteilt.

Die Tatsache, dass die Pumpenanlage nur über den Eingang zu WE I erreichbar ist, stand bereits bei Abschluss des Mietvertrages fest. Dass es mit dem Mieter zu Streitigkeiten hinsichtlich des Zuganges kam, ist daher anderen (persönlichen), als den objektiven Umständen zuzuschreiben (die Pumpe stand von Anfang an am selben Standort).

Der Grund für die baubehördlichen Probleme in der privat genutzten Wohnung der Eigentümer kann nach Ansicht der Prüferin auch nicht als Unwägbarkeit angesehen werden, da bereits vor dem Ausbau des Kinderzimmers in WE II die baubehördliche Bewilligung eingeholt hätte werden müssen. Dass eine Nutzung des entsprechenden Raumes ohne Bewilligung nicht als

Wohnraum zulässig war, hätte dem Eigentümerehepaar bereits bei Beginn der Nutzung klar sein müssen.

Die Vermietungstätigkeit wurde auf Grund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses des Vermieters vorzeitig beendet (private Motive).

Kleine Veränderungen z.B. baulicher Art oder der Versuch neu zu vermieten wurden nicht unternommen, damit die Vermietung aufrechterhalten wird. Das Objekt wird nun privat genutzt. Der geforderte Nachweis konnte nicht erbracht werden bzw. der erst später gefasste Beschluss zur Beendigung der Vermietung konnte nicht durch den Eintritt von Unwägbarkeiten dokumentiert werden.

Wie bereits die Steuerberaterin in der Stellungnahme anführt, handelt es sich bei den Gründen für die Einstellung der Vermietung von WE 1 um private und wirtschaftliche Motive. Diese Motive stellen jedoch wie bereits oben angeführt, nach Ansicht der Prüferin keine konkreten Unwägbarkeiten dar.

Als steuerliche Konsequenz ergibt sich, dass mangels Vorliegen eines Nachweises, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war und für die Beendigung der Tätigkeit keine konkreten Unwägbarkeiten vorliegen, davon auszugehen ist, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um Liebhaberei handelt.

Die Vermietung der Wohneinheit II (Wohnung) ab 2014 stellt eine neue Bewirtschaftungseinheit dar.

Wie auch Fr. ***1*** in der Stellungnahme vom 5.10.2015 ausführt, ist die Ertragsfähigkeit der kleineren Wohnung im Vergleich zum Wohnhaus aufgrund der Vermietung als „Ferienwohnung“ auf ***4*** (Preis/ Übernachtung 49, –) oder an Kurzzeitmieter (Monatsmiete 900, –) durch die komplette Ausstattung, wesentlich erhöht worden.

Die vorgelegten Unterlagen lassen nach Ansicht der Prüferin noch keine eindeutige Beurteilung, ob es sich um eine Einkunftsquelle im steuerlichen Sinne handelt, zu, da die Einnahmen – je nach Belegung – stark schwanken können. Für 2015 ergibt sich bis Oktober bereits ein ausgeglichenes Ergebnis. Es ist daher anzunehmen, dass sich 2015 ein positives Ergebnis ergeben wird. Mit der Veranlagung für das Jahr 2016 wird zu prüfen sein, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht.

Steuerliche Auswirkungen:

Es werden daher im Zuge der Betriebsprüfung die Veranlagungszeiträume 2009-2013 auf Null gestellt und endgültig festgesetzt.

Durch die oben angeführten Änderungen bei der Vermietung der Wohneinheit 2 und den möglicherweise stark schwankenden Einnahmen kann noch keine endgültige Beurteilung hinsichtlich Liebhaberei vorgenommen werden. Der Feststellungsbescheid für 2014 bleibt daher gem. § 200 (1) BAO vorläufig, da die Steuerpflicht ungewiss, jedoch wahrscheinlich ist."

Im Jahr 2014 würden sich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von EUR - 110,95 ergeben.

2.4. Betriebsprüfungsbericht vom 14.01.2016

Als Beilagen sind dem Betriebsprüfungsbericht die Stellungnahme der Bf. vom 08.12.2015 (vgl. Punkt 2.3), das Besprechungsprogramm der Betriebsprüfung vom 17.12.2015 (vgl. Punkt 2.4) sowie die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 14.01.2016 angeschlossen.

Aus der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.01.2016** geht hervor, dass das Besprechungsprogramm vom 17.12.2015 einen integrierenden Bestandteil dieser Niederschrift bildet. Das am 10.01.2016 vorgelegte Immobilien-Bewertungsgutachten aus 2008 und der E-Mail-Verkehr über die Finanzierung des Gebäudeumbaues im Jahr 2009 mit einem Finanzierungsberater (Finanzierung sei auf 15 Jahre festgelegt worden) seien seitens der Betriebsprüfung im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht als Nachweis für eine von vornherein langfristig angelegte Vermietung anerkannt worden. Die im Besprechungsprogramm dargestellte steuerliche Auswirkung - *"nämlich die Festsetzung der Veranlagungszeiträume 2009-2013 mit Null"* - bleibe daher im Rahmen der Betriebsprüfung aufrecht.

Aus einem **E-Mail des Finanzierungsberaters vom 21.12.2015** an die Bf. geht hervor, dass der Berater bestätige, dass immer von einer langfristigen Finanzierung und Vermietung die Rede gewesen sei, die in das Pensionsalter hineinreichen würde. Als erste Etappe sei der Sachverhalt mit einer Finanzierung von 15 Jahren umgesetzt worden. Dabei wird auf ein **E-Mail vom 29.06.2009** von ***2*** ***1*** an den Finanzierungsberater mit folgendem Inhalt verwiesen:

*"Anbei die beiden Schätzgutachten der ***7*** über unseren Teil (WE2) und das alte Haus in unsaniertem Zustand (WE1). Die General-Sanierungskosten betragen ca. € 90-100.000 (darin enthalten auch eine Wärmedämmung für unseren Teil, was den Wert unseres Teiles erhöht). Davon gibt es für ca. 24.000,- einen Annuitätenzuschuß von voraussichtl. 35% (Landesförderung), weiters haben wir eine Zusicherung für 5.000,- Zuschuß im Rahmen des Sanierungsschecks. Die Kreditlaufzeit soll 10-15 Jahre sein. An Miete haben wir mit den Mietern 750,- vereinbart, Mietvertrag wird demnächst abgeschlossen."*

3. Endgültige Bescheide vom 14.01.2016

Mit endgültigen Bescheiden vom 14.01.2016, zugestellt am 22.01.2016, betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 betreffend die Liegenschaft in ***Ort***, ***Straße*** vom 30.07.2010, 06.05.2011, 13.03.2012, 23.05.2013 und 01.10.2014, stellte die belangte Behörde gemäß § 190 Abs. 1 BAO fest, dass in den Jahren 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 eine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unterbleibt.

Zur Begründung führte die belangte Behörde jeweils aus, dass die Vermietung des Wohnhauses für die Jahre 2009-2013 als Liebhaberei einzustufen sei und verwies auf den Prüfungsbericht und die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.01.2016.

4. Beschwerde

4.1. Mit Beschwerde vom 31.01.2016, beim Bundesfinanzgericht eingebracht am 12.02.2016, erhoben die Bf. rechtzeitig durch ihren steuerlichen Vertreter Beschwerde gegen die endgültigen Einkünfte-Feststellungsbescheide (den Sammelbescheid) gem. § 188 BAO vom 14.01.2016 sowie gegen die abgeleiteten Einkommensteuerbescheide von ***3*** ***1*** und ***2*** ***1***, jeweils betreffend die Jahre 2009 bis 2013. Konkret verfahrensgegenständlich ist jedoch lediglich die Beschwerde gegen die endgültigen Feststellungsbescheide vom 14.01.2016 betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2009 - 2013.

4.2. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 24.02.2016 wurde die **Beschwerde** gem. § 264 Abs. 4 lit. b iVm § 249 Abs. 1 BAO **an das zuständige Finanzamt weitergeleitet**.

4.3. Der Beschwerde liegt folgende **Schnittskizze** bei:

[...]

4.4. Weiters liegt der Beschwerde ein Auszug eines **Reklamationsschreibens** der ehemaligen Mieter **vom 29.02.2012** bei:

[...]

Demnach sei die Mietwohnung nach Ansicht der Mieter in zahlreichen Punkten reparaturbedürftig und sollten einige Punkte bezüglich der Gartenbenützung und anfallender Handwerksarbeiten geklärt werden.

4.5. Inhaltlich führt die Beschwerde zu den Punkten "Sachverhalt" und "Steuerliche Würdigung" identisch aus wie bereits in der Stellungnahme der Bf. vom 08.12.2015 geschehen. Daher wird diesbezüglich auf Punkt 2.2. ("Stellungnahme der Bf. vom 08.12.2015") verwiesen.

4.6. Beschwerdeantrag

Im Wesentlichen stelle die Rechtsprechung darauf ab, *„ob die geprüfte Tätigkeit in einer betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlicher erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.“* (VwGH 23.11.2000; 95/15/0177).

Diese Voraussetzungen seien durch die Steuerpflichtigen entsprechend erfüllt worden. Es sei von vornherein - aufgrund der oben dargestellten wirtschaftlichen und privaten Situation der Familie - die Vermietung auf einen langfristigen Zeitraum ausgelegt worden. Die getätigten Investitionen seien in Absicht getroffen worden, eine langfristige Vermietung der WE I möglich zu machen und damit auch höhere Mieterlöse - als ursprünglich bei Erwerb der Liegenschaft möglich gewesen wäre - zu erzielen.

Der wirtschaftliche Gesamterfolg als auch das gesamtprognostizierte positive Ergebnis der Vermietungstätigkeit unter der Voraussetzung, dass der ursprüngliche Plan nicht aufgegeben worden wäre, sei entsprechend nachgewiesen worden.

Die Erzielung eines Gesamtgewinnes sei durch die Abgabenbehörde auch nicht in Zweifel gezogen worden.

In weiterer ständiger Rechtsprechung werde durch die Verwaltungsgerichte - für den Fall der vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeiten - folgende Rechtsmeinung vertreten:

„Wie der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen 97/15/0009 und vom 24. Juni 1999, 97/15/0082, zum Ausdruck gebracht hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit der Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat“ (VwGH 27.04.2000; 99/15/0012).

„Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat zwar den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich somit der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat, in diesem Zusammenhang kommt aber auch solchen Unwägbarkeiten steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen“ (VwGH 27.04.2000; 99/15/0012).

Die Streitigkeiten mit den ersten Mietern der WE I hätten über zwei Jahre dazu geführt, dass diese von sich aus das Mietverhältnis beendet hätten. Eine offizielle Rechtsstreitigkeit sei durch die Steuerpflichtigen allerdings vermieden worden, da sie froh gewesen seien, die ständigen Streitigkeiten als beendet zu sehen. In der Literatur sowie in diversen Vorträgen werde darauf verwiesen, dass derartige Streitigkeiten als Unwägbarkeiten anzusehen und als solche auch zu würdigen seien. In der Beilage finde sich daher auch ein Auszug aus einem Schreiben der damaligen Mieter an die Vermieter (vgl. Punkt 4.4.).

Aufgrund der Beendigung des Mietverhältnisses und der Tatsache, dass eine andere Möglichkeit der besseren Vermietung gesucht worden sei (wenn auch nicht für die WE I, sondern aufgrund des oben beschriebenen Sachverhalts für die WE II) und auch der im Sachverhalt beschriebenen Tatsache, dass die Ausbauten in der WE II und die behördliche Kenntnisnahmen im Jahr 2012 wohl zu einer Nicht-Benutzbarkeit dieses Teils der WE II geführt hätten, sei durch die Vermieter der geforderte Nachweis erbracht worden, dass nicht von vornherein damit gerechnet wurde, die Vermietungstätigkeit nur auf den begrenzten Zeitraum von 2009 bis 2013 zu betreiben, sondern sehr wohl die Absicht bestanden habe, langfristig zu vermieten. Die Steuerpflichtigen wechselten die Wohneinheiten in der Annahme, dass eine Änderung der Wohneinheiten keine Änderung in der Vermietungstätigkeit sei, da nach ihrer Ansicht nach ja weiterhin Vermietungseinkünfte in nunmehr auch größerem Umfang erzielt werden würden.

Die obigen Beschreibungen des Sachverhalts als auch die weitere Betreibung der Vermietung würden als Indizien dafür sprechen, dass zu keinem Zeitpunkt von einer Beendigung der Vermietungstätigkeit zu Beginn der Vermietung 2009 ausgegangen worden sei. Die Beendigung der Vermietung der WE II sei aufgrund der oben beschriebenen Unwägbarkeiten - Streitigkeiten mit dem Mieter als auch notwendige Veränderung der Wohnsituation erfolgt.

Die Bf. beantragten, die erlassenen (oben benannten) Feststellungsbescheide aufzuheben und die Einkunftsquelleneigenschaft der betriebenen Vermietung und Verpachtung aus den Jahren 2009 - 2013 anzuerkennen und damit die **Verluste** aus den benannten Jahren **endgültig festzustellen**. Weiters werde die Aussetzung der Einhebung aller Abgaben aus den abgeleiteten Einkommensteuerbescheiden und Anspruchszinsenbescheiden - Einkommensteuer- und Anspruchszinsenbescheide von ***3*** ***1*** aus den Jahren 2009 bis 2013 und ***2*** ***1*** aus den Jahren 2009 bis 2013 - beantragt.

Gemäß § 262 Abs. 2 BAO beantragten die Bf. weiters das **Unterlassen der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung**.

In der Folge wurde **keine Beschwerdeverentscheidung erlassen**.

5. Beschwerdevorlage an das Bundesfinanzgericht

5.1. Am **06.04.2016** legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht rechtzeitig innerhalb der 3-Monats-Frist des § 262 Abs. 2 lit. b BAO zur Entscheidung vor und führte in ihrer **Stellungnahme** dazu aus, dass es in der Beschwerde nicht zu neuen Argumenten *"im Gegensatz zur Stellungnahme vom 8.12.2015"* gekommen sei, sondern diese nur genauer dargestellt worden seien. Zur rechtlichen Würdigung werde auf die Argumente in der Niederschrift und den BP-Bericht verwiesen.

Werde eine Betätigung vor Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet, seien folgende Fälle zu unterscheiden:

- a) von vornherein erkennbar aussichtslose Betätigung,
- b) vorzeitige Beendigung auf Grund eingetretener Unwägbarkeiten oder unvorhergesehener Betätigungsrisiken,
- c) vorzeitige Beendigung auf Grund von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen,
- d) sonstige vorzeitige Beendigung.

Da es sich hier um eine sonstige vorzeitige Beendigung handeln würde, sei zu beachten:

Werde eine Betätigung vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses beendet und wäre im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erzielbar gewesen, habe der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343). Gelingt der Nachweis nicht, stelle die Beendigung ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war. Da für die Behörde der o.a. Nachweis nicht erbracht worden sei und auch weder Unwägbarkeiten noch unvorhergesehene Betätigungsrisiken vorliegen würden (siehe dazu auch die Argumente in der Niederschrift), da es sich entweder um typische Vermietungsrisiken handle oder um Tatsachen, die bereits zu Beginn der Vermietung gegeben waren, sei von Liebhaberei auszugehen. Auch das vorgelegte E-Mail zur Finanzierung des Gebäudeumbaus (Finanzierung auf 15 Jahre) und die vorgelegten Bewertungsgutachten (diese würden nur den Wert der Liegenschaften feststellen, aber keinen Nachweis dafür erbringen, dass langfristig vermietet wird) seien kein geeigneter Nachweis, dass die Vermietung von vornherein langfristig geplant gewesen sei. Es werde daher beantragt, die Beschwerde

abzuweisen. Auf eine Beschwerdeentscheidung sei gemäß § 262 Abs. 2 BAO verzichtet worden.

5.2. Die belangte Behörde legte dazu folgende **Unterlagen** vor:

5.2.1. Liegenschafts Kaufvertrag vom 08.01.2009

Mit Kaufvertrag vom 08.01.2009 erwarben die Bf. je zur Hälfte im Rahmen der Bildung einer Eigentümerpartnerschaft gemäß Wohnungseigentumsgesetz die der Verkäuferin gehörigen 500/1000 Anteile der Liegenschaft *****8***** mit der Grundstücksadresse *****Straße*****, mit welchen Anteilen Wohnungseigentum an WE I untrennbar verbunden war, um einen Kaufpreis von EUR 50.000,00. Dabei erfolgte die Berichtigung dieses Kaufpreises im Wege eines Barkaufpreises von EUR 44.574,00 und der Übernahme eines grundbücherlich nicht sichergestellten Wohnbauförderdarlehens im aushaftenden Betrag per 27.10.2008 von EUR 5.426,00.

5.2.2. Grundbuchsatzung vom 30.07.2010

Aus dem Auszug zur Liegenschaft *****8***** geht hervor, dass die Bf. im Wege einer Wohnungseigentümerpartnerschaft jeweils mit der Tagebuchzahl *****9***** zu je 500/2000-Anteilen als Miteigentümer der beschwerdegegenständlichen Wohnung "WE I" eingetragen wurden.

5.2.3. Mietvertrag vom 09.07.2009

Laut Punkt Sechstens des vorgelegten Mietvertrages begann das Mietverhältnis am 01.08.2009 und wurde auf 10 Jahre abgeschlossen, wobei es am 31.07.2019 mit Zeitablauf endete, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Der nach dem VPI wertgesicherte Hauptmietzins betrug laut Punkt Siebtens EUR 850,00. Dieser setzte sich aus einem Hauptmietzins von EUR 750,00 und einer 50%igen Tragung von Kosten für Betrieb, öffentliche Abgaben und Aufwendungen für Gemeinschaftsanlagen (Ausnahme Grundsteuer: hier 71% bis 31.12.2013) in der Höhe einer monatlichen Akontozahlung von EUR 100,00 zusammen. Unter Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Aufwendungen für Gemeinschaftsanlagen wurden gem. Punkt 10 die in den §§ 21-24 MRG genannten Positionen verstanden, unter anderem auch die Kosten für die Hausbündelversicherung (Feuer, Haftpflicht, Sturm, Leitungswasser, Glasbruch) sowie die Kosten für die Verwaltung des Hauses. Eine Kautions von EUR 1.500,00 wurde vereinbart. Ein PKW-Abstellplatz im Freien wurde mitvermietet.

Nach Punkt 17. konnte das Mietverhältnis unabhängig von seiner vereinbarten Dauer nach Ablauf der ersten drei Mietjahre beiderseitig unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten jeweils zum Letzten eines jeden Monats vorzeitig aufgelöst werden.

5.2.4 Prognoserechnungen der Bf. und deren steuerlichen Vertretung vom 11.11.2015 betreffend W I

<u>Jahr</u>	<u>ursprüngliche Prognoserechnung:</u>		<u>Prognose Steuerberaterin:</u>	
1 -	14.070	-	14.167	
2 -	2.450 -	16.520 -	4.826 -	18.993
3 -	2.450 -	18.970 -	4.969 -	23.962
4 -	2.450 -	21.420 -	4.967 -	28.929
5 -	2.450 -	23.870 -	1.443 -	30.372
6 -	2.330 -	26.200 -	480 -	30.852
7 -	2.330 -	28.530	784 -	30.068
8 -	2.330 -	30.860	1.208 -	28.860
9 -	2.330 -	33.190 -	5.178 -	34.038
10 -	2.330 -	35.520 -	5.927 -	39.965
11	4.028 -	31.492	1.637 -	38.328
12	4.028 -	27.464	5.232 -	33.096
13	4.028 -	23.436	4.946 -	28.150
14	4.028 -	19.408	4.619 -	23.531
15	4.028 -	15.380	4.252 -	19.279
16	9.028 -	6.352	3.800 -	15.479
17	9.028	2.676	5.475 -	10.004
18	9.028	11.704	5.353 -	4.651
19	9.028	20.732	5.251	600
20	9.028	29.760	5.182	5.782
21	9.028	38.788		

(mit 10% Mietausfallrisiko)

Prognose 2009-2029

	ab 2. J.	ab 6. J.	ab 11. J.	ab 16. J.
Mieteinnahmen	9.000	9.120	9.240	9.360
1/10-Absetzung, nur Mieter	-6.016	-6.016		
1/10-Absetzung m. Kürzg.	-223	-223		
Gebäude-AfA	-332	-332	-332	-332
Zinsen f. gefördertes Sanierungsdarlehen	-880	-880	-880	
Zi. für restl. Sanierungsdarlehen	-4.000	-4.000	-4.000	
Gewinn/Verlust	-2.450	-2.330	4.028	9.028

	1	2009	-14.070
	2	2010	-2.450
	3	2011	-2.450
	4	2012	-2.450
	5	2013	-2.450
	6	2014	-2.330
	7	2015	-2.330
	8	2016	-2.330
	9	2017	-2.330
	10	2018	-2.330
keine 1/10-Abschreibg. für Sanierung mehr	11	2019	4.028
	12	2020	4.028
	13	2021	4.028
	14	2022	4.028
	15	2023	4.028
keine Abschreibung für Kredite mehr	16	2024	9.028
erstmalig Gesamtüberschuß (ZS: 2.676,--)	17	2025	9.028
	18	2026	9.028
	19	2027	9.028
	20	2028	9.028
	21	2029	9.028
			38.788,00

21. Vorschlag
- 74.077,89
- 4.774,24
- 4.257,93
- 7.255,99
- 1.200,00

Zur Prognose der steuerlichen Vertretung, die im Zuge der Betriebsprüfung am 11.11.2015 vorgelegt wurde, wurden folgende Detailinformationen genannt:

Getroffene Annahmen für einen Prognosezeitraum von 20 Jahren:

- Auszug der Mieter mit Ende des Mietvertrages 31.07.2010
- Bis zu diesem Ende - VPI-Anstieg geplant mit 5%
- Mietausfall ab 01.08.2017; Weitervermietung ab Mitte 2018
- neuer Mietzins Anstieg VPI-Anstieg: 4%
- Betriebskosten: gleiches Niveau wie Vorjahr 2018, Reduktion aufgrund bisheriger Erfahrungen: 4%
- prognostiziertes Mietausfall/Leerstandswagnis p.a.: 10%
- Stichtag laut bestehenden Mietvertrag: 01.08.2009
- Stichtag laut Annahme: 01.07.2018

Als Ergebnis würden sich prognostizierte Gesamteinnahmen von EUR 198.806,11 (Jahresmiete EUR 9.000,00 und Betriebskosten von EUR 1.200,00/Jahr) und Gesamtausgaben von EUR 193.021,99 ergeben, wobei eine Absetzung für Abnutzung (AfA) von 1,5%/Jahr in der Höhe von

EUR 331,51 sowie eine Zehnjahresverteilung von 2009 angefallenen Instandsetzungskosten in der Höhe von EUR 6.238,58/Jahr angesetzt wurden.

Die Prognoserechnung der steuerlichen Vertretung lautet im Detail wie folgt:

[...]

5.2.5. Betriebsprüfungsbericht vom 14.01.2016

Siehe dazu bereits Punkt 2.4.

5.2.6. Immobiliengutachten für WE I und WE II im Rahmen einer Finanzierung im Auftrag der Bf. vom 10.06.2008 (Bewertungstichtag)

Die belangte Behörde legte ein Immobilien-Bewertungsgutachten für die WE I (die streitgegenständliche Vermietung betreffend) und ebenso eines für die Wohnanlage WE II (Wohnsitz der Bf. während der Vermietung von WE I) vor. Beide Gutachten zeigen eingangs folgende Abbildung:

[...]

Der rechnerische Sachwert des Objekttyps Wohnung mit 111,1 m² Wohnnutzfläche (offenbar "**W I**") betrage laut dem vor dem Kauf der Immobilie durch die Bf. erstellten Gutachten EUR 49.535,00. Aufgrund einer Aufwertung von 20% ("*Heizung 10 Jahre alt, Dach 2007 erneuert jedoch nur eingedeckt - Dachstuhl und Eternitdach sind nicht entfernt worden, Fenster zum Teil erneuert*") sei der Immobilienwert auf Basis einer Besichtigung mit EUR 59.400,00 ermittelt worden. Jedoch müsse bei einem getrennten Verkauf von Top 1 und Top 2 wegen „massiver Schwierigkeiten bei einer Teilung (gemeinsames und nicht trennbares Grundstück)“ ein Abschlag von 30-40% berücksichtigt werden. Der Verwendungszweck dieses Gutachtens sei "An- bzw. Verkaufsbewertung". Die Wohnhausanlage sei 53 Jahre alt und verfüge noch über eine Restnutzungsdauer von 37 Jahren. Die Erhaltung der Anlage sei "dem Alter entsprechend", Wärmedämmmaßnahmen seien nicht erkennbar, der Substandardanteil sei "sehr hoch". Die Wohnung selbst sei bezüglich der Erhaltung stark abgewohnt und im Hinblick auf den Grundriss und die Ausstattung nicht mehr zeitgemäß. Ein PKW-Abstellplatz wurde werterhöhend berücksichtigt, ein fehlender Lift wertsenkend.

Der rechnerische Sachwert des Objekttyps Wohnung mit 88,00 m² Wohnnutzfläche und 16,7 m² Terrassenfläche (offenbar "**W II**") betrage EUR 105.725,00. Aufgrund einer Aufwertung von 15% ("*1990 renoviert [Kanal, Heizung, Elektro, Dach]*") sei der Immobilienwert auf Basis einer Besichtigung mit EUR 121.600,00 ermittelt worden. Jedoch müsse bei einem getrennten Verkauf von Top 1 und Top 2 wegen „massiver Schwierigkeiten bei einer Teilung (gemeinsames und nicht trennbares Grundstück)“ ein Abschlag von 30-40% berücksichtigt werden.

Der Verwendungszweck dieses Gutachtens sei "An- bzw. Verkaufsbewertung". Die Wohnhausanlage sei 35 Jahre alt und verfüge noch über eine Restnutzungsdauer von 55 Jahren. Die Erhaltung der Anlage sei "gut", Wärmedämmmaßnahmen seien nicht erkennbar, der Substandardanteil "gering". Die Wohnung selbst sei bezüglich der Erhaltung "gut (gepflegtes Aussehen)" und im Hinblick auf den Grundriss entspreche sie den heutigen Anforderungen; die Ausstattung entspreche der Norm. Ein PKW-Abstellplatz sowie ein Garagenplatz wurden werterhöhend, ein fehlender Lift wertsenkend berücksichtigt. Als *"ergänzende Anmerkung zur Wohnhausanlage"* ist im Zuge der Beschreibung der Wohnhausanlage im Gutachten vermerkt: *"Wintergarten kann nur als Terrasse gerechnet werden. Schlafzimmer wurden ohne Genehmigung errichtet."*

5.2.7. Weiters wurde ein **E-Mail-Verkehr aus 2009 und 2015** vorgelegt, insbesondere ein E-Mail von ***3*** ***1*** vom 29.06.2009 an einen Finanzierungsberater sowie ein E-Mail dieses Finanzierungsberaters an ***3*** ***1*** vom 21.12.2015, wonach laut Letzterem eine "Bestätigung seitens des Finanzierungsberaters, dass immer von einer langfristigen Vermietung ausgegangen wurde" gegeben sei. Diese E-Mails lauten auszugsweise, soweit relevant:

5.2.7.1. E-Mail von *3*** ***1*** an den Finanzierungsberater vom 29.06.2009**

*"Anbei die beiden Schätzgutachten der ***7*** über unseren Teil (WE2) und das alte Haus in unsaniertem Zustand (WE1). Die General-Sanierungskosten betragen ca. € 90-100.000 (darin enthalten auch eine Wärmedämmung für unseren Teil, was den Wert unseres Teiles erhöht). Davon gibt es für ca. 24.000,- einen Annuitätenzuschuß von voraussichtl. 35% (Landesförderung), weiters haben wir eine Zusicherung für 5.000,- Zuschuß im Rahmen des Sanierungsschecks. Die Kreditlaufzeit soll 10-15 Jahre sein. An Miete haben wir mit den Mietern 750,- vereinbart, Mietvertrag wird demnächst abgeschlossen."*

5.2.7.2. E-Mail des Finanzierungsberaters an die Bf. vom 21.12.2015

"Anbei das Email vom 29.6.2009. Weiters kann ich bestätigen, dass immer von einer langfristigen Finanzierung und Vermietung die Rede war, die in das Pensionsalter hineinreichen würde. Als 1. Etappe wurde der Sachverhalt wie unten angeführt und mit einer Finanzierung von 15 Jahren umgesetzt!"

5.2.7.3. E-Mail der Bf. an die Betriebsprüfung vom 10.01.2016

"Im Anhang bzw. untenstehend finden Sie einen Schriftverkehr aus dem Jahr 2009, sowie die Bestätigung seitens des Finanzierungsberaters, dass immer von einer langfristigen Vermietung ausgegangen wurde."

6. Mit einem **Auftrag zur Aktenergänzung vom 11.04.2016** forderte das Gericht die belangte Behörde auf, offenbar noch fehlende Aktenteile wie Vorbescheide

und Abgabenerklärungen vorzulegen. Die belangte Behörde kam diesem Auftrag mit Eingabe vom 19.04.2016 nach und übermittelte die Abgabenerklärungen und vorläufigen Bescheide zur Einkünftefeststellung der Bf., jeweils für die Jahre 2009, 2010, 2011, 2012 und 2013 sowie einen Aktenvermerk zur vorläufigen Veranlagung vom 30.07.2010.

Im genannten **Aktenvermerk der belangten Behörde vom 30.07.2010** zur vorläufigen Veranlagung ist festgehalten, dass Gegenstand der Vermietung die *"Haushälfte des Doppelhauses in ***Ort***, ***Straße***, 'kleine Vermietung' lt. Est-E Liebhaberei"* sei und dass die Vorgangsweise (vorläufige Veranlagung) mit Frau ***2*** ***1*** telefonisch am 30.07.2010 besprochen worden sei. Der Kaufvertrag, der Mietvertrag und eine Prognoserechnung würden sich im Dauerakt befinden.

7. Mit Beschlüssen vom 27.05.2020 bzw. vom 02.06.2020 wurde den Parteien des Verfahrens bzw. der beschwerdeführenden Partei der bisherige Verfahrensablauf und Akteninhalt zur Kenntnis gebracht und zur Wahrung des **Parteiengenhörs** Gelegenheit gegeben, eine abschließende Stellungnahme zum Verfahrensablauf und den bisherigen Parteivorbringen abzugeben und allenfalls ein ergänzendes Vorbringen zu erstatten.

8. In der Stellungnahme der belangten Behörde vom 22.06.2020 bringt diese unter Verweis auf den BP-Bericht und den Vorlagebericht vor, dass eine vorzeitige Beendigung aufgrund von Unwägbarkeiten nicht vorliege, da es sich um typische Vermietungsrisiken handle. Somit sei von einer sonstigen vorzeitigen Beendigung auszugehen, bei der der Abgabepflichtige nachzuweisen habe, dass seine ursprüngliche Planung auf Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343). Dieser Nachweis habe nicht erbracht werden können, weshalb die Beschwerde daher abzuweisen sei.

9. Seitens der der Bf. wurde keine weitere Stellungnahme erstattet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführer (in der Folge: "Bf.") bewohnten seit 1990 eine Wohnung (WE II) an der Adresse ***Straße***, ***Ort***. Sie erwarben im Jänner 2009 von der Schwester von Herrn ***1*** die daran angrenzende und im selben Gebäude befindliche, sanierungsbedürftige Wohnung (WE I), welche von dieser Schwester zuvor an Dritte vermietet worden war.

Die Bf. nahmen ein Darlehen mit 15 Jahren Laufzeit auf, sanierten die Wohnung WE I (Fenstertausch, Fassadendämmung, neuer Fußbodenaufbau mit Fußbodenheizung, Dämmung von Kellerdecke und Dachboden, Erneuerung von Verputz und Leitungen an bzw. in den

Wänden) und vermieteten diese ab 01.08.2009 auf Basis eines Mietvertrages mit 10 Jahren Laufzeit.

Teile der Sanierung wurden entsprechend den Wünschen der zukünftigen Mieter ausgeführt: Im Erdgeschoß wurde eine Mauer zwischen zwei Räumen abgerissen, um einen größeren Raum zu schaffen. Zudem wurde ein Zylinderschloss in der Terrassentür eingebaut, um auch diese als Eingangstür nutzen zu können. Nach Angaben der Bf. beabsichtigten die Mieter bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages, nach 10 Jahren in eine Eigentumswohnung umzuziehen.

Zwischen den Bf. und den Mietern kam es sodann im Laufe der Zeit zu fortwährenden Streitigkeiten betreffend die Mitbenützung und Wartung von Gemeinschaftsanlagen (zB. Garten, Pool, Hauswasserpumpe) und betreffend von den Mietern beanstandeten Mängeln an WE I. Um zwecks Wartungsarbeiten oder Kontrollen zur Poolpumpe und zur von beiden Wohnungen genutzten Hauswasser-Pumpenanlage zu gelangen, war es seitens der Bf. notwendig, über Schlüssel und Zugang zur Wohnung WE I und den Keller von WE I zu verfügen. Der Kellerabgang und -eingang befand sich in WE I und die Pumpenwartung musste jeweils im Keller erfolgen. Dies löste wiederum Streit mit den Mietern aus. Das Mietverhältnis wurde schließlich seitens der Mieter vorzeitig zum 30.06.2013 aufgekündigt.

Bei der Wohnung WE II hatte sich zudem anlässlich einer baubehördlichen Überprüfung vom 17.04.2012 herausgestellt, dass ein von den Bf. nach Geburt der Tochter (geb. 2000) im Jahr 2002 erfolgter Ausbau über der Garage der Wohnung WE II nicht baubehördlich genehmigt worden und unzulässig war. Dieser Raum (Schlafzimmer für die Tochter der Bf.) durfte daher nicht als Wohnraum genutzt werden, womit in der WE II nur ein Schlafzimmer für die Bf. und die Tochter zur Verfügung stand. Eine endgültige Entscheidung dieses baubehördlichen Sachverhalts wurde am 03.12.2015 durch die zuständige Gemeinde getroffen.

In dieser Situation stießen die Bf. auf Online-Plattformen, die zum Gegenstand hatten, die eigene Wohnung für einen kurzen Zeitraum inklusive voller Möblierung zu vermieten. Auch aufgrund der Probleme mit dem Keller und den Vormietern entschieden sich die Bf. als Eigentümer der WE I und der WE II, fortan die WE II dafür zur Verfügung zu stellen und selbst in die WE I zu übersiedeln.

Die Bf. zogen daraufhin nach Sanierung des Badezimmers in der WE I von der bisherigen Wohnung WE II in die zuvor vermietete Wohnung WE I um. In der Folge kam es zu keiner weiteren Vermietung der betreffenden Wohnung WE I mehr. Seit dem Auszug der Mieter wurden seitens der Bf. keine Maßnahmen mehr zur weiteren Vermietung der WE I gesetzt. Die Bf. vermieteten danach die WE II (mit Ausnahme des von der Baubehörde beanstandeten Raumes) erfolgreich an Kurzzeitmieter, nachdem diese zunächst noch für den Zeitraum von 28.08.2014 bis 31.01.2015 an eine Freundin lediglich für eine Miete in Höhe der Betriebskosten vermietet worden war.

Die Bf. erklärten im Zuge der betreffenden Steuererklärungen zunächst Einkünfte aus der betreffenden Vermietung und Verpachtung der Wohnung WE I zusammengefasst wie folgt:

Jahr	Einnahmen	Ausgaben		Ergebnis
		insgesamt	davon Zehntelabsetzungen gem. § 28/2 EStG	
2009	4.250,00	18.321,89	6.238,76	-14.071,89
2010	10.200,00	14.314,25	6.238,76	-4.114,25
2011	10.200,00	14.457,93	6.238,76	-4.257,93
2012	10.200,00	14.455,91	6.238,76	-4.255,91
2013	5.619,29	6.963,20	222,97	-1.343,91
Summen	40.469,29	68.513,18		-28.043,89

Im Zuge der Betriebsprüfung stellte sich zudem heraus, dass im Jahr 2013 ohne erkennbaren Grund geringere Zehntel-Absetzungen gem. § 28 Abs. 2 EStG als zuvor geltend gemacht wurden (EUR 222,97 anstatt von EUR 6.238,76), was auch im Zuge einer am 11.11.2015 der belangten Behörde vorgelegten Prognoserechnung (vgl. Punkt 5.2.4) seitens der Bf. korrigiert wurde. Aus dieser Prognoserechnung ergab sich, dass die Vermietungstätigkeit 19 Jahre nach Beginn der Tätigkeit einen Gesamtgewinn aufgewiesen hätte. Dabei wurde seitens der Bf. eine Leerstandsquote von 10% angenommen, Instandsetzungsmaßnahmen gemäß § 28 Abs. 2 EStG wurden auf 10 Jahre verteilt und die Ergebnisse (Verluste) der im damals laufenden Verfahren geprüften Jahre wurden an die tatsächlichen Verhältnisse angepasst. Würde in der Berechnung das Mietausfalls-/Leerstandswagnis entsprechend der Rechtsprechung (VwGH 18.10.2012, [2010/15/0167](#)) mit 4 % festgesetzt, ergäbe sich ein Gesamtüberschuss von EUR 18.754,53.

Die belangte Behörde traf die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 188 BAO betreffend die beschwerdegegenständlichen Jahre zunächst vorläufig unter Anerkennung der Verluste aus der Vermietung. Nach einer Betriebsprüfung wurde mit den angefochtenen Bescheiden seitens der belangten Behörde gemäß § 190 Abs. 1 BAO festgestellt, dass betreffend die Jahre 2009-2013 die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unterbleibt und die Verluste mangels bestehender Gesamtgewinnerzielungsabsicht somit nicht anerkannt werden, weil die von der Bf. vorgebrachten Gründe für die Beendigung (Streitigkeiten mit Mietern, Notwendigkeit des Auszugs aus der WE II) entgegen der Meinung der Bf. keine unvorhersehbaren Unwägbarkeiten darstellen würden.

Die Bf. konnten im Zuge des Verfahrens nicht nachweisen, dass ihre ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Vermietung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist, soweit entscheidungsrelevant und nicht im Folgenden anders dargestellt, unbestritten und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie aus dem Parteienvorbringen.

Strittig war jedoch erstens, ob es unvorhersehbar war, dass es zu den genannten Streitigkeiten mit den Mietern und die darauffolgende Kündigung durch die Mieter kommen würde.

Sobald für den Mieter feststand, dass er eine - wenn auch der konkreten Ausübung nach temporäre - Mitbenützung von gemieteten Flächen durch den Vermieter zu dulden haben würde, konnte insbesondere für den Vermieter nach der Lebenserfahrung nicht davon ausgegangen werden, dass derartige Verhältnisse stets friktionsfrei bleiben würden. Die Notwendigkeit der Mitbenützung von Teilen von W I durch den Vermieter stand offenbar bereits vor Beginn der Laufzeit des Mietvertrages fest, da sich die Hauswasserpumpe (offenbar schon damals) im Keller des zu vermietenden Objekts befand und der Garten bereits bisher von Vermieterin und Mietern gemeinsam genutzt worden war. Im konkreten Fall verfügten die Bf. als Vermieter ständig über einen Wohnungsschlüssel der vermieteten Wohnung und hatten mit den Mietern sichtlich keine (zufriedenstellenden) klaren Abmachungen und Informationsmaßnahmen betreffend die nötigen Wartungsarbeiten getroffen, wie aus dem Vorbringen der Bf. und dem Reklamationschreiben der Mieter vom 29.02.2012 (siehe Punkt 4.4.) hervorgeht. Demnach sei die Mietwohnung in zahlreichen Punkten reparaturbedürftig und sollten nach Ansicht der Mieter noch einige Punkte bezüglich der Gartenbenützung und hinsichtlich von Handwerksarbeiten, insbesondere, falls diese an Wochenenden oder abends durchgeführt werden sollten, geklärt werden. Dass die gemeinsame Benützung eines Gartens mit Pool stets (allgemein und damit auch losgelöst vom konkreten Fall) zumindest Konfliktpotential birgt, war zu erwarten und keine später hervorgekommene Erkenntnis. Es war objektiv betrachtet von Anfang an mit derartigen Problemen zu rechnen und dies in die Überlegungen betreffend eine Vermietung der so beschaffenen Liegenschaft miteinzubeziehen. Dass sich dieses Risiko im gegenständlichen Fall offenbar im Gegensatz zur vorherigen Vermietung durch die genannte Schwester von Herrn ***1***, die zudem andere Mieter betraf, nun tatsächlich verwirklicht hatte, war aus Sicht der Bf. daher nicht vollkommen unvorhersehbar, sondern stellte angesichts der Umstände vielmehr ein typisches Risiko derartiger Konstellationen dar.

Zweitens war strittig, ob die Probleme, die sich aus der fehlenden Baugenehmigung betreffend das Schlafzimmer oberhalb der Garage der WE II ergaben im Hinblick auf eine Beendigung der Vermietung der Wohnung WE I vorhersehbar waren. Das Problem lag in der Notwendigkeit des Auszugs aus WE II, da dort für die Tochter der Bf. keine zulässige Schlafgelegenheit zur Verfügung stand. Wenn die Bf. trotz erforderlicher behördlicher Akte konsenslos Bautätigkeiten vornahm, welche die Bewohnbarkeit der WE II durch die betreffende Familie betrafen und dies im Zuge einer von der zuständigen Behörde vorgenommenen Prüfung

hervorkam, so war dies keine unvorhersehbare Unwägbarkeit, sondern eine von der Bf. stets in Kauf genommene Tatsache. Diese basierte auf einem von der Bf. selbst gesetzten Verhalten, welches sich nun nachträglich als (privat und nicht von außen veranlasstes) Problem herausstellte. Bereits vor dem Ausbau des Kinderzimmers in WE II hätte seitens der Bf. eine allenfalls notwendige baubehördliche Bewilligung eingeholt werden müssen bzw. hätte eine diesbezügliche Abklärung erfolgen müssen. Ob eine Nutzung des entsprechenden Raumes ohne Bewilligung als Wohnraum zulässig war, hätten die Bf. als Eigentümer der Liegenschaft somit bereits bei Beginn der Nutzung klären müssen. Daher ist diese Problematik bereits zu Beginn der Vermietung vorgelegen und entgegen der Ansicht der Bf. nicht erst später (ab dem Jahr 2012) aufgekommen und war somit durchaus nicht unvorhersehbar.

Drittens war allgemein strittig, ob die ursprüngliche Planung der Bf. auf die Aufrechterhaltung der Vermietung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (VwGH 23.03.2000, [97/15/0009](#); 27.04.2000, [99/15/0012](#); 23.11.2000, [95/15/0177](#); 08.02.2007, [2004/15/0079](#); 11.11.2008, [2006/13/0199](#); 24.06.2010, [2006/15/0343](#); *Rauscher/Grübler*, *Steuerliche Liebhaberei*², Rz 240; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 20. Lfg., § 2 Rz 373). Es kommt dabei nach (mittlerweile) ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (VwGH 27.04.2000, [99/15/0012](#); 03.07.2003, [99/15/0017](#); 27.06.2017, [Ra 2017/13/0029](#)).

Bereits im Rahmen der Besprechung vom 11.11.2015 im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Bf. von der belangten Behörde aufgefordert, einen Nachweis zu erbringen, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war. Auch mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 27.05.2020 bzw. vom 02.06.2020 wurde den Bf. nach umfassender Darstellung des Verfahrensablaufes Gelegenheit gegeben, eine entsprechende Stellungnahme abzugeben.

Bezüglich des genannten Nachweises haben die Bf. – bereits in Kenntnis der entscheidungswesentlichen Rechtsfrage – unter Pkt. II der Stellungnahme „Darstellung der Überlegungen zur langfristigen Vermietung“ vom 08.12.2015 (vgl. Punkt 2.2.2.2. und die Stellungnahme der belangten Behörde unter Punkt 2.3.) und im Rahmen des weiteren Vorbringens im Wesentlichen ausgeführt:

- 1) Die Sanierung des Objekts sei teilweise in Absprache mit den zukünftigen Mietern durchgeführt worden, wodurch von den Vermietern angenommen werden könne, dass ein langfristiges Bestandsverhältnis eingegangen wurde („mindestens 10 Jahre laut Mietvertrag“).

Dazu ist festzuhalten, dass entgegen dem Vorbringen der Bf., wonach der Mietvertrag (vgl. 5.2.3.) auf „mindestens“ 10 Jahre ausgelegt sei, dieser laut dessen Punkt 6. am 31.07.2019 mit Zeitablauf, also ohne, dass es einer Kündigung bedürfe, enden würde.

Wie von der belangten Behörde bereits ausgeführt, sind Sanierungen in Absprache mit potentiellen Mietern nicht unüblich und ein Mietvertrag mit 10 Jahren Gültigkeitsdauer noch kein Beweis für eine auf solche Dauer, welche ein Gesamtüberschuss erfordert, angelegte Vermietung. Die Bf. wussten laut eigener Aussage, dass seitens der künftigen Mieter geplant gewesen war, nach 10 Jahren Mietdauer in ein Eigenheim zu ziehen und dass daher diese Mieter den Mietvertrag nach Ablauf dieser 10 Jahre – aus damaliger Sicht - nicht verlängern würden.

- 2) Aufgrund der finanziellen Situation des Ehepaars im Jahr 2009 und den familiären Umständen (Krankheit der Tochter) war es für die Vermieter notwendig, eine langfristige, gewinnbringende Vermietung zu unterhalten und diese nicht vorzeitig aufzugeben. Der Grund für den Erwerb von WE I sei zu diesem Zeitpunkt gewesen, das Objekt zu vermieten und aus den Erträgen dieser Vermietung die Kosten von privatärztlichen Untersuchungen und Therapien der unter Angststörungen leidenden Tochter der Bf., welche für einen längeren Zeitraum nicht selbsterhaltungsfähig sein würde, zu finanzieren.

Nach Angaben der Bf. beliefen sich diese Kosten in den Beschwerdejahren auf insgesamt EUR 10.423,00 (ca. EUR 2.085 pro Jahr), wobei in diesen Kosten ab September 2011 ein zu zahlendes Schulgeld enthalten ist und Teile der Therapiekosten von Versicherungen rückerstattet wurden. Laut der Stellungnahme der Bf. vom 08.12.2015 seien diese selbst nach Ablauf des 10jährigen Mietvertrages „dringend“ auf die Mieteinnahmen angewiesen gewesen und ein Umzug in die WE I und Vermietung der WE II sei aus damaliger Sicht nicht verkraftbar gewesen. Dann wäre es jedoch gerade in dieser geschilderten, schwierigen finanziellen Situation gerade nicht tunlich oder nachvollziehbar, ein Gebäude unter Aufnahme eines erheblichen Kredites anzuschaffen und zudem noch in dieses Gebäude umfassende Investitionen zu tätigen, welche sich erst knapp 20 Jahre später rechnen würden und in der Zwischenzeit erheblich Liquidität binden würden. Dies angesichts der bereits damals bekannten, oben behandelten Problempotentiale des Objekts bzgl. Mietern und der eigenen Wohnsituation, nach der ein Ausbau von WE II wegen Platzmangels und ohne Genehmigung erfolgte und im Jahr 2009 angesichts der Warnung in dem Bewertungsgutachten ein Umzug in die größere Wohneinheit wie WE I nicht auszuschließen war, was wiederum gegen eine langfristige Vermietung von WE I sprach. Es wäre für die Bf. und somit für die Finanzierung der Therapiekosten der Tochter der Bf. in allen Jahren vor der Erreichung des Gesamtüberschusses wesentlich mehr Liquidität und (abgesehen von potentiellen Wertsteigerungen, die jedoch kein Argument für eine Vermietungsabsicht sind) auch mehr Gesamtvermögen zur Verfügung gestanden, hätten die Bf. den Kauf, die umfassende Sanierung und die Vermietung der Liegenschaft nicht zu diesem Zeitpunkt in Angriff genommen.

- 3) Die Vorbesitzerin habe die Liegenschaft über Jahre ohne Probleme vermietet.

Dies stellt kein Indiz dafür dar, dass die Bf. eine langfristige Vermietung beabsichtigt hätten, die so lange andauern würde, bis zumindest ein Gesamtüberschuss erzielt wäre.

- 4) Aus einem von den Bf. vorgelegten E-Mail des Finanzierungsberaters vom 21.12.2015 an die Bf. geht hervor, dass der Berater „bestätigte“, dass immer von einer langfristigen Finanzierung und Vermietung die Rede gewesen sei, die in das Pensionsalter hineinreichen würde.

Darin liegt zwar ein Anhaltspunkt dafür, dass die Bf. die Vermietung längerfristig betreiben wollten, jedoch noch nicht dafür, dass dies auch bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes der Fall sein sollte.

Das von den Bf. vorgelegte E-Mail zur Finanzierung des Gebäudeumbaus auf 15 Jahre, die genannten Bewertungsgutachten über die Liegenschaften und das von den Bf. vorgelegte E-Mail an den Finanzierungsberater vom 29.06.2009 liefern keinen geeigneten Nachweis dafür, dass im Zeitpunkt der Anschaffung die Absicht bestand, das Objekt langfristig und zwar bis zur Erreichung eines Gesamtgewinnes (bzw. für einen unbegrenzten Zeitraum, vgl. VwGH 08.02.2007, [2004/15/0079](#)) zu vermieten und nicht etwa vor diesem Zeitpunkt zu verkaufen oder selbst dort einzuziehen. Das im Zuge des Kaufes der Liegenschaft eingeholte Gutachten führt als seinen Verwendungszweck „An- bzw. Verkaufsbewertung“ an und stellte keine Berechnungen zu möglichen Ertragswerten, beispielsweise aus Vermietungen, auf und taugte aus diesem Grund nicht als Nachweis einer konkreten und dauerhaften Vermietungsabsicht. Es war aus dem Vorbringen der Bf. lediglich erkennbar, dass im Zeitpunkt der Anschaffung geplant gewesen war, das Objekt nach Abschluss der Renovierungsarbeiten zunächst zu vermieten. Dabei wussten die Bf. wie ausgeführt, dass seitens der künftigen Mieter geplant gewesen war, nach 10 Jahren Mietdauer in ein Eigenheim zu ziehen und daher diese Mieter den Mietvertrag nach Ablauf dieser 10 Jahre – aus damaliger Sicht – voraussichtlich nicht verlängern würden. Der Mietvertrag (vgl. 5.2.3.) endete laut dessen Punkt 6. am 31.07.2019 mit Zeitablauf, ohne dass es einer Kündigung bedürfe. Nach Punkt 17. des Vertrages konnte das Mietverhältnis unabhängig von seiner vereinbarten Dauer nach Ablauf der ersten drei Mietjahre beiderseitig unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von drei Monaten jeweils zum Letzten eines jeden Monats vorzeitig aufgelöst werden. Aus der 10jährigen Vertragsdauer konnte daher noch nicht geschlossen werden, dass bereits damals jedenfalls seitens der Bf. die Absicht bestanden hätte, das Objekt bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses, welcher auch nach damaligen Prognoserechnungen erst nach knapp 20 Jahren eintreten würde, zu vermieten.

Die Bf. brachten in ihrer Stellungnahme vom 08.12.2015 (Punkt 2.2.3. „Conclusio“) vor, dass im Jahr 2013 keine weiteren Anstrengungen unternommen wurden, um die WE I

weiterzuvermieten, weil sich dies aus den im Sachverhalt dargestellten Unwägbarkeiten ergäbe. Daraus geht hervor, dass im Jahr 2013 nach dem Auszug der Mieter seitens der Bf. keine Anstrengungen mehr unternommen wurden, die WE I zu vermieten. Da den Bf. die von diesen geschilderten „Unwägbarkeiten“ bzw. Problemfelder jedoch schon zu Beginn der Vermietung bekannt waren, ist zu hinterfragen, warum im Jahr 2013 keine Anstrengungen für eine weitere Vermietung unternommen wurden, da es – wie ausgeführt – zu keinen Unwägbarkeiten oder neuen Problemfeldern gekommen war. Vielmehr ist aus diesem Grund davon auszugehen, dass bereits zu Beginn der Vermietung nicht die Absicht gegeben war, diese bis zur Erreichung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses fortzuführen. Es wurde somit von den Bf. kein Plan dokumentiert, dass diese zu Beginn der Vermietung die Absicht hatten, diese jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses betreiben zu wollen (vgl. BFG 16.10.2017, [RV/4100066/2016](#)).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung \(LVO\) 1993](#), [BGBl. Nr. 33/1993](#) idF. [BGBl. II Nr. 15/1999](#) (im Folgenden: LVO 1993) ist Liebhaberei ua. bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen „aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.“ Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

[§ 2 Abs. 4 LVO 1993](#) lautet:

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

3.2. Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mitwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die beschwerdegegenständliche Vermietung betrifft lediglich die Wohnung WE I. Diese fällt, da das betreffende Bauwerk nur zwei Wohneinheiten (WE I und WE II) umfasst, unter den Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO („kleine Vermietung“). Sie ist steuerlich von der Bewirtschaftung der Wohnung WE II zu trennen, da es sich dabei um verschiedene Objekte handelt, die trotz ihrer baulichen Zusammenhänge steuerlich organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheiten im Sinne des [§ 1 Abs. 1 letzter Satz LVO](#) darstellen und daher jeweils selbstständig zu betrachten sind (VwGH 29.01.1997, [97/13/0015](#)).

Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs 4 erster Satz LVO ergibt sich, dass die Betätigung objektiv ertragfähig sein muss.

Betreffend WE I liegt eine positive Prognoserechnung vor. Diese war bereits im Zuge der Betriebsprüfung am 11.11.2015 von den Bf. vorgelegt worden (vgl. Punkt 5.2.4). Es ist unstrittig, dass diese den steuerlichen Erfordernissen entspricht und innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren (konkret im 19. Jahr) einen Gesamtüberschuss für die WE I (Wohnhaus) ausweist. Eine offenbar bereits davor erstellte Prognoserechnung sah bereits zu einem etwas früheren Zeitpunkt der Vermietungstätigkeit das Erreichen eines Totalgewinns vor, wurde jedoch bereits im Zuge der Betriebsprüfung von den Parteien verworfen (vgl. Punkt 5.2.4) und ist daher nicht weiter relevant, da beispielsweise vorzunehmende Absetzungen nicht im nötigen Ausmaß berücksichtigt worden waren.

Es ist weiters unstrittig, dass die Vermietung von WE I nach dem Auszug der Mieter mit 30.06.2013 vor der Erzielung eines Gesamtgewinns beendet wurde und daher ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliegt. Die in der Folge von den Bf. vorgenommene Vermietung von WE II ist dabei – wie ausgeführt – gesondert zu betrachten und fließt daher nicht in die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietung von WE I ein.

Bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Wurde eine Betätigung, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn die Vermietung auf Grund von Unwägbarkeiten beendet worden ist. Hingegen ist von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen („sonstigen“)

Motiven beendet wurde, sei es, dass sie von vornherein (latent) zeitlich begrenzt geplant war, dass sich auf Grund typischer Betätigungsrisiken ein zu geringer Erfolg einstellte (vgl. *Jakom* EStG¹³ § 2 Rz 246) oder die Beendigung aufgrund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses erfolgt ist (BFG 16.10.2017, [RV/4100066/2016](#)). Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 03.07.2003, [99/15/0017](#); 14.12.2005, [2002/13/0001](#)).

Wenn wie gegenständlich eine Vermietung vor der Erzielung eines Gesamtgewinns beendet wurde, kommt es im Hinblick auf die Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, entscheidend auf die Gründe für die Beendigung der Vermietungstätigkeit an. Dabei obliegt es den Bf., darzutun, dass ihre ursprüngliche Planung darauf gerichtet war, sich bis zum Erreichen eines Gesamterfolgs zu betätigen (VwGH 23.11.2000, [95/15/0177](#); 03.07.2003, [99/15/0017](#); 14.12.2005, [2002/13/0001](#); 06.07.2006, [2002/15/0170](#); 24.06.2010, [2006/15/0343](#)). Gelingt dieser Nachweis nicht, stellt die Beendigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war. Im Falle des Auftretens von (unvorhergesehenen) Unwägbarkeiten wäre im Falle der dadurch verursachten vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit bei einer positiven Prognoserechnung und bei einer berechtigten positiven Gewinnerwartungshaltung nicht von einer Liebhabereibeurteilung, sondern einer Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung auszugehen. Dies gilt jedoch nicht, wenn typische Betätigungsrisiken zur Beendigung führten.

Während mit gewöhnlichen (in der Branche auftretenden) Geschäftsrisiken (typischerweise anfallenden Umständen) zumindest gerechnet werden muss, können Unwägbarkeiten als Umstände angesehen werden, die atypisch für den Geschäftsablauf sind und die der Steuerpflichtige auch nicht beeinflussen kann und bei der Beurteilung der Liebhaberei außer Acht zu lassen sind.

Als solche Unwägbarkeiten wurden zum Beispiel ein Leerstehen verursachender Ameisenbefall (UFS 29.10.2007, [RV/0752-G/06](#)), Konkursverfahren oder sonstige Schwierigkeiten von Geschäftspartnern (VwGH 16.05.2007, [2002/14/0083](#)), unredliches Vorgehen eines Vertragspartners, wodurch die Aufnahme der Tätigkeit verhindert wird (VwGH 20.09.2001, [98/15/0132](#)), der Verlust der (Mit)Arbeitsfähigkeit bei freien Berufen, der wirtschaftliche Zusammenbruch eines Partnerunternehmens (VwGH 17.03.1999, [94/13/0167](#)) und ein Notverkauf betrachtet (*Jakom*, EStG¹³ § 2 Rz 243 mit Verweis auf *Arnoldi*, taxlex 16, 104). Ebenfalls als Unwägbarkeiten qualifiziert wurden unvorhersehbare und unabwendbare Mehraufwendungen aufgrund von Brand-, Wasser- oder Sturmschäden, nicht hingegen das Wechselkursrisiko bei einem Fremdwährungskredit (UFS 18.06.2010, [RV/0221-G/05](#)).

Unwägbarkeiten liegen dabei jedoch nur vor, wenn sie auch bei Einhaltung durchschnittlicher Sorgfaltspflichten nicht erkennbar waren (*Jakom*, EStG¹³ § 2 Rz 253).

Die im gegenständlichen Beschwerdefall von den Bf. ins Treffen geführten Probleme mit den Mietern, die Tatsache der baubehördlichen Mängel und die Schwierigkeiten mit den Pumpenwartungen im Keller etc. stellen in Anbetracht der obigen Ausführungen keine Unwägbarkeiten, sondern vielmehr geradezu typische und hinsichtlich des Risikos ihrer Verwirklichung vorhersehbare Vermietungsrisiken, die zudem subjektiv und nicht objektiv (von außen) veranlasst sind (vgl. *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 20. Lfg., § 2 Rz 370 mit Verweis auf BFG 14.06.2017, [RV/5101309/2014](#)), dar:

- Die Tatsache, dass die Wasserpumpenanlagen nur über den Eingang zu WE I und damit nur mit einem Schlüssel für die sodann vermietete WE I erreichbar waren, stand bereits bei Abschluss des Mietvertrages fest (vgl. VwGH 29.05.2018, [Ra 2016/15/0046](#) betreffend die bereits vor Beginn der Vermietung feststehende Pflegebedürftigkeit des Adoptivvaters). Dass es aufgrund des jederzeitigen Zugangs der Bf. als Vermieter zur Wohnung W I daher zu Streitigkeiten mit den Mietern hinsichtlich des Zuganges kam, war daher nicht auszuschließen, wobei sich – wie bereits ausgeführt – in diesem Fall dieses konkrete, vorhersehbare Streitpotential auch tatsächlich verwirklicht hat und daher keine (notwendigerweise unvorhersehbare) Unwägbarkeit vorliegen kann.
- Die baubehördlichen Probleme in der privat genutzten Wohnung der Eigentümer (WE II) als Grund für den Umzug in WE I und damit als Grund für die Beendigung der Vermietung von WE I können ebenfalls nicht als Unwägbarkeit angesehen werden, da offenbar bereits vor dem Ausbau des Kinderzimmers in WE II die baubehördliche Bewilligung eingeholt hätte werden müssen, um eine Nutzung des entsprechenden Raumes als Wohnraum sicherzustellen. Wenn die Bf. trotz erforderlicher behördlicher Akte offenbar konsenslos Bautätigkeiten vornahm, welche die Bewohnbarkeit von W II durch die betreffende Familie betrafen und dies im Zuge einer im Jahr 2012 von der zuständigen Behörde vorgenommenen Prüfung hervorkam, so war dies keine neu hervorgekommene Tatsache, sondern eine von den Bf. stets in Kauf genommene Tatsache. Zudem fand sich in dem von den Bf. vorgelegten und anlässlich des Kaufes von WE I erstellten Wertgutachten vom 10.06.2008 und somit bereits im Jahr 2008 und damit vor Beginn der Vermietung von WE I bezüglich der WE II ein ergänzender Vermerk: „Schlafzimmer wurden ohne Genehmigung errichtet“. Es kann daher entgegen dem Vorbringen der Bf. nicht die Rede davon sein, dass dieses Problem auch bei Einhaltung durchschnittlicher Sorgfaltspflichten nicht erkennbar gewesen wäre, sondern basierte dieses vielmehr auf einem von der Bf. selbst gesetzten Verhalten (Bautätigkeit), welches sich nun nachträglich als (privat und nicht betrieblich veranlassetes) Problem herausstellte. Ob eine Nutzung des entsprechenden Raumes ohne Bewilligung als Wohnraum zulässig war oder nicht, hätten die Bf. bereits weitaus früher abklären müssen und stellt keine sich erst später (ab 2012) ereignende Unwägbarkeit dar.

Die genannten Motive für die Beendigung der Vermietungstätigkeit betreffen somit – wie dargestellt - keine konkreten Unwägbarkeiten, sondern Tatsachen, die bereits vor Beginn der Vermietung für die Bf. feststanden, absehbar waren oder zumindest von diesen abgeklärt hätten werden müssen. Da es sich bei keinem von den Bf. vorgebrachten Beendigungsgründen um eine Unwägbarkeit im Sinne der Literatur und Judikatur handelt, liegt eine vor Erreichung eines Gesamtgewinns erfolgte („sonstige“) Beendigung einer Tätigkeit nach [§ 1 Abs. 2 LVO](#) vor.

Bei der hier vorliegenden Einstellung der Vermietung wegen typischer Betätigungsrisiken ist grundsätzlich keine Einkunftsquelle anzunehmen, da auch die Weiterführung der Betätigung nicht zu einer solchen geführt hätte (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 20. Lfg., § 2 Rz 373).

Wenn – wie im gegenständlichen Fall – die Vermietungstätigkeit vor Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses ohne Vorliegen eines unvorhersehbaren und unabwendbaren Ereignisses beendet wird und im absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre, hat der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Betätigung (zumindest) bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (UFS 19.11.2013, [RV/0228-G/10](#); VwGH 23.03.2000, [97/15/0009](#); 27.04.2000, [99/15/0012](#); 23.11.2000, [95/15/0177](#); 08.02.2007, [2004/15/0079](#); 11.11.2008, [2006/13/0199](#); 24.06.2010, [2006/15/0343](#); *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 240; *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 20. Lfg., § 2 Rz 373). Es kommt dabei - wie ausgeführt - nach (mittlerweile) ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (VwGH 27.04.2000, [99/15/0012](#); 03.07.2003, [99/15/0017](#); 27.06.2017, [Ra 2017/13/0029](#)).

Wie bereits im Rahmen der Beweiswürdigung ausgeführt, konnte kein Plan der Bf. dokumentiert werden, dass diese zu Beginn der Vermietung die Absicht hatten, diese jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses betreiben zu wollen (vgl. BFG 16.10.2017, [RV/4100066/2016](#)).

Es konnte daher in einer Gesamtbetrachtung aller Umstände angesichts der nicht ausgeräumten Zweifel an der Absicht einer ausreichend langfristigen Vermietung und eines strengen anzulegenden Maßstabes (vgl. UFS 19.11.2013, [RV/0228-G/10](#), *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 489) nicht als erwiesen angesehen werden, dass der konkrete Plan der Bf. auf die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. auf einen zumindest für einen Gesamterfolg ausreichenden Zeitraum ausgerichtet gewesen war. Für die Beendigung der Tätigkeit lagen keine Unwägbarkeiten als Ursache vor.

Es war daher festzustellen, dass den Bf. der diesen obliegende Nachweis für eine ursprünglich geplante Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses nicht gelungen ist.

Gelingt dieser Nachweis nicht, stellt die Beendigung der Vermietungstätigkeit ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für eine begrenzte Dauer beabsichtigt war (*Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG, 20. Lfg., § 2 Rz 373).

Selbst wenn eine ursprünglich zeitlich unbegrenzt geplante Betätigung schließlich freiwillig aufgrund privater Motive (wie Schenkung, vorweggenommene Erbfolge, Privatnutzung) vorzeitig beendet wird, ist diese von Beginn an Liebhaberei (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 238). Denn für die Art der Wirtschaftsführung und damit für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigung ist nicht der Plan, sondern seine tatsächliche Handhabung entscheidend (VwGH 20.01.1990, [90/14/0131](#)). Gegenständlich waren die Motive für die Beendigung der Vermietung von WE I offenbar die Überlegungen, dass man sich künftig Streit mit allfälligen Mietern von WE I ersparen wollte (alleinige Garten- und Poolnutzung), als Familie aus baurechtlichen Gründen aus WE II ausziehen musste und offenbar stattdessen keine Mietwohnung, sondern die bereits „vorhandene“ im Eigentum befindliche und mittlerweile renovierte WE I beziehen wollte, somit im Wesentlichen private Motive. Dies stellen auch die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 08.12.2015 nicht in Abrede: „Die Nicht-Weitervermietung der WE I ergab sich teilweise aus privaten, teilweise aus wirtschaftlichen Überlegungen“. Als private Überlegung wurden die Folgen der baubehördlichen Feststellung und als wirtschaftliches Motiv für die Beendigung der Vermietung von WE I die Erwirtschaftung höherer Überschüsse mit einer Vermietung der WE II angeführt.

Als steuerliche Konsequenz war aus diesen Gründen davon auszugehen, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung der Wohnung WE I von Anfang an (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², Rz 241; VwGH 24.06.2010, [2006/15/0343](#)) und somit den gesamten Beschwerdezeitraum betreffend um Liebhaberei handelte.

Die mit den angefochtenen Bescheiden gemäß [§ 190 Abs. 1 BAO](#) ausgesprochene Feststellung, dass in den Jahren 2009 bis 2013 betreffend die Liegenschaft in ***Straße***, ***Ort*** eine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unterbleibt, erfolgte daher zu Recht.

Die Beschwerde konnte keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide aufzeigen und war daher als unbegründet abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen und zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab, insbesondere dazu, ob die ursprüngliche Planung der Bf. auf eine die Aufrechterhaltung der Vermietungstätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet war und ob Unwägbarkeiten vorlagen, die zur vorzeitigen Beendigung der Vermietung führten.

Linz, am 5. August 2020