

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***VS***, die Richterin ***RI*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***BS1*** und ***BS2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***STB***, ***AdrStb***, über die Beschwerden vom 16. April 2013 und 11. Februar 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 4. April 2013 und 27. Jänner 2014 betreffend Einkommensteuer 2008, Einkommensteuer 2009, Einkommensteuer 2010, Einkommensteuer 2011 und Einkommensteuer 2012, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 30. November 2021 in Anwesenheit des Schriftführers ***SF*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) wies in seinen Einkommensteuererklärungen ab 2003 jährlich die Ergebnisse aus der Vermietung von Räumlichkeiten im Gebäude ***Adresse*** aus.

2. Im Zuge einer im Jahr **2007 durchgeführten Außenprüfung** des Finanzamtes wurde die AfA korrigiert und beliefen sich danach die in den **Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2007** anerkannten Verluste auf folgende Höhe (insgesamt -62.222,41 €):

2003: -240,85 €

2004: -16.963,39 €

2005: -8.473,97 €

2006: -14.121,12 €

2007: -22.423,08 €

3. In der Folge wurde vom Finanzamt im Jahr **2013** auch **für die Jahre 2008 bis 2011** eine **Außenprüfung** durchgeführt und die Vermietungstätigkeit bezüglich des Objektes *****Adresse***** als **Liebhaberei** eingestuft.

In **Punkt 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.03.2013** wurden hierzu zur Vermietungssituation im Besprechungsprogramm im Wesentlichen folgende Feststellungen getroffen:

In der Renovierung bzw. dem Neubau eines Objektes zwecks Erzielung höherer Mieten sei eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse zu erblicken, die zum Beginn eines neuen Beobachtungszeitraumes führe. Bei Umstellung der Bewirtschaftung auf eine mit Gewinnabsicht unternommene Betätigung nach Annahme von Liebhaberei sei der Beginn einer neuen Betätigung anzunehmen. Laut VwGH sei bei entgeltlicher Gebäudevermietung die Eignung zur Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes, nicht aber die Kriterienprüfung relevant.

Folgende anerkannten Verluste aus der Vermietung des Objektes wurden daher nicht mehr anerkannt (insgesamt -63.158,82 €):

2008: -24.216,58 €

2009: -13.507,19 €

2010: -16.247,65 €

2011: -9.187,40 €

Der Niederschrift beigelegt waren ein ausführliches Besprechungsprogramm der BP mit Darstellung der sich bis zu diesem Zeitpunkt ergebenden Vermietungssituation, wonach die Räumlichkeiten des Hauses nur teilweise vermietet worden waren, und dem Hinweis darauf, dass auch nach Aussage des Bf's die bisherige Bewirtschaftung des Objektes unbefriedigend und nicht geeignet sei, in einem absehbaren Zeitraum einen Überschuss zu erwirtschaften. Beigelegt war auch eine ausführliche schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Bf's mit Darstellung des zeitlichen Ablaufes der auf Vermietung und Sanierung bzw. Neubau gerichteten Aktivitäten des Bf's, aus der sich zusammenfassend im Wesentlichen Folgendes ergab:

2003	30.09.2003: Kauf der Liegenschaft mit der Vereinbarung, dass in den nächsten beiden Jahren Räumlichkeiten für die ***Ordensgemeinschaft*** bereitgestellt würden. Es hätten dementsprechend in diesem Zeitraum keine Adaptierungen vorgenommen werden können. Vorliegen eines Bewertungsgutachtens/ Dr. ***GA*** vom 08.05.2003
2004	April 2004: Beginn/Planung Umbauarbeiten und Einbau Sanitärzellen – Startwohnungsvariante
2005	Planung/Neubau mit und ohne Umbau des Altbaus - Änderungsansuchen/Bebauungsplan; Vorlage Pläne/Gestaltungsbeirat und Bauamt zwecks nächstmöglicher Änderung des Bebauungsplanes;

	Besprechungen mit Bauamt und Gestaltungsbeirat; Sanierungs- und Adaptierungsmöglichkeiten wurden weiterverfolgt. Verlängerung/Vermietung ***Ordensgemeinschaft*** ab Oktober 2005
2006	Recherchen/Planer Ing. ***A*** über Möglichkeit günstigerer Bebauung durch zusätzliches Geschoß und Erweiterung/Tiefgarage - Ergänzung des Ansuchens/Bebauungsplan (später bescheidmäßig nicht berücksichtigt) - Besprechungen mit Bauamt und Gestaltungsbeirat; Sanierungs- und Adaptierungsmöglichkeiten wurden weiterverfolgt. 01-08/2006 Vermietung an ***Ordensgemeinschaft***, ab 08/2006 auch Vermietung an andere Mieter
2007	13.07.2007: Positiver Bescheid betreffend Bebauungsplan, jedoch Ablehnung bzgl. Änderung 2006; Verbesserung wirtschaftlicher Möglichkeit eines Neubaus (Zusagen des Magistrats, Vorlage weiterer Entwürfe); neuerliche Planung – Einbeziehung ärztlicher Ordination im Parterre, 6-geschoßig inkl. Erdgeschoß, Maximierung/Tiefgarage Vorlage der Pläne an Gestaltungsbeirat bzw. Bauamt 31.08.2007: Planung Schwerpunkt Innenhofgestaltung – Vorlage Pläne/ Besprechungen mit Bauamt sowie Gestaltungsbeirat; Weiterverfolgung der Sanierungs- und Adaptierungsmöglichkeiten Heizungsumstellung aufgrund Energiekostensituation unumgänglich – Prüfung der Möglichkeit von Gas-Etagenheizungen – von ***Energieanbieter*** abgelehnt – ***Energieanbieter*** wollte Fernwärmeanschlüsse; jedoch nur Gas-Etagenheizung wirtschaftlich – siehe entsprechende Planung von Startwohnungen. Kein Anschluss an Fernheizung aus Kostengründen; wegen Energiekostenentwicklung (Stromkosten für Konvektoren) Suche nach günstigerem Heizsystem. Forderung der Stadt nach Parkplätzen für Startwohnungen – keine Anmietung in der Nähe möglich. Neben Startwohnungsvariante auch parallel Planungen zur Errichtung eines Neubaus – dauerhafte Vermietung sollte gewährleistet sein mit Berücksichtigung der Pläne/Ing. ***A***
2008	07.03.2008: Planung mit Schwerpunkt Innenhof/Tiefgarage und Fassade – Vorlage der Pläne 05.11.2008: Baggerschüfe bzw. Bodenproben Tiefgarage Besprechungen mit Bauamt und Gestaltungsbeirat
2009	10.01.2009: Zeitungsinserat betreffend Gesamtvermietung – zwei realistische Interessenten; Bf hätte entsprechende Adaptierungen auf Wunsch des Mieters

	vorgenommen ohne größere Umbaukosten. Objekt bot sich für Vermietung an Sozialverein bzw. NGO an (Innenhof für Freizeitgestaltung mit adaptierter Sommerterrasse für potentielle Mieter – ehem. ruhiger Klostergarten) – jedoch Probleme mit Nachbarn, die um ihre Interessen gefürchtet hätten – Befürchtung von Protesten – keine Verwirklichung, insb. auch wegen Bestreben auf gutes Einvernehmen im Hinblick auf eigene berufliche Tätigkeit Weiterhin Fokus auf Neubau wegen Intentionen der Umgebung (geringe Lärmbelästigung, soziales Gefüge) Gutachten betreffend Erdwärme; landschaftsökologisches Gutachten und Planung/Innenhof – Schaffung von Grünersatzfläche wegen Tiefgarage; Schwerpunkt Barrierefreiheit, Ordination im EG, behindertengerechte Ausstattung, Tiefgarage, Fluchtweg, Lift in Tiefgarage, begrünter Innenhof. Pläne und Besprechungen mit Bauamt und Gestaltungsbeirat; Ansuchen auf Abänderung/Bebauungsplan; Bescheid/Änderung – Ablehnung betreffend Ausdehnung Tiefgarage (behindertengerechte Parkplätze) Mieterlöse 18.956,03 € - zusätzliche Vermietung nicht zweckmäßig, da zusätzliche Stromkosten iVm notwendigen Adaptierungen Mieterträge überstiegen und Verluste erhöht hätten.
2010	Gespräche mit der Stadt betreffend Planungstausch der geplanten Ordination mit behindertengerechter Wohnung; verschiedene Entwürfe im Hinblick auf Intentionen von Planungsamt und Gestaltungsbeirat
2011	21.11.2011: Erlassung eines Bebauungsplanes; Einladung zur Vorlage eigener Änderungsanträge. Laut Ing. ***A*** Vergrößerung der Raumhöhen zweckmäßig; Besprechungen mit Gestaltungsbeirat und Bauamt. Senkung der Werbungskosten durch Wahl günstigerer Stromanbieter; positive Entwicklung der Verluste gegenüber Vorjahren. 2011 sogar positiver Cash-Flow (Werbungskostenüberschuss kleiner als AfA)
2012	14.02.2012: Abgabe des Ansuchens um Änderung des Bebauungsplanes unter Berücksichtigung der Bebauungsplanänderung mit Hinweis auf die durchgeführte Aufstockung des Neubaus ***Adr2*** (7 Geschoße einschl. Dachgeschoß bzw. Parterre), daher 6 Geschoße mit vergrößerter Raumhöhe einschließlich Parterre, Tiefgarage Beratung mit verschiedenen Sachverständigen; Besprechungen mit Gestaltungsbeirat und Bauamt; Ablehnung Bebauungsplanänderung, insb. betreffend Geschoßanzahl. 2012 weiterhin positiver Cash-Flow

2013	Plan, unter Berücksichtigung bestehender Planungen und Unterstützung durch Ing. ***A*** gewünschte Änderung des Bebauungsplans herbeizuführen. Probleme insb. durch gravierende baulichen Veränderungen in der Gegend – zB Hochhaus ***B*** etc. (= Neu- als auch Umbauten). Für Gestaltungsbeirat Gesamtkonzeption der Umgebung im Vordergrund. Wenn weiterhin hohe Bauten wie derzeit bewilligt würden, seien weitere Gestaltungsmöglichkeiten gegeben (flächen- bzw. geschoßmäßige Ausdehnung usw.); zeitliche Situation ermögliche die Einbeziehung der neuen Bebauungsumstände der Umgebung. Aneinanderreihung von Objekten in der Gegend führe dazu, dass wegen erheblicher Beeinflussung des Stadtbildes die Genehmigung für weitere Objekte schwieriger würde. Sämtliche gesetzte Maßnahmen hätten der Wirtschaftlichkeit eines Um- bzw. Neubaus, der Maximierung von Mieteinnahmen, der Sicherstellung der wirtschaftlichen Vermietbarkeit durch ein qualitatives Angebot und der Ermöglichung einer ertragssicheren Vermietung in der Zukunft gedient. Bereits 2007 sei einer Bebauung grundsätzlich zugestimmt worden, die jedoch nicht die max. zulässige Nutzung erlaubt hätte. Die mengenmäßigen Gestaltungen – zB Geschoßzahl bzw. Tiefgaragenfläche – hätten jedoch weitere Planungen zur Maximierung und langfristigen Sicherstellung der Mieterträge bedingt.
2003 bis laufend	Eigenleistung des Eigentümers, laufende Überarbeitung von Plänen, Anfertigung entsprechender Vorschläge bzw. Skizzen, laufende Durchführung kleinerer Reparaturarbeiten, Besprechungen mit Mietern, potentiellen Mietern, Handwerkern, Behörden, Technikern usw.

Aktuell (Anm.: 2013) geplant: Behindertengerechte Wohnung im EG, größere Wohnung oder Ordination oder zwei kleinere Wohnungen im 1. Stock, jeweils eine größere oder zwei kleinere Wohnungen im 2. bis 4. Stock und eine Wohnung mit Terrasse im 5. Stock bzw. Dachgeschoß (barrierefreie Ausstattung von Wohnungen und Tiefgarage). Durch die Nutzung von Erdwärme sollte eine zusätzliche Rentabilität der Energiekosten erzielt werden. Die Gestaltung des Innenhofes sollte zu einer nachhaltigen Erholungsfläche beitragen.

In der Folge tätigte der Bf Anmerkungen zur Kriterienprüfung. Insbesondere wies er darauf hin, dass der Wunsch nach Steuerersparnis nicht im Vordergrund gestanden habe. Die Aufwendungen sollten durch Mieterträge abgegolten werden. Trotz schwieriger Vermietungssituation sei 2011 ein positiver Cash-flow erzielt worden. Das beweise, dass eine Nichtvermietung erheblich ungünstiger gewesen wäre als die durchgeführte Vermietung. Ein Leerstehen des Objektes hätte erheblich höhere Verluste verursacht. Der Bf habe nach

verschiedenen Möglichkeiten gesucht, ein positives Ergebnis zu erreichen. Eine eventuell anzunehmende Änderung der Bewirtschaftungsart sei größtenteils parallel zu den Erstvorstellungen einer ertragreichen Sanierung wirtschaftlich zweckmäßig bzw. notwendig gewesen. Ein Neubau könne nicht ohne erworbenes Altobjekt erfolgen. Die AfA könne auch bei einem Neubau nicht vermieden werden. Ob im gegenständlichen Fall zwei Beurteilungen vorlägen, spiele im Ergebnis keine Rolle. Sowohl die seinerzeitige Begründung einer ertragsreichen Vermietung nach entsprechender Adaptierung wie auch eine parallel dazu geplante Errichtung eines ertragreichen Neubaus seien als wirtschaftliche Betätigung anzusehen. Verwiesen wurde auf die Rechtsprechung des VfGH und VwGH zur Nachholung zweckentsprechender Aufwendungen bei Änderung der Bewirtschaftungsart. Weiters wurden Aspekte zum Kriterium der „strukturverbessernden Maßnahmen“ dargestellt und auf einschlägige Literaturstellen verwiesen.

Der Bf kam zum Ergebnis, dass bei der „großen Vermietung“ Liebhaberei nach der Kriterienprüfung ab jenem Zeitpunkt anzunehmen sei, ab dem die tatsächliche Entwicklung keinen Gesamteinnahmenüberschuss erwarten lasse, der Vermieter keine strukturverbessernden Maßnahmen gesetzt habe und deshalb innerhalb eines angemessenen Zeitraumes kein Gesamtüberschuss erwartbar sei. Bei der „großen Vermietung“ sei keine vorläufige Veranlagung zulässig, weil nicht die objektive Ertragsfähigkeit entscheidend sei, sondern die nachvollziehbare Gesamtüberschusserzielungsabsicht. Entscheidend sei, dass der Vermieter Verbesserungsmaßnahmen gesetzt habe und nicht deren tatsächlicher Erfolg. Es liege daher keine Liebhaberei vor, unabhängig davon, ob von einer oder zwei Bewirtschaftungsarten ausgegangen werde. Der notwendige Ankauf der Liegenschaft führe zu einem unvermeidbaren Aufwand im Hinblick auf AfA und Betriebskosten.

4. Gegen die aufgrund der Ergebnisse der Außenprüfung im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen **Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2011 vom 04.04.2013** erhob der Bf mit Schriftsätzen vom 16.04.2013 jeweils **Beschwerde** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

Die Frage der Liebhaberei sei jährlich zu beurteilen. Verwiesen werde auf die Stellungnahme im Rahmen der BP. Dargestellt wurden – weitgehend ident mit der bereits bei der Betriebsprüfung eingebrachten Stellungnahme – die Fakten vom Kauf bis zu den jeweiligen Jahren.

Die Liebhabereibeurteilung stelle auf betriebswirtschaftliche Faktoren ab. Die BP zeige keine Hinweise auf, dass sich der Bf nicht betriebswirtschaftlich verhalten habe. Es sei nur eine ertragsreiche Vermietung, kein Verkauf angedacht worden und habe der Bf seine wirtschaftlichen Interessen stets entsprechend adaptiert. Bei der BP im Mai 2007 sei die Adaptierung der Wohnungen zwecks Vermietung und die Möglichkeit eines Um- oder Neubaus dargestellt worden. Am 13.07.2007 sei ein positiver Bescheid betreffend Bebauungsplan ergangen. Zwecks Ertragsmaximierung sei bereits 2007 auch ein Neubau samt Tiefgarage und zusätzlichem Geschoß angedacht worden. Sämtliche Möglichkeiten seien auch 2008 weiterbetrieben (Adaptierung für Startwohnungen, Neubau, Umbau) worden.

Nachdem sich in den Vorjahren herausgestellt habe, dass anderweitige Investitionen bzw. Nutzungsmöglichkeiten nicht realistisch wären (Startwohnungen, Gesamtvermietung, Umbau bzw. teilweiser Neubau), sei ab 2010 nur mehr die Errichtung eines Neubaus realistisch gewesen und habe er sämtliche Anstrengungen zur Erlangung der Berechtigung für die Errichtung eines Neubaus zur ausschließlichen Vermietung unternommen. Eine Kostenschätzung/Ing. ***A*** betreffend Neubau mit Tiefgarage habe 2008 einen bereits kurzfristig realisierbaren Gesamtüberschuss versprochen.

Auf VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227, werde verwiesen, wonach beim Übergang von Liebhaberei zu einer Einkunftsquelle infolge Änderung der Bewirtschaftungsart zweckentsprechende Aufwendungen nicht verfallen dürften und bei der Einkunftsquelle zu berücksichtigen seien. Solche seien jedenfalls Aufwendungen für das erworbene Objekt, weil nur damit ein Neu- bzw. Umbau möglich sei.

Die Werbungskosten hätten zum Teil die **Projektentwicklung** betroffen (2008: 3.770,00 €; 2009: 2.065,00 €; 2010: 1.434,76 €; 2011: 180,00 €) und seien unvermeidbar gewesen, ebenso die Betriebskosten für das Objekt. Die Stromkosten (2008: 11.148,41 €; 2009: 9.515,39 €) hätten weitestgehend aus der notwendigen Beheizung des Objektes resultiert. Ab 2011 sei eine Senkung durch die Wahl günstigerer Stromanbieter erreicht worden. Die AfA wäre auch bei einem Um- bzw. Neubau unvermeidbar gewesen und daher von der Liebhabereibetrachtung auszuschneiden. Auch bei Annahme einer Änderung der Bewirtschaftungsart mit einem Neu- oder Umbau müssten die geltend gemachten Aufwendungen daher berücksichtigt werden. Durch die Vermietung seien geringere Werbungskostenüberschüsse angefallen als im Falle der Nicht-Vermietung.

Darüber hinaus sei 2009 die Möglichkeit einer Gesamtvermietung des Objektes geprüft und inseriert worden. Die angedachte Vermietung an einen Sozialverein bzw. NGO sei am Widerstand der Nachbarn, die um ihre Interessen fürchteten, gescheitert.

Die seinerzeit angestrebte Startwohnungslösung sei per 31.12.2009 unrealistisch gewesen, ebenso die Gesamtvermietung aufgrund der Interessenskollision mit den Nachbarn. Wirtschaftlich geboten sei die Errichtung eines Neubaus gewesen. Die sinnvolle Abänderung des Bebauungsplanes sei daher weiter betrieben und danach getrachtet worden, keine unwirtschaftlichen Aufwendungen zu tätigen.

Der Werbungskostenüberschuss 2009 sei erheblich geringer als die Aufwendungen im Falle eines Um- bzw. Neubaus. Die Vermietung habe einen geringeren Werbungskostenüberschuss erbracht als eine Nichtvermietung. Das Verhalten des Bf's sei betriebswirtschaftlich orientiert und stets auf eine zukünftige Ertragsmaximierung gerichtet gewesen.

Im Zuge der Realisierung eines Projektes könne es zwangsläufig zu Unwägbarkeiten kommen. Aufgrund solcher habe das Projekt nicht realisiert werden können. Das führe aber nicht zu Liebhaberei, da weiterhin die betriebswirtschaftlichen Interessen im Vordergrund stünden. **Es seien von vornherein verschiedene Vermietungsmöglichkeiten geprüft worden, wobei sich erst nach 2009 herausgestellt habe, dass nur ein Neubau wirtschaftlich zielführend sei.**

Bei einer Aufteilung in eine steuerlich beachtliche und eine unbeachtliche Periode könnten

Aufwendungen nicht außer Acht gelassen werden, die zu Einkünften beigetragen hätten, selbst wenn Liebhaberei vorliege. Diesbezüglich werde auf einschlägige Rechtsprechung des VfGH und VwGH sowie entsprechende Literaturstellen verwiesen. Aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Gestaltung lägen keine Aufwendungen vor, die für die Nutzung im Rahmen eines Neubaus nicht dienlich wären. Das erworbene Objekt und die entsprechenden Kosten seien für eine zukunftsorientierte Bewirtschaftung bzw. für einen Neubau notwendig. Auch bei leerstehenden Wohnungen könnten vorweggenommene Werbungskosten vorliegen. Wesentlich sei der Entschluss des Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung. Dies müsse umso mehr gelten, wenn Aufwendungen größtenteils durch Mieterträge abgedeckt würden bzw. im Rahmen eines Neubaus genutzt werden könnten. Auch seitens der BP seien keine Alternativmöglichkeiten aufgezeigt worden, die der Bf aus betriebswirtschaftlicher Sicht ergreifen hätte können.

*Gegenständlich sei es zu keiner Umstellung in der Bewirtschaftung gekommen, sondern seien laufend die vorhandenen Möglichkeiten zur ertragreichen Vermietung adaptiert worden, dh es hätten im Bestreben, sich marktkonform zu verhalten, teilweise verschiedene Bewirtschaftungsarten nebeneinander existiert. Die Aufwendungen hätten stets in wirtschaftlichem Konnex mit dem Streben nach einer ertragreichen Vermietung gestanden. Die zeitliche Komponente – insb. die Verfahrensdauer bei den Baubehörden – könne der Bf nicht beeinflussen. Außerdem habe er die Beaufsichtigung nur neben seiner selbständigen Tätigkeit als ***Arzt*** ausüben können. Steuervorteile seien für ihn keineswegs gegeben. Es läge daher insgesamt keine Liebhaberei vor. Selbst bei Annahme einer solchen hätte es sich um notwendige Aufwendungen für die wirtschaftliche Zukunft gehandelt, die nicht außer Betracht bleiben dürften.*

5. In der Folge wurde vom Finanzamt im vorläufigen **Einkommensteuerbescheid 2012 vom 27.01.2014** auch der für dieses Jahr erklärte Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung des streitgegenständlichen Objektes unter Verweis auf die Feststellungen der BP nicht anerkannt.

6. Auch gegen diesen Bescheid wurde vom Bf mit Schriftsatz vom 11.02.2014 **Beschwerde** erhoben, wobei begründend im Wesentlichen wie in den Beschwerden ausgeführt wurde. Insbesondere wurde angemerkt, dass es im Jahr 2012 weiterhin möglich gewesen sei, einen positiven Cash-Flow zu erzielen, dh dass der Werbungskostenüberschuss unter den Aufwendungen für AfA gelegen sei.

7. Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 25.06.2014** wurden die gegenständlichen Berufungen – ab 01.01.2014 nach dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012, BGBl I 14/2013 als „Beschwerden“ zu behandeln – betreffend 2008 bis 2011 sowie die Beschwerde betreffend 2012 vom Finanzamt unter Hinweis darauf, dass die Ausführungen laut Beschwerden die Beurteilung als Voluptuar nicht entkräften könnten, abgewiesen. Der für 2012 erklärte weitere Verlust von 11.353,67 € bestätige die Liebhabereibeurteilung.

8. Dagegen erhob der Bf mit Schriftsätzen vom 07.07.2014 für die Jahre 2008 bis 2012 jeweils einen **Vorlageantrag** und beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat.

Begründend wies er vor allem darauf hin, dass in den Beschwerdeentscheidungen nicht auf Begründung der Beschwerden eingegangen worden sei. Vom Bf sei insb. auf den weiterhin bestehenden positiven Cash-Flow 2012 verwiesen worden. Der Werbungskostenüberschuss 2012 sei ausschließlich auf Veränderungen zurückzuführen, die auch im Rahmen eines Neu- bzw. Umbaus angefallen wären.

Bei Annahme einer Änderung der Bewirtschaftungsart hätten jedenfalls jene Aufwendungen berücksichtigt werden müssen, die auch im Rahmen eines Um- bzw. Neubaus angefallen wären. Bei Vermietung sei der Werbungskostenüberschuss geringer gewesen als bei Nichtvermietung, wenn ein Um- bzw. Neubau stattgefunden hätte.

Beim Übergang von Liebhaberei auf eine Einkunftsquelle infolge Änderung der Bewirtschaftungsart dürften zweckentsprechende Aufwendungen nicht verfallen, sondern seien bei der Einkunftsquelle zu berücksichtigen. Die unumgänglichen Aufwendungen für das Objekt bzw. die Abschreibung lägen höher als der jeweilige Werbungskostenüberschuss.

Die nunmehr durchgeführten Planungsarbeiten ließen einen positiven Zuspruch seitens der Baubehörde erwarten, wobei die bereits längerfristigen Ideen umfangreich verarbeitet werden könnten. Die getätigten Aufwendungen hätten stets im wirtschaftlichen Konnex mit dem tatsächlichen Projekt gestanden, das zu einer ertragsreichen Vermietung führen sollte.

9. Mit **Vorlagebericht vom 01.12.2015** wurden die gegenständlichen Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2008 bis 2012 vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und beantragt, die Vermietung ab 2008 als Liebhaberei zu beurteilen.

10. Die für die Erledigung der Beschwerden beim Bundesfinanzgericht zuständig gewesene Richterin trat mit 31.01.2021 in den Ruhestand. Aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichtes wurde die Senatsgerichtsabteilung der nunmehr zuständigen Berichterstatterin im Senat des Bundesfinanzgerichtes für die Erledigung dieser Beschwerde zuständig.

11. Mit **Schreiben vom 29.03.2021** wurde der Bf um Beantwortung weiterer Fragen bzw. Vorlage weiterer Unterlagen ersucht. Die Fragen wurden Faxschreiben vom 22.07.2021, wie folgt, beantwortet und die untenstehenden Unterlagen mit **Faxschreiben vom 26.04. sowie 22.07.2021** vorgelegt:

Nach Darstellung der Notwendigkeit der Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (gegenständlich bis 2029) unter Verweis auf die VwGH-Judikatur wurde der Bf vom Bundesfinanzgericht um Vorlage einer **Prognoserechnung für den Zeitraum 2003 bis 2029** gebeten, die einerseits die während eines mehrjährigen Beobachtungszeitraumes tatsächlich erzielten Jahresergebnisse und andererseits die realistischere zu erwartenden Jahresergebnisse bis 2029 – jeweils mit Aufgliederung nach

Einnahmen und einzelnen Ausgabenposten – ausweisen sollte. Gleichzeitig wurde auf die Berücksichtigung eines Mietausfallwagnisses und von zu erwartenden Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten hingewiesen und um Aufgliederung der einzelnen Posten der Prognoserechnung ersucht.

In seinem **Antwortschreiben vom 22.07.2021** stellte der Bf sowohl die prognostizierten Ergebnisse für die Jahre **2003 bis 2023** sowie die Ist-Ergebnisse in einer Gegenüberstellung dar:

	Prognose	Ist-Ergebnis
2003	-27.544,00	-240,85
2004	-24.809,00	-16.963,39
2005	-16.319,00	-8.473,97
2006	-17.107,00	-14.121,12
2007	-16.547,00	-22.423,08
2008	1.245,00	-24.216,58
2009	2.101,00	-13.507,19
2010	2.974,00	-16.247,65
2011	3.865,00	-9.187,40
2012	4.773,00	-11.353,57
2013	5.699,00	-11.114,24
2014	6.644,00	-6.102,25
2015	7.607,00	-12.991,76
2016	9.130,00	149,50
2017	10.133,00	3.448,86
2018	31.156,00	88,05
2019	32.199,00	4.169,26
2020	33.263,00	48,19

2021	34.349,00	0,00
2022	35.456,00	
2023	57.592,00	
	175.860,00	-159.039,19

Weiters legte der Bf eine detaillierte **Prognoserechnung 2022 – 2029** vor. Diesbezüglich wird die auf die in der Beilage zu diesem Erkenntnis unter der Bezeichnung „Prognostizierte Ergebnisse“ dargestellten Zahlen verwiesen. Der **Gesamteinnahmenüberschuss 2022 bis 2029** betrug danach **173.496,24 €**.

Erläuternd wurde zur Prognoserechnung 2022 bis 2029 Folgendes angemerkt:

<i>Instandhaltungskosten</i>	<i>€ 1.000 pa</i> <i>Anm: durch Lagervermietung könnten kostspielige Instandhaltungen weitgehend vermieden werden</i>
<i>GWG</i> <i>Lagervermietung</i>	<i>500 pa + 10% pa</i> <i>Anm: insb. für Lagervermietung erforderlich</i>
<i>Leerstand</i>	<i>Abschlag 10% Wohnungen;</i> <i>Abschlag 50% Lagermieten; jährlich um 5%-Punkte fallend</i>
<i>Planung 2020, 2021</i>	<i>Aufgrund Corona-Pandemie (keine Auslandsstudenten, Mietnachteile): 0,00</i>

Es sei darauf geachtet worden, dass nur jene Räumlichkeiten vermietet würden, die keine Verluste erbrächten. Zudem solle der Anfall von Heiz- und Warmwasserkosten vermieden werden. Es werde daher die Vermietung von Lagerräumen bevorzugt, weil diesbezüglich praktisch keine Heiz- und Warmwasserkosten anfallen würden.

Daher folgende Vorgangsweise:

Vermietung 1. OG: 2 Kleinwohnungen à 32 m² und 1 Wohnung jeweils im 2. und 3. OG à 60 m², somit insgesamt Wohnungsvermietung 184 m², Miete netto 1.440,00 €/Monat.

Die restlichen Räumlichkeiten von 654 m² würden als Lager vermietet zu 5,00 € pro m², somit 3.270 € pro Monat. Betriebskosten rund 2.500,00 € jährlich, Stromkosten ohne

Weiterverrechnung an Mieter circa 4.500,00 € jährlich. Die restlichen Stromkosten für Beheizung und Warmwasser würden an die Wohnungsmieter weiter verrechnet

(Inklusivmieten). Die Ist-Betriebskosten für den Zeitraum 01.10.2019 bis 30.09.2020 seien dem Schreiben angeschlossen.

Coronabedingt würden für die Jahre 2020 und 2021 Nullergebnisse geplant. Zum einen blieben ausländische Studenten aus; zum anderen würde teilweise auf Mieteinnahmen verzichtet.

Hinzu komme die teilweise Lagervermietung. Bei der seinerzeitigen Prognose hätte die Pandemie-Mindererträge nicht berücksichtigt werden können.

Valorisierung: Einnahmen/Werbungskosten: ab 2023 jährlich geschätzte Steigerung 2%

Durch diese Maßnahme könne das Ergebnis ohne gravierende zusätzliche Kosten entsprechend maximiert werden. Bisher sei man bestrebt gewesen, auf Basis des seinerzeitigen Schätzungsgutachtens die ertragreiche Vermietung zu erzielen. Dies sei jedoch nicht möglich gewesen, weil die damit zusammenhängenden Kosten ausgeufert seien. Diese Tatsache sei aus dem Schätzungsgutachten nicht ersichtlich gewesen. Diese Problematik habe nur schrittweise entschärft werden können. Auch Investitionen seien vor allem wegen der behördlichen Vorgaben mit keiner positiven Zukunftsprognose verbunden gewesen.

Das Interesse sei stets auf positive Ergebnisse gerichtet gewesen. Die Ergebnisverbesserung habe aber nur schrittweise erfolgen können. Bestimmte Maßnahmen (Vermietung an NGO) seien letztlich nicht realistisch und eine strukturelle Verbesserung wie Um- und Neubauten wirtschaftlich niemals möglich gewesen. Der beabsichtigte Neubau hätte nur bei Erfüllung der wirtschaftlichen Vorstellungen und höchstens während der letzten beiden Jahre erfolgen können. Die unabsehbare Pandemiesituation habe diese Überlegungen endgültig zunichtegemacht. Gravierende Änderungen beträfen den Kostenbereich (eklatanter Anstieg der Baukosten, ungewisse Energiekostenentwicklung), die Gefahr von kostspieligen Baumaterialengpässen, die Unsicherheiten und Restriktionen durch weitere Lockdowns (inklusive Einfluss auf die Arbeitsintensität) wie auch die Veränderungen betreffend die Vermietungsmöglichkeiten (Fernunterricht insb. an Universitäten, Homeoffice, Kurzarbeit etc.), Arbeitslosigkeitsrisiko potentieller Mieter. Ein Neubau erscheine somit auf absehbare Zeit kostenmäßig, organisatorisch und wirtschaftlich nicht sinnvoll.

Die nunmehrige Lagervermietung sei auch Produkt dieser Ausnahmesituation. Nur die Vermietung von Lagerflächen könne halbwegs langfristig beurteilt werden. Diese Vorgangsweise entspreche wirtschaftlichem Verhalten, wobei Unwägbarkeiten nicht gänzlich ausgeschlossen werden könnten, deren Einfluss aber möglichst geringgehalten werden könne. Zu berücksichtigen seien insb. auch die mietrechtlichen Vorschriften betreffend Wohnräume (Kündigungsfristen).

*Die **Maßnahmen bis 2013** seien bereits dargestellt worden:*

*Ab 2005 seien seitens des Ordens der ***Ordensgemeinschaft*** wegen Umbau Teile des Personals in den besseren ausgestatteten Zimmern untergebracht worden. Deswegen seien Umbauten in diesem Zeitraum nicht möglich gewesen (Lärm, Schmutz). Nach drei Jahren sei die Anzahl der an die ***Ordensmitglieder*** vermieteten Räume sukzessive reduziert worden und habe man begonnen, in den funktionstüchtigen Zimmern einfache Sanierungen durchzuführen, insb. an den Fenstern und der Innenausstattung. Es habe sich herausgestellt, dass aufgrund des Bauzustandes (vor allem Tramdecken) diesbezüglich endgültige Sanierungen sehr kostspielig und unwirtschaftlich sein würden. Wegen einer Verzögerung im Mutterhaus hätten die ***Ordensmitglieder*** wiederum Ersatzquartiere benötigt. Infolge dieser spezifischen Belegung sei es praktisch unmöglich gewesen, eine anderweitige Vermietung zu*

integrieren. Diese Vermietung habe Ende 2008 geendet. Dadurch habe auch keine Mieterhöhung erfolgen können. Erst nach Beendigung der Vermietung an die ***Ordensmitglieder*** habe eine umfangreichere Belegung und Erhöhung der Mieten erfolgen können.

Eine aggressive Vermietungstätigkeit hätte aber zu erhöhten Energiekosten geführt, weshalb nur Vermietungen durchgeführt worden seien, bei denen die Einnahmen mit den Kosten im Einklang gestanden hätten. Die einfachen Zimmer seien faktisch unvermietbar geworden, weil die Energiekosten die Mieterträge überstiegen hätten.

Außerdem sei es unverschuldet nicht möglich gewesen, die Mieterträge nach dem Schätzungsgutachten ***GA*** zu erzielen. Die Einzelzimmervermietung sei auch den Restriktionen des MRG unterlegen. Daher sei so weit wie kostengünstig möglich die Adaptierung von Zimmern auf Kleinwohnungen durchgeführt worden und habe damit eine Erhöhung der Mieteinnahmen erzielt werden können. Ein Umbau in Kleinwohnungen sei jedoch insb. aufgrund der Sanitärsituation nur in beschränktem Umfang kostengünstig möglich gewesen. Nachdem die Errichtung eines Neubaus nicht endgültig ausgeschlossen habe werden können, seien bei den Mietverhältnissen zB Kündigungsfristen zu berücksichtigen.

2014 sei eine Änderung des Bebauungsplanes durchgesetzt und nochmals die Gesamtvermietungsmöglichkeit an Sozialvereine bzw. NGOs geprüft worden. Diese sei an der mangelnden Barrierefreiheit gescheitert. 2018 eingereichte Ansuchen auf Änderung des Bebauungsplanes für ein weiteres Geschoß seien vorerst abgelehnt worden. 2019 beim Nebenhaus angedachte Aufstockungspläne seien auch für den Bf wegen teilweise gleicher wirtschaftlicher Interessen interessant gewesen. Ab Anfang 2020 habe die Pandemie auf absehbare Zeit zukunftssträchtige Überlegungen verhindert.

Nachdem relativ große Anteile an den Räumlichkeiten nicht kostengünstig vermietet hätten werden können, erfolge nunmehr eine Vermietung als Lagerräume. Es fielen damit praktisch keine nennenswerten Stromkosten für Beheizung an und ergäbe sich daraus eine Ergebnismaximierung ohne umfangreiche Investitionen. Auf absehbare Zeit seien Investitionen, insb. in einen Neubau wegen nicht nur wirtschaftlichen Unwägbarkeiten nicht realistisch. Grundsätzlich seien Investitionen im Sinne der Substanzverbesserung bevorzugt worden, die jedoch wegen der wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht zielführend gewesen seien.

Zur Kriterienprüfung:

1) Ausmaß und Entwicklung der Verluste: Die Entwicklung der Ergebnisse zeige zukünftig eine positive Entwicklung: Es sei von der Richtigkeit des Gutachtens vom 08.05.2003 ausgegangen worden. Nachdem die diesbezüglichen Ertragsansätze unverschuldet nicht realisierbar gewesen seien, hätten andere Maßnahmen gesetzt werden müssen. Bereits 2004 habe es Planungen betreffend Umbau gegeben, die aber nicht realisierbar gewesen sei, da für die Mieter Parkmöglichkeiten geschaffen hätten werden müssen. Dem hätte nur ein Neubau samt Tiefgarage entsprochen, was vom Bauamt nicht bewilligt worden sei. Es sei aber weiterhin nach einer Ertragsverbesserung getrachtet worden. Der Einbau von kostengünstigen Gas-Etagenheizungen sei von der Behörde abgelehnt worden. Die geforderten

Fernwärmeanschlüsse und somit die beabsichtigten Startwohnungen seien wirtschaftlich nicht realisierbar gewesen. Eine Gesamtvermietung an NGOs bzw. Sozialvereine ab 2009 sei am Verhalten der Umgebung gescheitert. Es sei daher lediglich die Maximalvermietung ohne unwirtschaftliche Zusatzkosten geblieben.

2) Verhältnis der Verluste zum Gewinn: Im Rechtsmittelzeitraum sei jedenfalls ein positives Gesamtergebnis angedacht gewesen. Insb. politisches Verhalten habe die gewünschte Realisierung verhindert.

3) Die Ursachen hätten vom Bf nicht beeinflusst werden können bzw. seien zum Kaufzeitpunkt nicht ersichtlich gewesen.

4) Marktgerechtes Verhalten: Man habe die Planung stets an die Notwendigkeiten einer ertragreichen Vermietung angepasst.

5) Preisgestaltung: Es sei stets nach einer wirtschaftlich vertretbaren Erhöhung der Mieten getrachtet worden.

6) Strukturverbessernde Maßnahmen: Die Darstellung habe den stetigen Ansatz zu Maßnahmen zwecks Verbesserung der Ertragslage gezeigt. Laut Judikatur sei eine Stichtagsbetrachtung anzuwenden. Es liege keine Änderung der Bewirtschaftung vor, sondern eine jeweils gebotene zukunftsorientierte laufende Entwicklung der Erstvorstellungen. Die Veränderungen beträfen nicht die Bewirtschaftungsart, sondern seien lediglich wirtschaftlich notwendig. Ein Neubau ohne erworbenes Altobjekt könne nicht erfolgen und könne niemals Liebhaberei vorliegen, weil die Verluste weitgehend durch die AfA des Altobjektes verursacht seien und die Aufwendungen auch bei einem Neubau nicht vermieden werden könnten. Die Betrachtung zu den jeweiligen Stichtagen könne lediglich mit dem Wissen des jeweiligen Stichtages erfolgen. Es könne dem Steuerpflichtigen nicht zur Last gelegt werden, wenn sich abweichend vom Gutachten endgültige Mindererträge ergäben. Der Bf habe sich stets im eigenen Interesse an Maßnahmen zur Gewinnmaximierung gehalten. Diese beträfen ein wirtschaftlich gebotenes Verhalten. Insb. behördliche Maßnahmen könnten vom Bf nicht vorhergesehen werden. Durch die Vermietung seien auch die gesetzlichen Vorschriften des MRG tangiert worden, sodass insb. die Ertragsansätze nur unter Berücksichtigung des Mietrechts erfolgen könnten. Dies betreffe insb. die Kündigung von Mietverträgen. Nachdem stets ein Neubau beabsichtigt gewesen sei, könne der Abschluss von Mietverträgen zeitlich nur unter diesen Prämissen erfolgen.

In der Folge nahm der Bf in seiner **Antwort vom 22.07.2021** zu den **Fragen laut Punkt B)** des Schreibens des Bundesfinanzgerichtes Stellung:

B/1) Gesamtnutzfläche laut Gutachten 1060 m², allg. Räume 193 m², Netto-Nfl 867 m².

B/2) Zur Frage, welche Teile des Gebäudes wann und in welchem Ausmaß vermietet, wie hoch die jeweiligen Mieteinnahmen gewesen seien und welche Teile in welchem Ausmaß leer gestanden hätten, wurde die gegenwärtige Vermietung dargestellt:

4. OG 60 m²; 3. OG 70 m²; 2. OG 70 m²; 1. OG 60 m²; Summe = 260 m²

Die Vermietung bis 2011 sei der Niederschrift der BP zu entnehmen. Die Höhe der

Mieteinnahmen könne der Aufstellung für 2008 und 2009 entnommen werden.

Die Räumlichkeiten seien meist nur kurzfristig an Studenten (insb. aus dem Ausland) vermietet worden. Der Rest der Räumlichkeiten sei leer gestanden. Eine Vermietung sei wegen zu hoher Energiekosten und teilweise fehlenden Sanitäreinrichtungen nicht möglich gewesen. Zudem seien Räumlichkeiten durch Vermieter devastiert worden.

B/3) Das Gutachten Dr. ***GA*** vom 08.05.2003 wurde auftragsgemäß vorgelegt.

B/4) Die angeforderten Überschussrechnungen 2003 bis 2007 und 2012 bis 2018 waren bereits mit Faxschreiben vom 26.04.2021 übermittelt worden, jene für 2019 und 2020 waren dem Schreiben vom 22.07.2021 beigelegt. Angemerkt wurde, *dass für 2021 aufgrund der Pandemiesituation (insb. Ausbleiben von Auslandsstudenten, tw. Verzicht auf Mieteinnahmen) von einem Nullergebnis ausgegangen werde.*

B/5) Zur Aufgliederung der „Sonstigen Kosten“ wurde auf die Überschussrechnungen verwiesen.

B/6) Zur Frage, warum sich die Einnahmen 2009 gegenüber 2008 fast verdoppelt hätten: *Die Erhöhung habe durch leistbare Adaptierungsarbeiten – tw. in Eigenleistung – erzielt werden können. Weitere Adaptierungen seien wirtschaftlich nicht zweckmäßig gewesen, weil diese nur die Verluste erhöht hätten.*

B/7) Zur Frage, warum die jährlichen Einnahmen 2016 wesentlich höher gewesen wären als in den Vorjahren, obwohl keine wesentliche Erhöhung der AfA bzw. der Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungskosten ersichtlich sei: *Durch eine Veränderung der Mieterstruktur (geringere Mietansprüche) hätten eine bessere Auslastung und damit höhere Mieteinnahmen erzielt werden können.*

B/8) Zur Frage, ob ausgewiesenen hohen Stromkosten nicht zum Teil von den Mietern bezahlt worden und wie hoch diese vor 2008 und nach 2012 gewesen seien: *Die Stromkosten seien tw. weiterverrechnet worden. Es handle sich dabei um jene Beträge, die betreffend Beheizung lt. jeweiliger USt-Erklärung mit 20% versteuert worden seien. Die restlichen Betriebskosten seien in der Pauschalmiete enthalten. Die Höhe der Stromkosten sei den übermittelten Überschussrechnungen zu entnehmen. Bezüglich 2013 werde auf die Zusammenstellung lt. Niederschrift bzw. Beschwerde verwiesen.*

B/9) Zu den Fragen zum Zeitpunkt und zu den Aussichten auf einen Neubau und allfälligen zwischenzeitigen Sanierungsmaßnahmen: *Ein Neubau stehe weiterhin im Raum. Die Realisierung könne aufgrund von vom Bf nicht beeinflussbaren Umständen nicht durchgeführt werden. Die Baumaßnahmen seien bisher an der Unmöglichkeit einer geforderten Errichtung einer Tiefgarage bzw. mangelnder Bewilligung eines wirtschaftlichen Vollausbau des 5./6. Geschoßes gescheitert. Außerdem hätten in der direkten Umgebung Baumaßnahmen stattgefunden, die eine gleichzeitige Errichtung nicht ermöglicht hätten.*

Bezüglich durchgeführter, geplanter, gewünschter und erforderlicher Maßnahmen sowie der aktuellen Planung 2012 wurde auf die Beilage zur Niederschrift/BP verwiesen.

Grundsätzlich wäre nunmehr ein Neubau wahrscheinlich auch in der gewünschten Form und im gewünschten Umfang möglich. Die Auswirkungen der Pandemie hätten jedoch wie dargestellt

zu Kostenexplosion bzw. zu Engpässen im Baubereich geführt. Es sei daher auf absehbare Zeit ein Neubau unter Berücksichtigung der Kosten-Nutzenrechnung nicht zielführend. Das nunmehrige Forcieren der kostengünstigen Lagervermietung stelle eine Erfolgsmaximierung dar. Ziel müsse insb. die Vermeidung nicht überwälzbarer Energiekosten sein. Ein kostengünstiger Neubau mit adäquaten Mieteinnahmen sei derzeit nicht realisierbar. Die Baukostensteigerungen lägen weitaus höher als die möglichen fiktiven Mieterhöhungen.

12. Mit der **Ladung vom 27.09.2021** zu einem Erörterungsgespräch wurden dem Finanzamt die Unterlagen des beim Bundesfinanzgericht durchgeführten Vorhaltsverfahrens zur Kenntnis übermittelt.

13. Anlässlich eines am **21.10.2021** beim Bundesfinanzgericht in Anwesenheit der Vertreter beider Parteien durchgeführten **Erörterungsgespräches** wurde die Beschwerdeangelegenheit ausführlich diskutiert und die noch offenen Fragen zum Sachverhalt geklärt:

Zunächst legte die Richterin den Parteien des Beschwerdeverfahrens eine zusammengefasste Prognoserechnung für die Jahre 2003 bis 2029 vor, die auf den Angaben des Bf's im bisherigen Ermittlungsverfahrens und den aktenkundigen jährlichen Einkünften aus dem beschwerdegegenständlichen Objekt beruhte. Dazu wies sie unter Verweis auf ihre Ausführungen im Ergänzungsersuchen vom 29.03.2021 auf die die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hin, wonach für die Liebhabereibeurteilung bei entgeltlicher Gebäudeüberlassung die Eignung der Betätigung, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes – hier 2003 bis 2029 – maßgeblich sei. Aus der Prognoserechnung sei zu ersehen, dass ein Gesamteinnahmenüberschuss nur unter Einbeziehung der prognostizierten Ergebnisse für die zukünftigen Jahre ab 2022 möglich sei. Hinsichtlich dieser Jahre sei eine Änderung der Vermietungsstrategie insofern angedacht, als ein Großteil des Hauses (fast 80%) nur mehr als Lager vermietet werden solle und ein kleinerer Teil als Wohnungen, wodurch die Stromkosten für Heizung und Warmwasser erheblich verringert werden könnten.

Der steuerliche Vertreter ergänzte hierzu, *dass ab 2022 auch die Vermietung der Wohnungen kostendeckend möglich sei. Bei der Vermietung habe es sich nicht um ein Steuersparmodell gehandelt. In diesem Stadthaus hätten die Räume als Ordination, Büro, Wohnungen etc. vermietet werden sollen. Die Ergebnisse laut Gutachten hätten sich aber nicht bewahrheitet, insbesondere die Energiekosten seien nicht ausreichend berücksichtigt worden.*

Dem Einwand der Vertreterin der belangten Behörde, *dass es sich bei dem Gutachten Dr. ***GA*** um ein solches zur Verkehrswertermittlung zwecks Verkauf gehandelt habe*, entgegnete der Vertreter des Bf's, *dass die sich daraus ergebenden Zahlen dennoch als richtig angenommen hätten werden können. Grundlage sei ja die Realschätzordnung gewesen und habe es zu diesem Zeitpunkt keine anderen Zahlen gegeben.*

Die Richterin wies darauf hin, *dass für die Liebhabereibeurteilung die Verhältnisse im Beobachtungszeitraum am Beginn der Betätigung zu beurteilen seien. Außerdem sei der Gutachter von einer Weiterverrechnung der Betriebskosten ausgegangen, was – wie der*

Vertreter des Bf's einwarf – nicht den Tatsachen entsprochen habe, weil eine direkte Zuordnung der Stromkosten zu den einzelnen Räumen nicht möglich gewesen sei.

In der Folge wurden von den Vertretern des Bf's folgende Fragen geklärt:

Zur Überlassung von Räumlichkeiten an die *Ordensgemeinschaft*** in den Jahren unmittelbar nach dem Ankauf des Objektes:**

*Zu Beginn 2003 und 2004 sei nichts bezahlt worden. Die Betriebskosten seien von den ***Ordensmitglieder*** teilweise getragen worden. Diesbezüglich habe es nur mündliche Vereinbarungen gegeben.*

Vorgelegt wurde ein Schriftverkehr mit den ***Ordensgemeinschaft***, wonach ab April 2005 Miete und Stromkosten bezahlt wurden. Laut Fax vom 19.04.2005 des Bf's an die ***Ordensgemeinschaft*** gab dieser sein Mietenkonto bekannt und betrug die vereinbarte Miete (3,27 €/m² plus 10% MwSt) sowie die verrechneten Betriebskosten 40 € für die großen Heizkörper plus 20% MwSt und 30 € plus 20% MwSt für die kleinen Heizkörper (Steckheizkörper). Die genaue Abrechnung der Betriebskosten sollte mit der Jahresabrechnung erfolgen.

Weiters wurde das Inserat zum Verkauf des Hauses durch die ***Ordensgemeinschaft*** aus dem Jahr 2003 vorgelegt. Darin wurde als Kaufpreis 700.000,00 € angeführt und darauf hingewiesen, dass das ehemalige Heim (4-stöckiges Wohnhaus mit kleinem Innenhof) derzeit leer stehe, unterkellert sei, einfache Ausstattung habe und sich Lift und Elektroheizung darin befänden. *Die Information mit dem Leerstand stimmte laut Anmerkung des steuerlichen Vertreters so nicht, sodass man dem Bf mit dem Kaufpreis entgegengekommen und diesen auf 620.000,00 € reduziert habe. Aus diesem Grunde sei man aber dann auch den ***Ordensmitglieder*** entgegengekommen und habe ihnen bei Bedarf Zimmer zur Verfügung gestellt.*

*Das Stromproblem sei erst nach dem gänzlichen Auszug der ***Ordensmitglieder*** aufgetreten, da diese noch sehr auf die Sparsamkeit bezüglich Energiekosten geachtet hätten. Dies sei bei den Mietern ab 2008 nicht mehr der Fall gewesen.*

Zum Nachweis, dass bereits ab 2004 Umbauarbeiten geplant gewesen waren, wurden Unterlagen (Kostenschätzung/Baubüro ***A***/Februar 2004) vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass eine „Kleine Lösung mit Duschen“ bzw. eine „Große Lösung mit Bädern und Erneuerung der Fußböden“ angedacht war.

Zu den Stromkosten, insbesondere zur Frage der hohen Differenz zwischen den Stromkosten des Jahres 2008 in Höhe von 11.148,41 € zu den erklärten Betriebskosten in Höhe von 3.602,54 € und warum die Kosten nur in minimalem Ausmaß verrechnet worden seien:

Die Stromkosten hätten nicht weiterverrechnet werden können, weil keine Zuordnung möglich gewesen sei. Der Einbau eines Systems, das eine Zuordnung ermöglicht hätte, wäre zu teuer gewesen. Die Gas-Etagen-Heizung sei nicht bewilligt worden und habe der Bf die überschüssigen Stromkosten selbst tragen müssen. Deshalb seien auch nicht mehr Räume vermietet worden, da bei diesen Energiekosten Mieter ausgeblieben wären. Es seien immer knapp unter 4.000,00 € Stromkosten pauschal weiterverrechnet worden, da eine direkte

Zuordnung nicht möglich gewesen sei.

Zur Frage der Erhöhung der Mieteinnahmen 2009 gegenüber 2008 und dazu, warum nicht schon vorher Adaptierungsarbeiten durchgeführt worden seien:

*Erst nach dem Auszug der ***Ordensmitglieder*** habe mehr vermietet werden können.*

Zum wesentlichen Anstieg der Mieteinnahmen 2016:

Ab 2016 sei man davon abgegangen, nur mehr an zuverlässige Personen zu vermieten, man habe sich an mehrere Schichten von Mietern gerichtet. Außerdem habe sich die Gattin des Bf's aufgrund ihrer Pensionierung mehr um die Vermietung kümmern können.

Zur Auslastung des Hauses im Hinblick auf die Vermietung:

Es seien über den Zeitraum von 2003 bis jetzt nicht immer die gleichen Wohnungen vermietet worden, sondern je nach Zustand verschiedene Wohnungen und Zimmer.

Zur Beeinträchtigung durch Zwangsvorschriften des Mietrechtsgesetzes:

Aufgrund des Zustandes der Zimmer habe sich keine direkte Auswirkung auf die Zahlen ergeben. Die Einschränkungen des MRG hätten sich auf das Kündigungsrecht bezogen.

Als Muster für einen Mietvertrag mit Auslandsstudenten wurde ein solcher vom 18.09.2017 mit einer Mieterin aus Bulgarien vorgelegt. Daraus ging hervor, dass für ein Zimmer mit 30 m² ein Pauschalbetrag von 170,00 Euro verlangt wurde. Bezüglich Betriebskosten gab es keine extra Vereinbarung. Angemietet wurde ein Zimmer im 1. Obergeschoß mit 30 m². Das Mietverhältnis begann am 20.09.2017 und war bis 19.09.2020 befristet abgeschlossen (Punkt 2). Als monatlicher Pauschalmietzins wurde der Betrag von 170,00 € vereinbart (Punkt 3). Der Vermieter verpflichtete sich zu ausreichender Versorgung des Zimmers mit Wasser und Strom (inkl. Heizung – siehe Punkt 4.2).

Der Vertreter des Bf's wies in diesem Zusammenhang wiederum auf die mangelnde Zuordenbarkeit hin. *Auch diesbezüglich spiele das MRG eine Rolle. Es könnten nur direkt zuordenbare Betriebskosten verrechnet werden.*

Zur geplanten Lagervermietung ab 2022:

Der steuerliche Vertreter legte in diesem Zusammenhang zwei Inserate/***X*** vom 19.08. und 11.05.2021 vor. Außerdem wurde exemplarisch ein Mietvertrag für Lagerraum vom 06.07.2021 über 26,5 m² im 3. Obergeschoß vorgelegt (monatliche Miete 159 Euro brutto). Laut steuerlichem Vertreter gäbe es mittlerweile drei solche Verträge. Der Bf denke vor allem an eine Lagervermietung in Form von Privatarchive.

Laut Text der **Inserate** wurden mehrere Lagerräume von 8 bis 26 qm um 5 Euro/m² zur Vermietung angeboten. Die Räume seien in einem Stadthaus mit Lift gelegen, trocken und hell und für die langfristige Lagerung von Akten und Büchern für Private, Selbständige und Firmen ausgezeichnet geeignet.

Der vorgelegte **Mietvertrag betreffend Lager vom 06.07.2021** bezog sich auf einen Raum im 3. OG im Ausmaß von 26,5 m². Die Anmietung erfolgte für Zwecke der Einlagerung von Akten und Büchern. Eine auch nur vorübergehende Nutzung durch Personen, als Werkstatt, Büro, Aufenthaltsraum oder Geschäftsadresse wurde untersagt. Ebenso wurde es dem Mieter untersagt, Elektrogeräte an das Stromnetz der Mietsache anzuschließen (Punkt 2). Das

Mietverhältnis begann am 01.07.2021 und ist auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (Punkt 4). Die monatliche Miete beträgt 159 € (inkl. 20% USt) – Punkt 5. Die Verrechnung von Betriebskosten war nicht vereinbart worden.

Zur Frage, warum die Idee nicht schon früher aufgegriffen worden sei, zumal bereits im Jahr 2008 ein Teil des Erdgeschoßes als Lager vermietet gewesen sei: *Hierfür habe es Gründe der Praktikabilität gegeben. Es hätten vorher Räume freigemacht werden müssen.*

Im weiteren Verlauf des Erörterungstermines wurde zur Diskussion gestellt, dass mit der Änderung der Vermietungsstrategie ab 2022 eine **Änderung der Bewirtschaftung** angedacht werden könnte. Nach Ansicht der Richterin sei dem Bf darin recht zu geben, *dass im Hinblick auf die Judikatur des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes Aufwand aus der Liebhabereiperiode, der in die Zeit der steuerlich beachtlichen Einkunftserzielungsphase nachwirke, nicht verloren gehen dürfe. Aus der angesprochenen Judikatur und Literatur gehe aber auch hervor, dass entsprechende Aufwendungen erst ab Änderung der Bewirtschaftung, die zu steuerlich beachtlichen Einkünften führe, als eine Art „Wartetastenverluste sui generis“ mit positiven Einkünften gegenverrechnet werden könnten.*

Seitens der Vertreter des Bf's wurde darauf hingewiesen, *dass im gegenständlichen Fall verschiedene **Unwägbarkeiten** zum negativen Ergebnis geführt hätten, angefangen beim Inserat über den Leerstand, Gutachten, Nichtbewilligung Gasthermen, Energielieferungen. Außerdem handle es sich bei der Lagervermietung um keine Änderung der Bewirtschaftung, da damit keine gravierenden Umbauarbeiten verbunden seien.*

14. Mit Faxeingabe vom 02.11.2021 ergänzte die steuerliche Vertretung des Bf's bezugnehmend auf die beim Erörterungstermin diskutierten Punkte betreffend das Vorliegen von Unwägbarkeiten und einer Änderung der Bewirtschaftungsart ihr Vorbringen im Wesentlichen, wie folgt:

Zum Punkt „Unwägbarkeiten“:

Zur allfälligen Annahme, dass Unwägbarkeiten nur in Fällen von „Extremsituationen“ (zB Corona-Pandemie) anzunehmen seien, sei entgegenzuhalten, dass die Anforderungen an das Vorliegen einer Einkunftsquelle laut VwGH zunehmend abgeschwächt worden seien (Verweis auf Doralt, EStG-Kommentar, Rz 365ff – LVO); diesbezügliche Beispiele:

Vertragsabwicklungsschwierigkeiten, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter; Schwierigkeiten in der Abwicklung des Bestandsverhältnisses; zum Leerstand führender Ameisenbefall.

Die hier wesentlichen Unwägbarkeiten seien zusammengefasst folgende gewesen:

- *faktische Unvermietbarkeit eines Teils der Zimmer wegen überbordender Stromkosten;*
- *reduzierte Wohnqualität wegen nicht zeitgemäßer Sanitäranlagen (nur einfache Handwaschbecken in den Zimmern, Braunfärbung des Wassers nach und nach in den einzelnen Zimmern; technisch unmögliche Teilsanierung, da die Eisenverrohrung im ganzen Haus den Rost nach und nach produziere; Totalsanierung kostenmäßig nicht machbar);*
- *Nichtbewilligung einer kostengünstigen Etagenheizung und Nichterteilung einer*

Baubewilligung;

- Auftreten von großflächigen Feuchtstellen aufgrund von Abflussrohrbruch mit Lecksuche;
- Stilllegung von Teilen der 4. Etage, Sanierung nur tw. im 3. Stock möglich;
- Unterlassung der Lüftung aufgrund längerer Absenz der Mieter, dadurch Schimmelsanierung erforderlich;
- Annahme von Mieteinnahmen in dem dem Verkauf zugrundeliegenden Bewertungsgutachten, die in dieser Höhe nicht zu erzielen gewesen seien;
- völliges Nichterwähnen der Stromkosten im Gutachten;
- verzögerter Auszug von Mietern (siehe zB Mietvertrag und Schriftverkehr, die im Zuge des Erörterungstermines ausgehändigt worden seien);

Zum Punkt „Änderung der Bewirtschaftung“:

Der möglichen Annahme der Änderung der Bewirtschaftung durch Intensivierung der Lagervermietung ab 2022 werde entgegengehalten, dass das Gebäude von Beginn an mit Überschusserzielungsabsicht entgeltlich überlassen worden sei. In Zukunft solle neben der Wohnungsvermietung die Lagervermietung forciert werden, dies mit dem Ziel, die Stromkosten zu minimieren und den Leerstand zu reduzieren. Der Leerstand sei auch in der verminderten Wohnqualität durch nicht mehr zeitgemäße Sanitäranlagen (Duschen am Gang, „braunes Wasser“ aus den Leitungen) begründet. Der Austausch einzelner Leitungsrohre sei baulich unmöglich. Wie geschildert, sei ein Gesamtumbau rechtlich und faktisch nicht möglich. Trotz der geminderten Qualitätsstandards sei eine Lagervermietung bestimmter Räumlichkeiten ohne zusätzlich Aufwand möglich.

Die Wohnungsvermietung bleibe im geschilderten Ausmaß aufrecht. Die zusätzliche Vermietung als Lagerraum erfordere keine Investitionen, bedürfe keiner Wasserversorgung und keiner Heizung; lediglich Lichtstrom sei erforderlich. Der steuerliche Charakter als Vermögensverwaltung bleibe unverändert.

Es werde daher eine von Anbeginn an ausgeübte entgeltliche Gebäudeüberlassung beibehalten bzw. adaptiert – und nicht im rechtlichen Sinne geändert (vgl. Doralt, EStG, Rz 475 zu § 2 LVO).

Es liege per definitionem keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor.

Gegenständlich liege eine große Vermietung gemäß § 1 Abs. 1 LVO vor. Die Änderung der Bewirtschaftung sei in § 2 Abs. 4 LVO geregelt und beziehe sich nur auf Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO, die aber hier NICHT vorliege. Eine Änderung der Bewirtschaftung sei nur bei der hier nicht vorliegenden „kleinen Vermietung“ denkbar (vgl. Neuhold/Karel, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 3. Aufl., S 196; Doralt, EStG, § 2/LVO Rz 45).

Im Rahmen des hier unstrittig nicht anwendbaren § 1 Abs. 2 LVO werde geprüft,

- ob durch eine Änderung ein Wandel in eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO oder
- ob durch eine Änderung weiterhin eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO vorliege, nunmehr aber im Rahmen einer § 1 Abs. 2 LVO-Betätigung Gewinne zu erwarten seien, dh die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet werde. Telos der Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO sei, dass Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern mit besonderem Bezug zur privaten Lebensführung steuerlich nicht verwertet werden sollten. Dieser Bezug zur privaten

Lebensführung sei im vorliegenden Fall in keiner wie immer gearteten Weise gegeben.

In diesem Sinne würden auch die Liebhaberei-Richtlinien in Rz 55 würde ausführen:

„Maßnahmen, die bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung die Kriterien einer Änderung der Bewirtschaftung erfüllen, sind im Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1

Liebhabereiverordnung entweder als Verbesserungsmaßnahme oder als Neubeginn einer anders gearteten Tätigkeit zu werten.“

Somit werde bestätigt, dass rechtliche keine Änderung der Bewirtschaftung vorliegen könne.

Bei den geschilderten Maßnahmen habe es sich um Verbesserungsmaßnahmen im Rahmen einer ab Anbeginn durchgehenden, mit Gewinnabsicht ausgeübten entgeltlichen

*Gebäudeüberlassung gehandelt. Bei einer **durchgehenden Vermietung** beginne kein neuer*

Betrachtungszeitraum zu laufen (vgl. Doralt, EStG, § 2 LVO Rz 520). Der einheitliche

Betrachtungszeitraum beginne im vorliegenden Fall somit ab dem Jahr 2003 zu laufen.

Zusammenfassend *liege im vorliegenden Fall liege durchgehende Betätigung/Vermietung*

gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung vor. § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung sei nicht

*anwendbar. **Für die Annahme einer Änderung der Bewirtschaftung fehle eine rechtliche***

Grundlage. Ein Neubeginn einer anders gearteten Tätigkeit liege nicht vor.

15. *In der mündlichen Senatsverhandlung vom 30.11.2021 merkte die Vertreterin der*

belangten Behörde nach dem Vortrag der Sache durch die Berichterstatterin

zusammenfassend an, dass die vom Bf angeführten Unwägbarkeiten keine solchen seien, da sie

schon von vornherein bekannt gewesen seien. Bei dem angesprochenen Gutachten handle es

sich um ein Verkehrswertgutachten, dass die Verkäuferin in Auftrag gegeben habe. Es sei auf

den schlechten Zustand der Zimmer und auf die Weiterverrechnung der Betriebskosten

hingewiesen worden. Die Sanierungsbedürftigkeit des Hauses sei von vornherein bekannt

gewesen. Ab 2022 sei mit der Lagervermietung ein völlig neuer Zweig eingeschlagen worden.

Seitens der steuerlichen Vertreter wurde zunächst darauf hingewiesen, dass sich aus der

Aufarbeitung des Themas „Unwägbarkeiten“ im Fax ergebe, dass die Differenzierung laut

Literatur und Judikatur sehr kasuistisch gesehen werde. Im Sachverhalt sei geschildert worden,

dass hier immer wieder Umstände in die Quere gekommen seien, die den angestrebten Erfolg

verhindert hätten. Es könne nicht nur Corona, wie beim Erörterungstermin zum Ausdruck

gebracht, eine Unwägbarkeit darstellen. Dem entgegnete die Vertreterin des Finanzamtes,

dass hier ein Missverständnis vorliege. Corona sei eigentlich als weitere mögliche Unwägbarkeit

dargestellt worden.

Die Vertreter des Bf's wiesen noch einmal auf die bereits im Fax dargelegten Unwägbarkeiten

hin und darauf, dass man dies sehr einzelfallsbezogen sehen müsse. Unwägbarkeit heiße nicht,

dass es nicht von vornherein bestanden haben müsse. Unwägbarkeiten seien Faktoren, die

eben aus irgendwelchen Gründen nicht bekannt gewesen seien oder bekannt sein hätten

können. Man habe ja selbst nicht in die Leitungen hineinschauen können. Unvorhergesehene

Ereignisse bedeute nicht, dass diese nicht von vornherein bestanden hätten. Es habe sich dabei

um Sachen gehandelt, die von vornherein bestanden hätten, aber nicht in dieser Form bekannt

gewesen seien.

Zur „Änderung der Bewirtschaftungsart“ wiesen die Vertreter des Bf's darauf hin, *dass eine solche gemäß § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung eindeutig nur bei der kleinen Vermietung vorliegen könne. Hier liege aber unbestritten eine große Vermietung vor, weshalb eine Änderung der Bewirtschaftung nach dieser Bestimmung gegenständlich rechtlich gar nicht anwendbar sei. Es sei eine Vermietung vom ersten Tag an bis jetzt und in Zukunft angestrebt gewesen, wobei versucht worden sei, die Kosten niedrig zu halten, die Stromkosten zu minimieren, Investitions- und Instandhaltungskosten zu vermeiden und natürlich auch aufgrund der Marktgegebenheiten, weil die Nachfrage steige, durch vermehrte Lagervermietung an Stelle der Wohnungsvermietung die erforderlichen Erträge zu erzielen. Die Lagervermietung solle nicht nur Kosten einsparen, es könnten dadurch auch Räumlichkeiten in größerem Umfang vermietet werden, weil zB etwa Sanitäranlagen keine Rolle spielten. Das Haus könnte dadurch weitgehend zur Gänze vermietet werden, was vorher aus verschiedenen Gründen nicht gegangen sei. Daher sei das auch keine Änderung, sondern in Wahrheit eine Ergänzung, weil vorher nur in relativ geringem Umfang vermietet habe werden können.*

Über Nachfrage eines Beisitzers gab der Vertreter des Bf's an, *dass das Haus nach Bombenschäden in dieser Form nach dem Krieg wiederaufgebaut und saniert worden sei.* Die Richterin verlas aus dem Gutachten laut Akt, dass das Haus im 19. Jahrhundert unterkellert und zweigeschoßig gebaut und cirka 110 Jahre später in den Fünfzigerjahren um zwei Geschoße erweitert worden sei.

Zur Frage nach der Befristung der Lagermietverträge gab der Vertreter des Bf's an, *dass diese mangels notwendiger Rücksichtnahme auf MRG nun auch unbefristet abgeschlossen werden könnten. Es gebe hier laufend Anfragen und Gespräche.* Die Richterin wies in diesem Zusammenhang auf den im Akt aufliegenden Mietvertrag hin, wonach der Lagermietvertrag unbefristet mit einer Mindestdauer von 12 Monaten vereinbart sei.

Auf Nachfrage nach den Mietverträgen für die beabsichtige Wohnungsvermietung ab 2022 wiesen die Vertreter des Bf's darauf hin, *dass jetzt Auslandsstudenten auszögen und man dabei sei, die Räume von lästigen Mietern freizumachen. Die Pandemiesituation erschwere jetzt auch die Vermietung, aber die Wohnungen könnten sicher vermietet werden, da sie über entsprechende Qualitätsstandards verfügten (zB von Sanitäranlagen her).*

Über Frage der Richterin nach der positiven Bauplanänderung 2007 für Umbauten innerhalb des Altbestandes gaben die die Vertreter des Bf's an, *dass im Zusammenhang mit der Startwohnungsvariante entgegen der bisherigen Sachverhaltsannahme noch keine Tiefgarage angedacht worden sei, weil das ja, ohne den Altbestand zu beseitigen, kaum ökonomisch möglich gewesen sei. Wegen der geforderten, aber fehlenden Parkmöglichkeiten sei es dann auch nicht zum Umbau des Altbestandes in Startwohnungen gekommen und in der Folge ein Neubau angestrebt worden.* Zur Frage nach der Baubewilligung für den Neubau: *Vor 2013 sei man abgelehnt worden. Man habe ja einen wirtschaftlich sinnvollen Neubau errichten wollen. Die Planung mit Garage sei schon so weit gediehen gewesen, dass man gewusst habe, dass ein Kostenvolumen von cirka drei Mio Euro für einen Neubau erforderlich sei, um einen Ertrag zu*

erzielen. Der Gestaltungsbeirat, der bei der Baubewilligung eine wesentliche Rolle spiele, habe die Bebauung der gesamten Umgebung im Blick gehabt. Die Verbauung durch Hochhäuser in der Umgebung habe man 2003 noch nicht abschätzen können. Es liege noch keine Baubewilligung für den Neubau vor. Aber angesichts der durch die Pandemie hervorgerufenen Probleme sei die Sinnhaftigkeit eines Neubaus derzeit ohnehin nicht realistisch abschätzbar. Die Vertreterin der belangten Behörde beantragte die Abweisung der Beschwerden unter Annahme von Liebhaberei. Die Vertreter des Bf's beantragten die Stattgabe ihrer Beschwerden unter Annahme einer steuerrechtlich beachtlichen Einkunftsquelle.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf – hauptberuflich als *****Arzt***** tätig – erwarb am 30.09.2003 von den *****Ordensgemeinschaft***** *****Name***** die Liegenschaft *****Adresse***** samt darauf befindlichem Gebäude (Kaufpreis 620.000,00 €).

Laut Verkehrswertgutachten des von der Verkäuferin beauftragten Sachverständigen Dr. *****GA***** vom 08.05.2003 betrug die Gesamtnutzfläche des fünfgeschoßigen Hauses circa 1.000 m². Im Zuge der Ertragswertermittlung wurde in diesem Gutachten eine zu erwartende Nettomiete für Büro bzw. Lager (250 m²) und 35 Einzelzimmer à 15 m² von 42.000,00 € pro Jahr errechnet. Dabei ging der Sachverständige von einer Weiterverrechnung der Betriebskosten an die Mieter aus.

In den Jahren 2003 und 2004 erzielte der Bf aus der Vermietung des Objektes keine Einnahmen, da er den *****Ordensgemeinschaft***** zunächst noch einen Teil der Zimmer ohne Miete zur Verfügung stellte und andere Räume in dieser Zeit nicht vermietete. Ab April 2005 wurde Miete verrechnet.

Nach Durchführung einer **Außenprüfung** durch die Abgabenbehörde im Jahr **2007** und Reduzierung des AfA-Satzes anlässlich dieser Prüfung wurden die sich aus der Vermietung des Objektes ergebenden Verluste vom Finanzamt für die **Jahre 2003 bis 2007** in Höhe von insgesamt **-62.222,41 €** (2003: -240,85 €; 2004: -16.963,39 €; 2005: -8.473,97 €; 2006: -14.121,12 €; 2007: -22.423,08 €) endgültig anerkannt.

Die erklärten Verluste von insgesamt **-63.158,82 €** für die **Jahre 2008 bis 2011** (2008: - 24.216,58 €; 2009: -13.507,19 €; 2010: -16.247,65 €; 2011: -9.187,40 €) wurden vom Finanzamt zunächst (ab 2009 im Rahmen vorläufiger Veranlagungen) berücksichtigt.

Im Zuge einer im Jahr **2013** durchgeführten neuerlichen **Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2011** wurden vom Bf im Zusammenhang mit der Prüfung im Hinblick auf Liebhaberei im

steuerlichen Sinn zwei Prognoserechnungen vorgelegt:

Die **erste Prognoserechnung** für 2003 bis 2007 umfasste bereits die tatsächlichen Ergebnisse und ergab – noch unter Einbeziehung der später anlässlich der Außenprüfung 2007 korrigierten AfA – ein kumuliertes negatives Gesamtergebnis von -102.326,00 €.

Die **zweite Prognoserechnung** für 2008 bis 2023 berücksichtigte als Mieteinnahmen die im Sachverständigengutachten prognostizierten Einnahmen samt Indexierung. Danach ergab sich bis 2023 ein kumuliertes positives Ergebnis von 278.186,00 €. Den in dieser Prognoserechnung für die Jahre 2008 bis 2011 ausgewiesenen positiven Jahresergebnissen von insgesamt +10.185,00 € (2008: 1.245,00 €; 2009: 2.101,00 €; 2010: 2.974,00 €; 2011: 3.865,00 €) standen die inzwischen ermittelten tatsächlichen, oben dargestellten negativen Ergebnisse in Höhe von -63.158,82 € gegenüber. Der Grund für diese Abweichungen lag vor allem in der **Differenz zwischen tatsächlichen und prognostizierten Mieteinnahmen** und den **hohen Energiekosten**.

Die Mieteinnahmen waren jährlich in der Höhe zwischen circa 46.000,00 € und 48.000,00 € prognostiziert worden, tatsächlich lagen diese zwischen circa 10.000,00 € und 19.000,00 €. Die verminderten Mieterträge waren Folge daraus, dass das Gebäude bzw. dessen Zimmer nur zum Teil vermietet wurden. Eine Vermietung war wegen zu hoher Energiekosten nicht möglich, teilweise fehlten Sanitäreinrichtungen und waren Räume durch Mieter devastiert.

Die Beheizung des Hauses erfolgte mittels Elektro-Konvektoren und war somit sehr kostenintensiv. Die nur zu einem geringen Teil weiterverrechneten Stromkosten lagen zwischen 2006 und 2015 bei durchschnittlich circa 10.500,00 € jährlich, von 2016 bis 2020 bei durchschnittlich circa 7.500,00 € jährlich. Der Gutachter war in seiner Ertragswertberechnung von einer gänzlichen Weiterverrechnung der Betriebskosten an die Mieter ausgegangen. Der Grund dafür, dass die Stromkosten vom Bf an die Mieter nur zu einem Bruchteil in Form von Pauschbeträgen weiterverrechnet wurden, war deren mangelnde Zuordenbarkeit zu den einzelnen Wohneinheiten. Die Kosten stiegen vor allem ab 2008 mit dem Einzug fremder Mieter (nach Auszug der *****Ordensgemeinschaft*****) und deren weniger sparsamem Umgang mit Energie. Der Einbau eines Systems zwecks Zuordnung zu den Wohnungen wurde aus Kostengründen nicht erwogen. Eine Gas-Etagen-Heizung wurde von der *****Energieanbieter***** verwehrt. Der anstatt dessen angebotene Anschluss an das Fernwärmenetz wurde vom Bf wegen zu hoher Kosten abgelehnt. Der Bf versuchte, die Stromkosten durch Wahl günstigerer Stromanbieter zu senken.

Die Vermietungssituation stellte sich zusammenfassend, wie folgt, dar:

Die Vermietung einzelner Räumlichkeiten variierte in den einzelnen Jahren stark.

Aufgrund einer mündlichen Vereinbarung wurde an die *****Ordensgemeinschaft***** für den Zeitraum von zwei Jahren ab Kauf zunächst ein Einweisungsrecht über ein

Restzimmerkontingent von circa 12 Zimmern vergeben, dies vor allem im ersten Obergeschoß.

In den Jahren 2003 und 2004 wurde keine Miete verlangt. Eine Verrechnung von Miete samt Betriebskosten erfolgte erst ab April 2005 (3,27 €/m² plus Pauschale von 40 € für große und 30 € für kleine Heizkörper; eine genaue Abrechnung der Betriebskosten war mit der

Jahresabrechnung vereinbart). Nach der ursprünglichen Vereinbarung für die Dauer von zwei Jahren erfolgte ab Oktober 2005 eine Verlängerung für weitere 18 Monate. Letztendlich wurde für die Unterbringung von ***Ordensmitglieder*** und Padres bis Ende 2008 ein Teil der Zimmer zur Verfügung gestellt, wobei das Kontingent sukzessive verkleinert wurde. Während dieser Zeit setzte der Bf zwecks Hintanhaltung von Lärm- und Schmutzbelästigung keine Maßnahmen zur Vermietung weiterer Räume. Daneben unternahm er Planungen in Richtung Um- oder Neubau im Hinblick auf die Errichtung von Startwohnungen oder Zimmer mit Duschen.

Ab 2009 wurden in den einzelnen Geschoßen des Hauses vom Bf – laut seinen Angaben größtenteils im Wege von Eigenleistungen; die ausgewiesenen Instandsetzungskosten waren vergleichsweise gering – teilweise Zimmer zu unterschiedlich großen Wohnungen zusammengelegt und diese sowie einzelne Zimmer je nach Zustand jeweils vorübergehend vermietet.

So war etwa im **Erdgeschoß** eine Wohnung mit 117 m² jedenfalls von 2008 bis 2011 und ein Teil des Erdgeschoßes bis Mai 2008 als Lager vermietet. Derzeit ist dort kein Raum vermietet, ab 2022 soll das Erdgeschoß als Lager vermietet werden.

Das **1. Obergeschoß** wurde zunächst für die ***Ordensgemeinschaft*** freigehalten. Es gab dort nur eine kurzfristige Vermietung von Jänner bis März 2008. Derzeit ist dort eine Wohnung von 60 m² vermietet. Ab 2022 sollen dort zwei Kleinwohnungen à 32 m² vermietet werden. Größere Instandsetzungskosten wurden in diesem Zusammenhang in der Prognoserechnung nicht veranschlagt. Der Umbau soll laut Bf im Wege von Eigenleistungen erfolgen.

Das **2. Obergeschoß** war wegen fehlender Sanitäreinrichtungen zunächst nicht vermietbar. Derzeit ist dort eine Wohnung von 70 m² vermietet, ab 2022 soll dort eine Wohnung mit 60 m² vermietet werden.

Im **3. Obergeschoß** waren von September bis Dezember 2011 zwei Zimmer (je 15 m²) vermietet, von 2008 bis 2011 ein Zimmer mit Abstellraum und von Oktober 2008 bis August 2011 zwei Zimmer als unbeheiztes Atelier. Derzeit ist dort eine Wohnung mit 70 m² vermietet, ab 2022 soll dort eine Wohnung mit 60 m² vermietet werden. Entsprechende Adaptierungsarbeiten sollten wiederum hauptsächlich in Form von Eigenleistungen erfolgen.

Im **4. Obergeschoß** waren von 2008 bis 2011 zwei Zimmer samt Vorraum und von Jänner 2008 bis Oktober 2010 ein Zimmer vermietet. Aktuell wird dort eine Wohnung mit 60 m² vermietet, ab 2022 sollen dort nur noch Lagerräume vermietet werden.

Neben der beschriebenen Vermietung kam es während der beschwerdegegenständlichen Jahre sowie in den Folgejahren immer wieder zur kurzfristigen Vermietung von Zimmern an Studenten, vorwiegend **Auslandsstudenten**. Der Rest der Zimmer stand wegen zu hoher Energiekosten bei Vermietung, fehlender Sanitäreinrichtungen und Devastierung durch Mieter leer. Eine Einschränkung der Einnahmehöhe durch das Mietrechtsgesetz hat sich angesichts des Zustandes der Zimmer nicht ergeben; dessen Einschränkungen bezogen sich jedoch auf die Kündigungsmöglichkeiten.

Ab 2009 stiegen die Mieteinnahmen infolge Vermietung an fremde Mieter nach Durchführung teilweise in Eigenleistung erfolgter, leistbarer Adaptierungsarbeiten an; auch die nicht weiterverrechneten Stromkosten stiegen jedoch aus den dargestellten Gründen.

Die Verdoppelung der Mieteinnahmen 2016 gegenüber 2015 erklärte sich daraus, dass sich nunmehr die Gattin des Bf's aufgrund ihrer Pensionierung intensiver um die Vermietung kümmern konnte und nunmehr andere Mieterschichten (geringere Mietansprüche) angesprochen wurden.

Ab 2022 ist eine Vermietung in folgender Form geplant: 2 Wohnungen à 32 m² im 1. OG, je eine Wohnung à 60 m² im 2. und 3. OG (insgesamt 184 m²); die restlichen Räumlichkeiten (654 m²) sollen als Lager vermietet werden.

Zu den (Um-)Baumaßnahmen und Planungen:

Während der Dauer des Einweisungsrechtes der ***Ordensgemeinschaft*** wurden am Haus zwecks Hintanhaltung von Lärm- und Schmutzbelästigung zunächst keine Umbauarbeiten durchgeführt.

In den Jahren 2006 und 2007 wurden Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten iHv circa 7.500,00 € bzw. 9.000,00 € ausgewiesen. Von 2008 bis 2015 beliefen sich diese auf durchschnittlich 1.800,00 €/Jahr, um 2016 auf circa 5.000,00 € zu steigen und 2016 wieder auf ca. 1.400,00 € bzw. 2017 auf 619,45 € zu fallen. Der für die Vermietung ab 2022 geplante Wohnungsumbau soll vorwiegend in Form von Eigenleistungen erfolgen. Die für die Jahre ab 2022 prognostizierten Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten wurden mit 1.000,00 € (Valorisierung 2%) angesetzt.

Bereits im Jahr **2004** gab es **Planungen bezüglich Umbau** im Hinblick auf eine kleine Lösung (Zimmer mit Duschen) oder eine große Lösung (Startwohnungen/neue Fußböden und Einbau von Bädern, aber ohne Tiefgarage). **Ab 2005** gab es Umbaupläne (baubehördlich bewilligt), **ab 2006** auch hinsichtlich günstigerer Verbauung mit zusätzlichem Geschoß und Tiefgarage, was allerdings nicht baubehördlich bewilligt wurde. Die Umbau- und Neubaupläne wurden in den Folgejahren weiterverfolgt.

Die vom Bf beabsichtigte Umstellung der **Beheizung des Hauses** von kostenintensiven Elektro-Konvektoren auf Gas-Etagenheizungen im Hinblick auf die Errichtung von Startwohnungen wurde von der ***Energieanbieter*** abgelehnt. Der geforderte Anschluss an die Fernwärme wurde vom Bf wegen zu hoher Kosten abgelehnt. Es wurde versucht, günstigere Stromanbieter zu finden.

Eine im Jahr **2009** vom Bf beabsichtigte Vermietung des gesamten Objektes samt Innenhof an einen Sozialverein bzw. eine NGO scheiterte am Widerstand der Nachbarn. Ab 2010 stellte sich der mehrgeschoßige Neubau als einzig sinnvolle Variante heraus und wurden diese Pläne weiterverfolgt. **2009 und 2012** folgten Ablehnungen der Anträge auf entsprechende Änderung des Bebauungsplanes.

Von der **Betriebsprüfung** wurde die gegenständliche Vermietungstätigkeit als **Liebhaberei** eingestuft, da die bisherige Bewirtschaftung des Mietobjektes nicht geeignet sei, in einem

absehbaren Zeitraum einen Überschuss zu erzielen. Selbst eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung (Neubau) könne nicht zur Anerkennung der Verluste bis dahin führen.

Das Finanzamt erließ entsprechend den Ergebnissen der Betriebsprüfung Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 und in weiterer Folge auch für 2012, in denen die Verluste aus der Vermietung der streitgegenständlichen Liegenschaft nicht anerkannt wurden.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung entgegnete der Bf in seinen Stellungnahmen während der Betriebsprüfung als auch in seinen Beschwerdeschriften, dass er seit 2003 stets **Maßnahmen zur Erzielung einer positiven Ertragssituation** gesetzt habe und eine Prüfung der für die Annahme einer Einkunftsquelle bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 der Liebhaberei-Verordnung (LVO) wesentlichen Kriterien dies bestätige. Er habe sich stets betriebswirtschaftlich verhalten und sei stets bestrebt gewesen, seine wirtschaftlichen Interessen zu adaptieren. Es seien von vornherein verschiedene Vermietungsmöglichkeiten geprüft worden, wobei sich ab dem Jahr 2010 herausgestellt habe, dass nur ein Neubau wirtschaftlich zielführend sei. Selbst bei getrennter Beurteilung der Zeiträume nach verschiedenen Bewirtschaftungsarten aufgrund eines Neubaus wären die notwendigen, auch ohne Vermietung unvermeidbaren Aufwendungen zu berücksichtigen.

Im Beschwerdeverfahren legte der Bf eine für den Zeitraum **2003 bis 2029** angeforderte **Prognoserechnung** vor, wobei er dieser nach den Zeiträumen 2003 bis 2021 und 2022 bis 2029 trennte: Die Prognoserechnung 2003 bis 2021 enthielt eine Gegenüberstellung der prognostizierten und tatsächlichen Ergebnisse, wobei für 2021 aufgrund der Corona-Situation ein Ergebnis von +/- 0,00 € in Anschlag gebracht wurde. Für die Jahre 2022 bis 2029 wurde vom Bf eine detaillierte Prognoserechnung vorgelegt, wobei ab 2022 neben den Mieterlösen für Wohnungsvermietung vor allem solche aus Lagervermietung und gegenüber den Vorjahren wesentlich verminderte Stromkosten in Ansatz gebracht wurden.

Insgesamt ergab sich aus diesen **Prognoserechnungen (unter Einbeziehung der tatsächlichen Ergebnisse bis 2020) folgender Gesamtüberschuss bis 2029:**

	Ergebnis
2003	-240,85
2004	-16.963,39
2005	-8.473,97

2006	-14.121,12
2007	-22.423,08
2008	-24.216,58
2009	-13.507,19
2010	-16.247,65
2011	-9.187,40
2012	-11.353,57
2013	-11.114,24
2014	-6.102,25
2015	-12.991,76
2016	149,50
2017	3.448,86
2018	88,05
2019	4.169,26
2020	48,19
2021	0,00
Zwischenergebnis	-158.453,33
2022	12.372,00

2023	14.856,68
2024	17.427,08
2025	20.085,31
2026	22.833,51
2027	25.673,82
2028	28.608,41
2029	31.639,43
Gesamtergebnis	+14.457,01

Die Ermittlung der Ergebnisse der einzelnen Jahre ist im Detail aus der dem Erkenntnis angefügten Beilage, die einen integrierenden Bestandteil des Erkenntnisses bildet, zu entnehmen („Prognoserechnung 2003 bis 2029/2030“).

Die **Einnahmenüberschüsse ab 2022 laut Prognoserechnung** ergeben sich daraus, dass ab 2022 anstatt der (bisher) ausschließlichen Wohnungsvermietung eine **überwiegende Vermietung der Räumlichkeiten als Lager** in Form von Privataarchiven beabsichtigt war. Außer zwei Kleinwohnungen à 32 m² im 1. Obergeschoß und je einer Wohnung à 60 m² im 2. und 3. Obergeschoß (insgesamt 184 m²) sollten die restlichen Räumlichkeiten im Gesamtausmaß von 654 m² (= 78%) als Lager vermietet werden, wobei von einem Mietpreis von 5,00 €/m² ausgegangen wurde. Dadurch würden auch die nicht weiterverrechneten Stromkosten auf 4.500,00 € gesenkt werden, da praktisch keine Heiz- und Warmwasserkosten und kaum Investitionskosten anfallen würden. Die (geplanten) Nullergebnisse der Jahre 2020 und 2021 waren der Pandemie geschuldet. Ausländische Studenten blieben aus und wurde teilweise auf Mieten verzichtet.

Bezüglich der Lagerraumvermietung gab es im Sommer 2021 erste Inserate und existieren derzeit drei unbefristete Mietverträge für Vermietung von Privataarchiven à 26,5 m². Im Zusammenhang mit weiteren Anfragen ist man in Gesprächen. In Vorbereitung der ab 01.01.2022 geplanten Wohnungsvermietung, wie ab 2022 vorgesehen, werden derzeit (Stand 30.11.2021) Zimmer von „lästigen“ Vermietern bzw. Auslandsstudenten geräumt. Bei den für die Wohnungsvermietung vorgesehenen Räumen handelt es sich um jene mit entsprechend qualitativem Standard.

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wies der Bf vor allem auf die eingetretenen „**Unwägbarkeiten**“ hin. Diese hätten vor allem in der faktischen Unvermietbarkeit eines Teiles der Zimmer wegen überbordender Stromkosten und nicht zeitgemäßer Sanitäranlagen, der Schimmelbildung wegen unterlassener Lüftung infolge Absenz der Mieter, Auftreten von Feuchtstellen infolge Rohrbruchs, Nichtbewilligung der Gasetagenheizung sowie Nichterteilung der Baubewilligung und verzögertem Mieterauszug ergeben. Die Mieteinnahmen laut von der Verkäuferin der Liegenschaft 2003 vorgelegtem Bewertungsgutachten seien nicht erreichbar gewesen und wären darin auch die Stromkosten nicht erwähnt worden.

Einer möglichen Annahme der „**Änderung der Bewirtschaftung**“ durch die ab 2022 angedachte Lagervermietung entgegnete der Bf, dass die von Anbeginn ausgeübte entgeltliche Gebäudeüberlassung beibehalten bzw. adaptiert worden sei, sich aber im rechtlichen Sinne nicht geändert habe. Sie sei nur ergänzt, nicht verändert worden. Die Lagervermietung sollte in Zukunft neben der Wohnungsvermietung forciert werden, um Stromkosten und Leerstand zu reduzieren. Der Leerstand sei auch in der verminderten Wohnqualität (Duschen am Gang etc.) begründet gewesen. Die Vermietung als Lagerraum sei auch bei verminderten Qualitätsstandards ohne zusätzlichen Aufwand (keine Investitionen, keine Wasserversorgung und Heizung, lediglich Licht) möglich. Der steuerliche Charakter als Vermögensverwaltung bleibe aber unverändert. Außerdem sei bei einer großen Vermietung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO eine Änderung der Bewirtschaftung rechtlich nicht möglich.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zunächst aus den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten Aktenteilen. Darunter befanden sich vor allem der Betriebsprüfungsbericht samt Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 05.03.2013 und Besprechungsprogramm vom 23.01.2013 sowie eine im Zuge der Prüfung vom steuerlichen Vertreter des Bf's vorgelegte Stellungnahme zur Darstellung der Vermietungssituation, die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 vom 04.04.2013 (2008-2011) bzw. 27.01.2014 (2012), die Beschwerden – für 2008 bis 2011 noch als „Berufung“ bezeichnet – vom 16.04.2013 bzw. 11.02.2014, die Beschwerdevorentscheidungen vom 25.06.2014 und die Vorlageanträge vom 07.07.2014.

Die Zahlen laut den im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2011 im Jahr 2013 vorgelegten Prognoserechnungen 2003 bis 2007 und 2008 bis 2023 sind dem **Besprechungsprogramm** zur Schlussbesprechung vom 23.01.2013 über die Außenprüfung zu entnehmen.

Die tatsächlichen Ergebnisse aus der Vermietung des streitgegenständlichen Objektes sind einerseits den Überschussrechnungen zu entnehmen, die der Bf durch seine steuerliche Vertretung über **Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 29.03.2021 mit Faxschreiben vom**

26.04.2021 übermittelte; andererseits ergeben sie sich auch aus den vom Finanzamt angeforderten Aktenteilen ab 2003.

Mit **Antwortschreiben vom 22.07.2021** auf das Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 29.03.2021 wurde auftragsgemäß eine **Prognoserechnung für die Jahre 2003 bis 2029** (aufgeteilt in zwei Teile – Jahre 2003 bis 2021 sowie 2022 bis 2029) vorgelegt, die den im Sachverhalt ausgewiesenen Zahlen zugrunde liegt.

Daraus ergeben sich im Wesentlichen auch die Feststellungen zur im Sachverhalt dargestellten bisherigen, aktuellen und zukünftigen (ab 2022) Vermietungssituation.

Nachgereicht wurden mit dem Antwortschreiben vom 22.07.2021 auch die Überschussrechnungen 2019 und 2020 sowie das Gutachten/Dr. ***GA*** vom 08.05.2003, das dieser für die Verkäuferin zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft erstellt hatte. Weiters wurden die unter Punkt 11/Verfahrensgang festgehaltenen Antworten zu den Fragen betreffend die hohen Stromkosten, den Grund für den Anstieg der Mieteinnahmen 2009 gegenüber 2008 und 2016 gegenüber 2015, die Nutzfläche des Hauses und den im Raum stehenden Neubau gegeben.

Im Zuge eines beim Bundesfinanzgericht am **21.10.2021** in Anwesenheit der Vertreter beider Verfahrensparteien durchgeführten **Erörterungsgespräches** wurde die Situation im Zusammenhang mit der Zur-Verfügung-Stellung von Zimmern an die ***Ordensgemeinschaft*** von 2003 bis 2008 geklärt. Die steuerlichen Vertreter des Bf's legten ein Faxschreiben vom 19.04.2005, aus der die Vermietung ab April 2005 und die Verrechnung der Betriebskosten hervorgehen, sowie das Inserat der Verkäuferin aus dem Jahr 2003 vor.

Weiters wurde ein unter Punkt 11/Verfahrensgang dargestellter Nachweis, dass schon ab 2004 Umbauarbeiten geplant waren, beigebracht. Laut Aussagen der steuerlichen Vertreter beim Erörterungstermin habe erst ab 2009 nach dem Auszug der ***Ordensmitglieder*** mehr vermietet werden können. Ab 2016 habe man sich an mehrere Mieterschichten gewandt und habe sich die Gattin des Bf's infolge Pensionierung mehr um die Vermietung kümmern können, sodass die Mieteinnahmen 2016 beträchtlich angestiegen seien. Aufgrund des Zustandes der Zimmer hätten sich mietrechtliche Zwangsvorschriften nicht direkt auf die Zahlen ausgewirkt. Die Mietrechtsbestimmungen hätten aber in Bezug auf das Kündigungsrecht Einschränkungen gebracht. Als Muster für einen Mietvertrag mit Auslandsstudenten wurde der unter Punkt 11/Verfahrensgang beschriebene Mietvertrag vom 18.09.2027 vorgelegt.

Bezüglich der Stromkosten wurde vor allem auf die mangelnde Zuordenbarkeit zu den einzelnen Zimmern hingewiesen, weshalb nur ein Teil pauschal weiterverrechnet hätte werden können.

Zur geplanten Lagervermietung ab 2022 wurden zwei Inserate auf ***X*** vom 11.05. und 19.08.2021 beigebracht, wonach die Räume vor allem für Lagerhaltung in Form von Privatarchive angeboten wurden (Räume von 8 bis 26 qm). Repräsentativ wurde der unter Punkt 11/Verfahrensgang dargestellte Mietvertrag vom 06.07.2021 über einen Raum von

26,5 m² vorgelegt. Mietverträge solcher Art gäbe es schon drei.

Im Zuge des Erörterungstermines wurde den Parteien eine von der berichterstattenden RichterIn aufgrund der vorliegenden tatsächlichen Ergebnisse laut Überschussrechnungen und des vom Bf im Vorhaltsverfahren vorgelegten Zahlenmaterials zusammengefasste Prognoserechnung 2003 – 2029 ausgehändigt sowie auf die Möglichkeit der Annahme einer Änderung der Bewirtschaftung durch die Lagervermietung hingewiesen, um dem Bf – wie vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH 31.01.2001, 95/13/0032) gefordert – im Wege des Parteiengehörs die Möglichkeit der Stellungnahme zu bieten.

In einer **Faxeingabe vom 02.11.2021** erläuterte der steuerliche Vertreter des Bf's die aus seiner Sicht vorliegenden Unwägbarkeiten und nahm zu einer allfälligen Annahme der Änderung der Bewirtschaftung Stellung.

Im Zuge der **mündlichen Senatsverhandlung am 30.11.2021** bekräftigen die Vertreter des Bf's nochmals ihre bereits im Fax vom 02.11.2021 und im Erörterungsgespräch dargestellten Standpunkte zum Vorliegen von Unwägbarkeiten und zur Änderung der Bewirtschaftung. Weiters machten sie die im Sachverhalt sowie unter Punkt 15/Verfahrensgang dargestellten Aussagen zu den ab 2022 vorliegenden bzw. geplanten Mietverträgen bezüglich Lagerräumlichkeiten und Wohnungen.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.2. dieses Erkenntnisses („Erwägungen“), die verständnishalber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung zu tätigen waren, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

3.1.1. § 2 Abs. 1 und 2 EStG 1988 lauten:

"(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a."

Gemäß **§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988** unterliegen der Einkommensteuer unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988.

Aus dem Begriff des Einkommens sowie der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt. Das Gesetz sieht eine menschliche Betätigung nur dann als Einkunftsquelle

an, wenn sie mit einem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles geeignet ist, auf Dauer nachhaltig einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171). Ist dies nicht der Fall, ist die Betätigung als Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne anzusehen. Die Frage der Liebhaberei ist nach **der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. II 33/1993 idF BGBl. II 358/1997 und BGBl. II 15/1999)** zu beurteilen.

3.1.2. Gemäß § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach dieser Bestimmung ist also das Vorliegen von Einkünften zu vermuten bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

§ 1 Abs. 2 LVO behandelt die Annahme von Liebhaberei bei Betätigungen mit besonderem Bezug zur Lebensführung.

3.1.3. § 2 LVO legt in **Abs. 1** für die durch § 1 Abs. 1 LVO erfassten Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung Kriterien fest, an Hand welcher das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 zu prüfen ist. **Abs. 2** sieht für diese Betätigungen einen dort näher definierten Anlaufzeitraum vor.

Für unter § 1 Abs. 1 LVO fallende entgeltliche Gebäudeüberlassungen (**sog. „große Vermietungen“**) sieht **§ 2 Abs. 3 LVO** einen anderen Modus zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht vor:

*„Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als **absehbarer Zeitraum** gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“*

Aus dieser Bestimmung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzuleiten, dass die Vermietung eines Gebäudes dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn

nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung ein Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht erzielbar ist (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182; VwGH 22.03.2010, 2010/15/0036). Beginnt der Steuerpflichtige mit der Vermietung eines Gebäudes und führt dies zum Entstehen von Jahresverlusten, erfolgt sohin die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, **nicht anhand einer Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO**. Bei einer solchen Vermietung (in Form der sog. „großen Vermietung“ nach § 1 Abs. 1 LVO) kommt es **ausschließlich** darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, **innerhalb des absehbaren Zeitraumes** einen **Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss** zu erwirtschaften (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182; VwGH 15.09.2011, 2011/15/0117; VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0042).

Zum Zwecke der Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung innerhalb dieses absehbaren Zeitraumes ist eine **Prognose** anzustellen. Es obliegt dem Vermieter, der Abgabenbehörde mittels einer Planung iSd § 2 Abs. 3 LVO **objektiv nachvollziehbar** zu vermitteln, dass seiner Vermietungstätigkeit eine Einnahmenüberschusserzielungsabsicht zugrunde liegt. § 2 Abs. 3 LVO schränkt damit im Ergebnis die für den Bereich des § 1 Abs. 1 LVO grundsätzlich geltende Einkunftsquellenvermutung ein und bürdet dem Vermieter eine Nachweispflicht auf (BFG 06.03.2015, RV/2100702/2006, unter Verweis auf VwGH 06.07.2006, 2002/15/0170).

Gegenstand der Prognose sind nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der **gegebenen Bewirtschaftungsart** realistischerweise erzielbar sind (VwGH 25.11.2013, 2011/15/0182; VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0042). Die Prognose muss mit ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036; VwGH 24.05.2012, 2009/15/0075). Außerdem darf eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0192). Bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose ist auf die tatsächlichen Umstände Bedacht zu nehmen, die sich in einem **Beobachtungszeitraum** eingestellt haben (VwGH 23.11.2004, 2002/15/0024). Selbst ein die Prognose bestätigendes Gutachten kann nicht die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung belegen, wenn es nicht bei den tatsächlich zu Beginn der Vermietung bestehenden Verhältnissen seinen Ausgangspunkt nimmt (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Der Beobachtungszeitraum dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart. Die Richtigkeit der – auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten – Prognose ist im Hinblick auf die sich in diesem Zeitraum tatsächlich einstellenden Umstände zu prüfen (VwGH 21.09.2005, 2011/13/0278; VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182; VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0042). Das bedeutet, dass das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten, als sie in der Prognose angesetzt sind, im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten ist (VwGH 19.03.2013,

2010/15/0106; VwGH 24.03.1998, 93/14/0028).

Bei Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietung können im Rahmen der Prognose allenfalls dann „fiktive“ Einnahmen berücksichtigt werden, wenn nachträglich **Unwägbarkeiten**, die nicht vorhersehbar waren, eingetreten sind und zu Einnahmenausfällen geführt haben (VwGH 24.02.2011, 2007/15/0025; VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182).

Die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Betätigung steuerlich als Einkunftsquelle oder Liebhaberei zu behandeln ist, ist eine für jeden Bemessungszeitraum zu lösende Rechtsfrage (**„Jahr-zu-Jahr-Betrachtung“**). Sachverhaltsbezogen erfordert deren Beantwortung eine periodenübergreifende Betrachtung. Die dazu nötigen Sachverhaltsfeststellungen unterliegen als Tatfragen der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde bzw. des BFG. Sofern ein positives Gesamtergebnis nicht von vornherein aussichtslos erscheint, bedarf es zur endgültigen Beurteilung regelmäßig eines mehrjährigen Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Veranlagungsbescheide nach § 200 BAO vorläufig zu erlassen sind (BFG 06.03.2015, RV/2100702/2006; VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0042).

3.1.4. § 2 Abs. 4 LVO lautet folgendermaßen:

„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).“

Die zitierte Bestimmung über die **„Änderung der Bewirtschaftungsart“** bezieht sich – darin ist dem Bf recht zu geben – nach deren Wortlaut auf Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO, darunter die sog. „kleine Vermietung“ gemäß § 1 Abs. 2 lit. c LVO (= Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten). Sie ist daher nicht unmittelbar auf Fälle der „großen Vermietung“ anzuwenden.

Für Fälle der „großen Vermietung“ ergibt sich die Relevanz der Änderung der Bewirtschaftung bzw. des wirtschaftlichen Engagements im Rahmen der Liebhabereibeurteilung aber aus folgenden Erwägungen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 20.11.2000, 94/15/0126; VwGH 29.04.2010, 2007/15/0227; VwGH 26.04.2012, 2009/15/0194) können der **Liebhabereibeurteilung generell nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart** zugrunde gelegt werden. Nur in Zeiträumen gleicher Bewirtschaftung kann von einer einheitlich zu beurteilenden Betätigung gesprochen werden, da nur dies die Beurteilung des für das Vorliegen einer Einkunftsquelle maßgeblichen Kriteriums des Strebens nach einem Reinertrag

zulässt (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171).

Das ergibt sich auch daraus, dass die Liebhabereiprüfung bei der „großen Vermietung“ ausschließlich darauf abstellt, ob die Betätigung in der **konkret gewählten Bewirtschaftungsart** einen Gesamt-Einnahmenüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lässt (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2-LVO Rz 509 und die dort zit. Jud., zB VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182; VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0046). Die konkrete Art der Bewirtschaftung ist aus den tatsächlichen Umständen, die sich im Beobachtungszeitraum am Beginn der Betätigung eingestellt haben, zu ersehen (VwGH 29.05.2018, Ra 2016/15/0046; siehe hierzu auch Ausführungen unter Punkt 3.1.3., wonach der Beobachtungszeitraum der Gewinnung von Erkenntnissen über konkret gewählte Bewirtschaftungsart dient). Werden innerhalb dieses Beobachtungszeitraumes angesichts anfänglicher negativer Ergebnisse grundlegende Verbesserungsmaßnahmen, die auf die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses abzielen, gesetzt, so können diese objektiv nachvollziehbar noch der zu Beginn der Betätigung tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart zugeordnet werden. Ändert sich die **Art des wirtschaftlichen Engagements** allerdings gegenüber der sich im Beobachtungszeitraum gezeigten Bewirtschaftungsart grundlegend, dh erfährt die Vermietungstätigkeit durch nachträglich gesetzte Maßnahmen eine grundlegende Änderung der Bewirtschaftungsart und sind erst dadurch positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird.

Diese Sichtweise ergibt sich auch aus der bei der Liebhabereibeurteilung anzuwendenden „Jahr-zu-Jahr-Betrachtung“, die vom Bf in seinen Beschwerden angesprochen wurde. Gemäß § 1 Abs. 1 LVO ist Voraussetzung für die Annahme einer Einkunftsquelle, dass die Gesamteinnahmenüberschusserzielungsabsicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist, dies von Jahr zu Jahr. Somit ist im Zweifelsfall auch für jedes Jahr (Veranlagungszeitraum) zu prüfen, ob maßgebliche Verbesserungsmaßnahmen gesetzt wurden, die die Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses zum Ziel hatten und sich noch innerhalb des ursprünglichen Planes der Bewirtschaftung bewegten. Werden solche gesetzt, kann unterstellt werden, dass sie Teil eines von Anfang an bestehenden Planes, einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielen zu wollen, gewesen sind. Werden sie trotz bestehender Möglichkeit innerhalb des Beobachtungszeitraumes nicht gesetzt, so können solche später vollzogenen Maßnahmen objektiv nachvollziehbar nicht mehr dem ursprünglichen Bewirtschaftungsplan zugeordnet werden, sondern ist von einem neuen Beurteilungszeitraum aufgrund einer neu entstandenen Absicht, einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen, auszugehen.

Das bedeutet konkret Folgendes:

Setzt der Vermieter Verbesserungsmaßnahmen, die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten als vernünftige Reaktion auf anfängliche Schwierigkeiten anzusehen sind, liegt ab Beginn der Betätigung eine Einkunftsquelle vor, wenn innerhalb des absehbaren Zeitraumes noch ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann. Führen nachträgliche Maßnahmen allerdings zu einer

grundlegenden Änderung der Bewirtschaftungsart, sind die Bewirtschaftungszeiträume zu trennen und löst die Trennung einen neuen Beobachtungszeitraum aus. Von einer solchen Umstellung der Bewirtschaftung ist etwa auszugehen, wenn diese wesentlich erweitert oder das wirtschaftliche Engagement sonst geändert wird (*Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰, § 2 Rz 520). Ob eine Vermietungstätigkeit durch Verbesserungsmaßnahmen beibehalten oder geändert wurde, ist an Hand jener **Planung des Vermieters** zu beurteilen, die **von vornherein bestanden** hat (VwGH 29.04.2010, 2007/15/0227; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; BFG 06.03.2015, RV/2100702/2006). Der VwGH betrachtete als grundlegende Änderung der Bewirtschaftung im Falle einer Gebäudevermietung etwa die 50%ige Erhöhung des Nutzungsentgeltes bei ansonsten gleichbleibenden Verhältnissen (VwGH 31.01.2001, 95/13/0032).

In seinem Erkenntnis VwGH 21.07.1998, 93/14/0111, wies er darauf hin, dass beim Ankauf eines sanierungsbedürftigen Objektes und Vermietung nach dessen zeitnaher Sanierung nicht von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen sei. Hingegen sei es im Falle des Ankaufs einer Liegenschaft, bezüglich welcher in der Folge grundsätzliche Überlegungen über Umbau, Sanierung oder Abriss des Gebäudes angestellt worden seien, verfehlt, eine einheitliche Prognoserechnung zugrunde zu legen, in der das den gegebenen Erfordernissen jeweils angepasste, aber ungeachtet dessen geänderte wirtschaftliche Engagement seinen Niederschlag gefunden habe.

Ergibt die Prüfung für Zeiträume der ursprünglichen Planung eine Liebhabereibetätigung, muss im nachfolgenden Zeitraum allerdings jener Teil der Aufwendungen der Liebhabereiperiode Berücksichtigung finden, der in der Phase der geänderten Bewirtschaftungsart noch von Einfluss bleibt, wenn für die Periode ein Gesamtgewinn zu erwarten und daher von einer Einkunftsquelle auszugehen ist (VfGH 07.03.1995, B 301/94; VwGH 19.03.2013, 2010/15/0106; VwGH 26.12.2012, 2009/15/0194; VwGH 29.04.2010, 2007/15/0227).

3.1.5. Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

3.2. Erwägungen:

3.2.1. Die Vermietung von Zinshäusern ist nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung dem Bereich des § 1 Abs. 1 LVO („**große Vermietung**“) zuzuordnen (BFG 06.03.2015, RV/2100702/2006). Auch gegenständlich liegt unbestritten eine Vermietung gemäß § 1 Abs. 1 LVO vor und wird dies auch von keiner der beiden Verfahrensparteien angezweifelt.

3.2.2. Bei einer „großen Vermietung“ hat die Liebhabereibeurteilung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – siehe hierzu obige Ausführungen unter Punkt 3.1.3. – **nicht an Hand der Kriterienprüfung** zu erfolgen, sondern ausschließlich danach,

ob aus der in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart betriebenen Betätigung innerhalb eines **absehbaren Zeitraumes** ein Gesamteinnahmenüberschuss erwirtschaftet werden kann.

3.2.3. Ob die Betätigung geeignet ist, einen Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb dieses Zeitraumes zu erzielen, ist vom Pflichtigen an Hand einer **Prognoserechnung** nachzuweisen (VwGH 06.07.2006, 2002/15/0170; siehe wiederum obige Ausführungen unter Punkt 3.1.3.). Die Prognoserechnung muss die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung belegen. Sie darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein und muss mit allen Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036; BFG 16.01.2018, RV/5101459/2017).

Die im vorliegenden Fall im Zuge der Außenprüfung 2012/2013 für die Jahre ab 2008 bis 2023 vorgelegte Prognoserechnung ging von den vom Sachverständigen 2003 prognostizierten Mieteinnahmen aus, die – wie bereits die Jahre 2003 bis 2007 eindrücklich unter Beweis gestellt hatten – in keiner Weise zu halten waren. Dieser Prognose konnte schon allein deswegen keine ausreichende Beweiskraft für eine Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zukommen.

Die nunmehr im Beschwerdeverfahren vorgelegte **Prognoserechnung 2003 bis 2029** basiert bis 2020 auf den tatsächlichen Ergebnissen und ist für 2021 die Annahme eines Nullergebnisses nachvollziehbar, wenn der Bf damit zum Ausdruck bringt, dass mit den Einnahmen gerade die Werbungskosten abgedeckt werden konnten.

Die vom Bf ab 2022 angesetzten – also für die zukünftigen Jahre erwarteten – Beträge für Lagervermietung sind jedoch in keiner Weise gesichert, ebenso die Ergebnisse aus der nunmehr beabsichtigten geänderten Wohnungsvermietung, die ab 2022 die Vermietung von Wohnungen in gegenüber dem bisherigen Ausmaß veränderter Größe vorsieht. Wenn der Bf die entsprechenden Umbauarbeiten auch laut Aussage seines steuerlichen Vertreters vor allem in Eigenleistung zu bewerkstelligen beabsichtigt, erscheinen etwa vor allem die in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachten Instandsetzungskosten mit 1.000,00 € pro Jahr (indexiert) objektiv als zu niedrig angesetzt.

Mit der Lagervermietung eines Großteils der vermietbaren Einzelflächen des Hauses hat der Bf eine völlig neue Vorgangsweise in seiner Vermietungsstrategie bezüglich des beschwerdegegenständlichen Objektes ins Auge gefasst. Dies ist zwar insoweit verständlich, als dadurch eine Ersparnis der Heizkosten, die ein wesentlicher Faktor für die Erfolglosigkeit der bisherigen Vermietungstätigkeit waren, erreicht werden kann. Allerdings ist völlig ungewiss, ob eine durchgehende, regelmäßige Vermietung der Flächen zu dem von Bf angenommenen Preis von 5 €/m² tatsächlich realisierbar sein würde. Dieser Umstand wiegt umso schwerer, als die nunmehr beabsichtigte Lagervermietung sich nicht nur auf unwesentliche Teilbereiche des Gebäudes beziehen, sondern dessen weitaus überwiegenden Hauptteil betreffen soll. Wie vom Bf in seiner Antwort vom 22.07.2021 dargestellt, soll sich die Lagervermietung auf 654 m², das sind 78% des Gebäudes erstrecken und sollen für die bisher ausschließlich vorgenommene

Wohnungsvermietung nur noch 184 m², das sind 22% zur Verfügung stehen. Wenn der Bf in seiner Prognoserechnung auch einen Abschlag für Leerstand/Lagervermietung von 50% (allerdings ab 2022 um jährlich fünf Prozentpunkte fallend) vorgenommen hat, so entspricht dies bei jährlicher Indexierung von 2%, wie von ihm laut Prognoserechnung vorgenommen, über die Jahre hinweg noch immer Mieteinnahmen, die über jenen aus der Wohnungsvermietung (Abschlag für Leerstand 10%) liegen.

Aus der Prognoserechnung ab 2022 ergeben sich Mieteinnahmen und Einnahmenüberschüsse, die noch in keinem der Jahre des bisherigen Beobachtungszeitraumes auch nur annähernd erreicht worden sind, sodass diesbezüglich jegliche Erfahrungswerte fehlen. Würde man die Vermietung in der bisherigen Form weiter fortsetzen, so könnten selbst bei Valorisierung der bestehenden (höchsten) Ergebnisse aus den Jahren 2017 und 2019, die jeweils unter 5.000,00 € lagen, nicht einmal die Hälfte der laut Prognoserechnung ab 2022 angesetzten jährlichen Ergebnisse erzielt werden. Von der Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb des absehbaren Zeitraumes wäre man damit weit entfernt.

Sieht man die prognostizierten Ergebnisse aus zukünftiger Lagerraumvermietung ab 2022 als realistisch an, muss sich der Bf die Frage gefallen lassen, warum er diese Variante der Bewirtschaftung nicht schon längst gewählt hat. Oder anders gesagt: Dagegen, dass diese vom Bf prognostizierte Verbesserung der Situation durch eine geänderte Form der Vermietung tatsächlich eintreten würde, spricht die sich in objektiver Betrachtungsweise aufdrängende Frage, warum eine entsprechende Umstellung der Vermietung im Hinblick auf solche Erfolgsaussichten nicht schon längst erfolgt ist.

Die für die Jahre ab 2022 vorliegenden Unsicherheiten der Prognoserechnung wiegen umso schwerer, als die bis 2020 in 18 Jahren angefallenen Verluste von beinahe 160.000,00 € zur Gänze durch die positiven Ergebnisse ab 2022 nur mit einem vergleichsweise geringen Überhang von circa 14.000,00 € ausgeglichen würden. Selbst wenn man den Beginn der Betätigung mit April 2005 – wie sich im Rahmen des Erörterungstermines herausgestellt hat, erfolgte ab diesem Monat erstmals eine entgeltliche Überlassung an die

Ordensgemeinschaft – ansetzt und sich der absehbare Zeitraum hierdurch bis 31.03.2030 verlängert, würde sich der Überhang im Vergleich zur bisherigen Verlustsituation nur unwesentlich erhöhen (siehe die an Hand der Zahlen des Bf's weitergeführte Prognose bis 31.03.2030 laut Beilage).

Der vom Bf für die Jahre ab 2022 vorgelegten Prognose, laut welcher der bisherige Gesamtwerbungskostenüberschuss aus 18 Jahren von fast 160.000,00 € innerhalb von 8 Jahren durch einen Gesamteinnahmeüberschuss ausgeglichen werden könnte, konnte mangels aussagekräftiger Nachweise, dass die Verhältnisse tatsächlich so eintreten würden, keine ausreichende Beweiskraft zugebilligt werden. Vor allem kann aufgrund der dargestellten Umstände nicht davon ausgegangen werden, dass den für die Jahre ab 2022 vom Bf prognostizierten Zahlen die Qualität ausreichend gesicherter Sachverhaltsannahmen zukommt, wie dies vom VwGH gefordert ist (siehe zB VwGH 24.05.2012, 2009/15/0075). In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die Prognoserechnung schon von einer

Vollvermietung ab Jänner 2022 ausgeht. Tatsächlich liegen aber zum gegenwärtigen Zeitpunkt – einen Monat vor prognostizierter Vollvermietung – erst drei Mietverträge für Lagerräume à 26,5 m² und noch kein Mietvertrag bezüglich der Wohnungen à 32 m² und 60 m² vor. Auch wenn, wie die Vertreter des Bf's in der Verhandlung am 30.11.2021 ausführten, diesbezüglich Anfragen vorliegen und bereits Maßnahmen zur Freimachung der Wohnungen stattfinden, erscheint eine tatsächliche Vollvermietung ab 01.01.2022 angesichts dieses Umstandes kaum nachvollziehbar. Dies fällt gegenständlich umso mehr ins Gewicht, als der prognostizierte Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes nur einen geringen Spielraum zulässt.

Aber selbst wenn man vom Erfolg der Umstellung der Bewirtschaftung von ausschließlicher Wohnungsvermietung auf überwiegende Lagervermietung ausgehen wollte, so wäre nach Ansicht des Senates im gegenständlichen Fall – wie unten unter Punkt 3.2.5. noch näher zu erläutern sein wird – eine **Änderung der Bewirtschaftung** im Sinne einer Umstellung der Bewirtschaftung bzw. einer Änderung des wirtschaftlichen Engagements anzunehmen, die dazu führt, dass im Hinblick auf die Beurteilung der Bewirtschaftung des Gebäudes als Liebhaberei oder Einkunftsquelle von zwei getrennt zu beurteilenden Zeiträumen auszugehen ist.

3.2.4. Zur Bewirtschaftung ab 2003 (Beobachtungszeitraum) und zum Vorliegen von Unwägbarkeiten:

Betrachtet man die Art der Bewirtschaftung in den Jahren ab 2003, wie sie sich im gegenständlichen Verfahren gezeigt hat, kann in objektiver Würdigung nicht davon ausgegangen werden, dass der Bf bei der Vermietung von Anfang an sämtliche Möglichkeiten einer ertragsorientierten Tätigkeit zielstrebig verfolgt hat und die Gewinnerzielungsabsicht innerhalb eines absehbaren Zeitraumes objektiv nachvollziehbar ist.

Wenn er den *****Ordensgemeinschaft***** bis 2008 – bis März 2005 zunächst unentgeltlich, später gegen Miete – die Benützung eines Teiles der Zimmer zugebilligt hat und er aus Rücksichtnahme auf die dort wohnenden Ordensmitglieder keine Sanierungsarbeiten an den anderen Räumen und keine weiteren Vermietungen vornahm, so entsprach dies zwar durchaus moralisch wertvollen Motiven. Ein solches Handeln war aber, was in diesem Verfahren von Relevanz ist, in den ersten Jahren ab 2003 nicht von einem auf Erzielung eines Gesamtüberschusses gerichteten Willen geprägt. Dass die Mieteinnahmen nach Ende des Einweisungsrechtes durch die *****Ordensmitglieder***** im Jahr 2009 beträchtlich anstiegen, beweist, dass eine alsbaldige Sanierung der Räumlichkeiten und Vermietung an weitere Personen schon viel früher zu höheren Mieteinnahmen führen hätte können.

Der Bf wendete ein, dass seinen Bestrebungen, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, eine Reihe von **Unwägbarkeiten** entgegengestanden seien, so insbesondere der Umstand, dass die in der Ermittlung des Ertragswertes laut **Verkehrswertgutachten** vom 08.05.2003 ausgewiesenen Zahlen nicht erreicht hätten werden können. Dieses Gutachten war von einem

Sachverständigen für die Verkäuferin anlässlich des Verkaufs der Liegenschaft erstellt worden. In diesem Zusammenhang ist zunächst auf die bereits zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach selbst ein die Prognose bestätigendes Gutachten die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung nicht belegen kann, wenn es nicht bei den tatsächlich zu Beginn der Vermietung bestehenden Verhältnissen seinen Ausgangspunkt nimmt (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028).

Im Übrigen ist zu bemerken, dass es nicht den allgemeinen Usancen unternehmerischen Verhaltens entspricht, dass sich der Käufer bei Ankauf eines Zinshauses allein auf die Feststellungen der Verkäuferseite verlässt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sich der Erwerber bei einer Anschaffung in dieser Größenordnung selbst – unter Umständen unter Beiziehung eines eigenen fachkundigen Sachverständigen – ein Bild über den Zustand und die Ertragserwartungen machen wird. Außerdem wurde im Gutachten auch auf die einfache Ausstattung (Waschbecken im Zimmer, Dusche und WC am Gang...), die abgewohnten Zimmer und das veraltete Heizsystem mit Elektroheizungen hingewiesen. Zudem wurden bei der Ermittlung des Ertragswertes die Betriebskosten vom Gutachter von vornherein, wie dies den allgemeinen Gepflogenheiten bei Mietverhältnissen entspricht, als Durchläufer behandelt und gar nicht in Ansatz gebracht. Die jährlichen Instandhaltungskosten wurden mit circa 10.000,00 € in Anschlag gebracht.

Unwägbarkeiten sind die Auswirkungen von Änderungen infolge atypischer, nicht absehbarer Umstände, die selbst bei sorgfältiger Planung unter Anwendung eines betätigungsspezifisch durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes nicht zu erwarten gewesen sind. Unvorhergesehene Investitionen nach Erwerb eines Gebäudes stellen nur dann Unwägbarkeiten dar, wenn ihre Notwendigkeit selbst für einen beigezogenen Sachverständigen nicht zu erkennen gewesen wären (*Rauscher*, SWK 19/2004, S 628f). Sie sind bei der Einkunftsquellenbeurteilung mangels Planbarkeit gedanklich auszublenden, sofern der Unternehmer darauf wirtschaftlich sinnvoll reagiert hat (BFG 17.06.2016, RV/2100359/2011; *Jakom/Laudacher*, EStG, 2021, § 2 Rz 253). Nach Ansicht des entscheidenden Senates wären die beschriebenen Umstände im vorliegenden Fall bei sorgfältiger Planung, dh bei Beiziehung eines eigenen sachkundigen Sachverständigen absehbar gewesen. Es können daher keine Unwägbarkeiten darin erblickt werden, wenn sich der Bf über die tatsächlichen Möglichkeiten der Vermietung und die mit der Vermietung zusammenhängenden Kosten ein zu optimistisches Bild machte.

Die überbordenden **Stromkosten**, die der Bf als weitere Unwägbarkeit vorbrachte, wären in Anbetracht des Hinweises auf das veraltete Heizsystem und die hohen Energiekosten im Gutachten und bei näherer Hinterfragung der vorliegenden Situation bei Ankauf des Objektes objektiv absehbar gewesen. Dem Bf ist grundsätzlich zuzugestehen, dass die von der ***Energieanbieter*** verweigerte Installation einer Gas-Etagen-Heizung vom Bf von ihm nicht beeinflussbar war. Allerdings bestand die Möglichkeit des Anschlusses an die Fernwärme. Dass der Bf dies verweigerte, stand offenbar im Zusammenhang damit, dass er nach einer

Gesamtlösung, vorzugsweise in Form eines Neubaus suchte.

Wenn sich wegen widerstrebender Interessen der Nachbarn eine Gesamtlösung in Form der Vermietung des Altbestandes und ein Neubau wegen fehlender behördlicher Genehmigungen nicht durchsetzen ließ, so lässt dies aufgrund der vom Bf dargelegten Bestrebungen nicht an der grundsätzlichen Vermietungsabsicht zweifeln. Eine Unwägbarkeit, die bei der Beurteilung im Rahmen der Liebhabereibetrachtung zu berücksichtigen gewesen wäre, konnte aber darin nicht ersehen werden. Einerseits stellen fehlende behördliche Genehmigungen – darunter fällt auch die fehlende Bewilligung eines Neubaus in der vom Bf gewünschten Form – nach der Rechtsprechung keine Unwägbarkeiten, sondern fehlende Voraussetzungen für eine Vermietung dar (*Renner in Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 370; VwGH 16.12.1998, 92/13/0282); andererseits gehören Leerstände zum allgemeinen Geschäftsrisiko eines Vermieters (*Renner in Doralt/Mayr/Kirchmayr/Zorn*, EStG²⁰, § 2 Rz 370).

Schließlich könnte aber selbst die Annahme von unvorhersehbaren Umständen dem Bf in Bezug auf die Liebhabereibeurteilung gegenständlich nicht zum Erfolg verhelfen. Wesentlich für die nach außen tretende Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist nämlich die Art und Weise, wie der Betroffene auf Unwägbarkeiten reagiert bzw. ob eine **wirtschaftlich sinnvolle Reaktion** – etwa in Form von effizienten Verbesserungsmaßnahmen – erfolgt (Jakom/Laudacher, EStG, 2021, § 2 Rz 253). Wie bereits ausgeführt, waren im vorliegenden Fall in den ersten Jahren der Tätigkeit bis 2008 Ergebnisverbesserungen schon alleine deswegen nicht zu erwarten, weil ein Teil der Zimmer der Verkäuferin (zunächst unentgeltlich, später entgeltlich) zur Verfügung gestellt und aus Rücksichtnahme auf deren NutzerInnen (Lärm- und Schutzbelästigung) keine größeren Umbauarbeiten zwecks weitergehender Vermietung vorgenommen wurden. Eine Vollvermietung war somit in den ersten Jahren offensichtlich gar nicht beabsichtigt.

Dass aber das Potential für höhere Mieteinnahmen vorhanden gewesen wäre, zeigte deren sprunghafter Anstieg 2009 gegenüber 2008 nach dem gänzlichen Auszug der Verkäuferin. Allerdings standen nunmehr vor allem die hohen **Stromkosten** einem besseren Ergebnis im Wege und trugen dazu bei, dass die Tätigkeit insbesondere in den Jahren nach Auszug der *****Ordensgemeinschaft***** mit hohen Aufwendungen belastet war. Der Bf war sich dessen bewusst. Dennoch führte er den von ihm ins Auge gefassten Stromanbieterwechsel nur zögerlich durch und lagen die jährlichen Stromkosten ab 2012 jährlich noch immer durchwegs über 10.000,00 €, was zeigte, dass das Problem dadurch nicht behoben werden konnte. Dieses lag neben der nur teilweisen Vermietung von vornherein tatsächlich an der nur in völlig untergeordnetem Ausmaß erfolgten Weiterverrechnung der Heiz- und Warmwasserkosten an die Mieter. Die Strategie des Bf's, den Mietern mangels Zuordenbarkeit dieser Kosten zu den einzelnen Wohneinheiten nur Pauschalbeträge vorzuschreiben und die restlichen – hohen! – Stromkosten selbst zu tragen, zeugt keinesfalls von wirtschaftlichem Verhalten. Die Weiterverrechnung der vom Mieter verbrauchten Energiekosten entspricht den grundlegenden wirtschaftlichen Gepflogenheiten und wurde selbst in den Vereinbarungen mit

den ***Ordensgemeinschaft*** auf eine Abrechnung im Rahmen der Jahresabrechnung verwiesen. Wenn dem Bf auch zugestanden werden muss, dass er im Hinblick auf seine Bestrebungen, die Bewilligung für einen Neubau zu erwirken, keine allzu hohen Investitionen in den Altbau mehr tätigen wollte, so wäre etwa der Einbau von Stromverbrauchszählern angesichts der hohen nicht verrechneten Kosten jedenfalls vertretbar gewesen. Dies vor allem deshalb, weil sich der Neubau offensichtlich sichtbar verzögerte.

Dass **mietrechtliche Zwangsvorschriften** im konkreten Fall höhere Mieteinnahmen verhindert hätten, behauptete selbst der Bf unter Hinweis auf die ohnehin mindere Ausstattung und den Zustand der Räumlichkeiten nicht. Eine Einschränkung durch mietrechtliche Zwangsvorschriften legte er vielmehr im Hinblick auf den sich daraus ergebenden Kündigungsschutz dar, wobei dies offensichtlich vor allem im Zusammenhang mit seinen Bestrebungen, einen Neubau zu errichten, zu sehen ist. Es ist nachvollziehbar, dass die Befristung der Mietverträge für diese Zwecke unerlässlich war. Allerdings erschließt sich aus der Argumentation nicht, warum er solche befristeten Mietverträge vor allem auch im Zusammenhang mit der Vermietung an Auslandsstudenten nicht öfters abschließen konnte.

Dass trotz der vorliegenden Situation (Stromkosten, minderer Wohnstandard) bei entsprechendem Engagement ein wesentliches Potential zur Erlangung höherer Mieteinnahmen und dadurch bedingt eines, wenn auch geringen positiven Ergebnisses aus der Vermietung des Altbaus vorlag, zeigte der massive **Anstieg der Mieteinnahmen 2016 gegenüber 2015**. Dieser wurde vom Vertreter des Bf's damit begründet, dass nunmehr die Gattin des Bf's wegen ihrer Pensionierung mehr Kapazitäten für die Betreuung des Miethauses zur Verfügung gehabt hätte und zusätzliche Mieterschichten angesprochen worden seien. Das bedeutet aber nichts Anderes, als dass sich bei entsprechendem wirtschaftlichen Engagement auch schon in den Jahren zuvor – wenn auch geringe – positive Ergebnisse erzielen hätten lassen. Der Bf muss sich die Frage gefallen lassen, warum eine Verbesserung der Vermietungsmöglichkeiten durch eine Verbesserung der Mieterstruktur, wie sie von ihm als Grund vorgetragen wurde, und erhöhtes Engagement, wie der Einsatz der Gattin nach deren Pensionierung zeigte, nicht schon früher erreicht werden konnte.

Dass die positiven Ergebnisse ab 2016 bei Fortführung der bisherigen Bewirtschaftungsart (ausschließlich Vermietung für Wohnzwecke) die bisherigen Verluste innerhalb des absehbaren Zeitraumes ab Beginn der Betätigung nicht mehr ausgleichen hätten können, ist offensichtlich, aber ein früheres entsprechendes Handeln hätte dazu geführt, dass diese Verluste gar nicht angefallen wären. Insgesamt hätten die ab 2016 gesetzten Verbesserungsmaßnahmen vom Bf schon früher vorgenommen werden und den Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes positiv beeinflussen können.

Eine entsprechende Betreuung des Miethauses durch den Bf hätte auch die von ihm weiteres vorgebrachte Unwägbarkeit des Schimmelbefalls wegen Leerstand und mangelnder Lüftung verhindert.

Beschädigungen an Abflussrohren und Braunfärbung von Wasser bei Eisenverrohrung können bei Häusern in diesem Alter und in diesem Zustand bei teilweiser und längerer Nichtbenutzung nicht als ungewöhnliche, unvorhersehbare Ereignisse angesehen werden. Darüber hinaus hat sich gezeigt, dass die Vermietung schon aufgrund der dargelegten Umstände in der vorliegenden Art der Bewirtschaftung insgesamt nicht objektiv ertragsfähig war, sodass dieser – vom Bf auch in seiner Beschwerdeargumentation zunächst völlig unerwähnt gebliebene – Umstand für die Qualifikation der Betätigung als Liebhaberei nicht mehr ausschlaggebend gewesen wäre (*Rauscher*, SWK 19/2004, S 629).

Im Übrigen hätte auch die Lagervermietung bereits in früheren Jahren ins Auge gefasst werden können, wo doch bereits im Gutachten auf eine Vermietungsmöglichkeit als Büro bzw. Lager Bezug genommen und auch im Jahr 2008 bereits für einige Monate eine Lagervermietung (Lager/***D***) durchgeführt worden war.

Offensichtlich lag der Grund für die niedrigen Mieteinnahmen im Umstand, dass ein Großteil der Zimmer für eine Vermietung zu desolat war und eine entsprechende Vorbereitung für eine Vermietung durch entsprechende Sanierungsmaßnahmen nur schleppend – sei es auch nur aus Zeitgründen – durchgeführt und die Mietersuche nicht zielstrebig vorangetrieben wurde. Hinzu kam, dass die Stromkosten aufgrund der Konvektoren-Lösung überdimensional hoch waren. Selbst der Gutachter hatte im Jahr 2003 bei der Berechnung der Mieterträge keine Heizkosten in Ansatz gebracht, da die Betriebskosten ja ohnehin auf die Mieter überwältzt werden könnten. Auch in diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, warum die Variante der Lagerraumvermietung, die kaum Heizkosten erfordert hätte, nicht schon viel früher ins Auge gefasst wurde.

Der Bf selbst gestand, wie sich aus dem Bericht der Prüferin ergibt, im Rahmen der Außenprüfung zu, dass bei der bestehenden Art der Bewirtschaftung des Gebäudes (2013) ein Gesamtüberschuss an Einnahmen nicht erzielt werden könnte.

Ihm ist auch zuzugestehen, dass – wie er in seinen Beschwerdeschriftsätzen ausgeführt hat – eine teilweise Vermietung zu geringeren Werbungskostenüberschüssen geführt habe als eine Nichtvermietung. Zu prüfen ist aber im Zusammenhang mit dem Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle, ob über einen absehbaren Zeitraum hinweg ein Gesamtgewinn erzielt werden kann, nicht jedoch der Umstand, dass die Verluste aus dem Objekt möglichst gering gehalten werden.

Tatsächlich konnte angesichts der hohen Verluste in den Jahren 2003 bis 2015 nur noch eine drastische Änderung der Bewirtschaftung des Objektes ein positives Gesamtergebnis hervorbringen. Der Bf entschied sich nunmehr – offensichtlich auch im Hinblick auf die vom Bundesfinanzgericht mit Schreiben vom 29.03.2021 angeforderte Prognoserechnung für den Zeitraum 2003 bis 2029 – ab 2022 für eine neue Vorgangsweise, nämlich die Vermietung von rund 80% des Hauses als Lagerräumlichkeiten, und bezog die daraus prognostizierten Ergebnisse in die Berechnung des Gesamtüberschusses bis 2029 mit ein. Mit diesen geschätzten Ergebnissen für acht Jahre in Höhe von +173.496,24 € sollten die bisherigen Verluste von insgesamt -159.240,83 € knapp – um 14.254,41 € – übertroffen werden.

Abgesehen davon, dass diese zukünftigen Ergebnisse ab 2022 noch in keiner Weise ausreichend abgesichert sind, liegt nach Ansicht des entscheidenden Senates in diesem Strategiewechsel ein Änderung der Bewirtschaftung bzw. des wirtschaftlichen Engagements vor.

3.2.5. Zur Änderung der Bewirtschaftung in Form der Umstellung der Bewirtschaftungsart bzw. der Änderung des wirtschaftlichen Engagements ab 2022 infolge vorwiegender Lagervermietung:

Wie unter Punkt 3.2.3 dargelegt, ist nach Ansicht des entscheidenden Senates in der Vorgangsweise des Bf's ab 2022, die bisherige Bewirtschaftung des Gebäudes im Wege der ausschließlichen Wohnungsvermietung tatsächlich auf ein Minimum (22%) einzuschränken und dafür 78% der vermietbaren Einzelflächen des Gebäudes beständig als Lager zu vermieten, um damit vor allem den hauptsächlichen Preistreiber der Aufwendungen, das sind die Stromkosten, aber auch sonstige Kosten und Investitionen auf ein erträgliches Ausmaß zu reduzieren, als Änderung der Bewirtschaftung zu betrachten.

Dass die Erwägung einer solchen Änderung der Bewirtschaftung zu prüfen sei, wurde den steuerlichen Vertretern des Bf's im Zuge des Erörterungsgesprächs am 21.10.2021 zwecks Wahrung des Parteienghörtums zur Kenntnis gebracht. In seiner Eingabe vom 02.11.2021 und im Rahmen der mündlichen Senatsverhandlung widersprachen die Vertreter des Bf's einer solchen Annahme entschieden.

Zum Einwand, dass eine Änderung der Bewirtschaftung bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO, wie sie hier vorliege, schon allein **rechtlich** nicht möglich sei, weil sich § 2 Abs. 4 LVO nur auf Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO beziehe, ist auf die allgemeinen Ausführungen unter Punkt 3.1.4. dieses Erkenntnisses zu verweisen. Danach ist dem Bf grundsätzlich darin zuzustimmen, dass sich § 2 Abs. 4 LVO nach seinem Wortlaut tatsächlich nur auf die sog. „kleine Vermietung“ bezieht. Allerdings wurde dort auch ausführlich dargelegt, dass sich aus der Definition der steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle für sämtliche Arten von Betätigungen ergebe, dass für die Liebhabereibeurteilung nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart herangezogen werden könnten. Weiters ist für die Annahme der Umstellung der Bewirtschaftung nicht, wie vom Bf angenommen, die Veränderung des steuerlichen Charakters als Vermögensverwaltung Voraussetzung. Dies ergibt sich weder aus den Liebhaberei-Richtlinien, die als generelle Verwaltungsanweisung im Übrigen für den Steuerpflichtigen keine Rechte und Pflichten zu begründen vermögen; noch ist dies aus der vom Bf zitierten Literaturstelle *Doralt*, ESt-Kommentar, Rz 475 zu § 2, nunmehr *Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ (2018), § 2 Rz 475, ableitbar. Dort wird vielmehr im Zusammenhang mit der grundlegenden Änderung des wirtschaftlichen Engagements ebenfalls darauf hingewiesen, dass die Frage, ob eine Bewirtschaftungsart geändert oder beibehalten (und allenfalls nur adaptiert) wird, an Hand eines von vornherein erstellten Planes zu beurteilen ist (Verweise auf Judikatur, zB VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192; VwGH

20.3.2013, 2009/13/0058). Diese Ansicht korrespondiert mit den oben unter Punkt 3.1.4. dargelegten Ausführungen, insbesondere der Aussage, dass die Frage, ob eine Vermietungstätigkeit durch Verbesserungsmaßnahmen beibehalten oder geändert wurde, an Hand jener **Planung des Vermieters** zu beurteilen ist, **die von vornherein bestanden hat**.

Bei einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung iSd § 1 Abs. 1 LVO ergibt sich der Bedarf, eine Änderung der Bewirtschaftung im Rahmen der Prüfung der Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zur berücksichtigen, schon daraus, dass bei dieser Prüfung auf eine „**in einer bestimmten Weise betriebene Tätigkeit**“ abgestellt wird. Es sind die am Beurteilungsstichtag vorliegenden und der Planung zugrundeliegenden Umstände/Verhältnisse der Bewirtschaftungsart mit den daraus resultierenden Einnahmen- und Ausgabenstrukturen zu berücksichtigen (UFS 18.06.2012, RV/0836-L/08).

Wie der Bf in seiner Eingabe vom 02.11.2021 dargestellt hat, ist Ziel der zukünftigen Forcierung der Lagervermietung ab 2022, die Stromkosten und den durch die verminderte Wohnqualität bedingten Leerstand zu minimieren. Eine Lagervermietung sei ohne zusätzlichen Aufwand möglich. Sie erfordere keine Investitionen, bedürfe keiner Wasserversorgung und keiner Heizung; lediglich Lichtstrom sei erforderlich. Damit ergibt sich neben den in der Prognose dargestellten veränderten Einnahmenstrukturen mit der Folge einer wesentlichen Einnahmenerhöhung vor allem auch eine gravierende Änderung der Ausgabenstrukturen, die von maßgeblichem Einfluss auf die Erzielung eines Reinertrages ist.

Davon, dass diese wesentlichen Verbesserungsmaßnahmen bzw. Änderungen Teil eines bereits bei Beginn der Betätigung bestehenden Planes der Bewirtschaftung gewesen wären, kann aber gegenständlich keinesfalls ausgegangen werden, zumal in keiner Weise ersichtlich ist, dass einer entsprechenden Vorgangsweise bereits in den beinahe zwei Jahrzehnten seit Beginn der Betätigung etwas im Wege gestanden wäre. Eine Freimachung der Räumlichkeiten, wie vom Bf vorgebracht, ist nicht nachvollziehbar, da der Bf sich in seiner Argumentation ja immer wieder auf den teilweisen Leerstand der Räumlichkeiten wegen Unvermietbarkeit für Wohnzwecke und die Befristung der Mietverträge bezogen hat.

Wie sich aus obigen Erwägungen ergibt, ist im Hinblick auf die konkret vorliegenden Gegebenheiten im Verein mit den sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dargestellten grundlegenden Aussagen zur Änderung der Bewirtschaftung (siehe insbesondere auch Ausführungen unter Punkt 3.1.4. dieses Erkenntnisses) nach Ansicht des Senates im vorliegenden Fall in der ab 2022 beabsichtigten Vermietung von 78% des Gebäudes von einer Änderung der Bewirtschaftung auszugehen.

Das bedeutet aber wiederum, dass dann, wenn die weitaus überwiegende Lagervermietung tatsächlich so, wie prognostiziert eintritt, mit der neuen Art der Bewirtschaftung ein neuer Beurteilungszeitraum zu laufen beginnt. Die Verluste der davor liegenden Jahre können jedoch auf diesen Zeitraum nicht projiziert werden.

3.2.6. Ergebnis:

Dem Bf ist es nicht gelungen, mit seiner Prognoserechnung für den vor der angenommenen Änderung der Bewirtschaftung gelegenen Beurteilungszeitraum, der auch die beschwerdegegenständlichen Jahre umfasst, objektiv nachvollziehbar eine Gesamteinnahmenüberschusserzielungsabsicht nachzuweisen. Den in den Jahren 2003 bis 2015 jährlich angefallenen Verlusten von mehr als 160.000,00 € standen ab 2016 nur vergleichsweise geringe jährliche Einnahmenüberschüsse (2019 maximal circa 4.000,00 €) gegenüber. Ein Ausgleich dieser Verluste wäre bei dieser Sachlage in den übrigen Jahren bis zum Ende des absehbaren Zeitraumes ab Beginn der Tätigkeit unvorstellbar gewesen.

Die Bewirtschaftung des beschwerdegegenständlichen Objektes konnte daher in den beschwerdegegenständlichen Jahren nicht als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle qualifiziert werden, sondern war – wie vom Finanzamt angenommen – von steuerlicher Liebhaberei auszugehen.

Die auf die Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft gerichteten Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

Abschließend wird auf die auch bereits vom Bf zitierte Judikatur verwiesen, wonach im Falle der Annahme eines neuen Beurteilungszeitraumes nach Änderung der Bewirtschaftungsart jener Teil der Aufwendungen der Liebhabereiperiode Berücksichtigung zu finden hat, der in der Phase der geänderten Bewirtschaftungsart noch von Einfluss bleibt, wenn für die Periode ein Gesamtgewinn zu erwarten und daher von einer Einkunftsquelle auszugehen ist (VfGH 07.03.1995, B 301/94; VwGH 19.03.2013, 2010/15/0106; VwGH 26.12.2012, 2009/15/0194; VwGH 29.04.2010, 2007/15/0227).

4. Zum Abspruch über die 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (siehe zB VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Diese Frage kann jeweils nur im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen beantwortet werden. Das gegenständliche Erkenntnis war sohin nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Beilage: Prognoserechnung 2003 bis 2029/2030

Linz, am 7. Dezember 2021