

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr.Bf., über die Beschwerde vom 09. November 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf [nunmehr: Finanzamt Österreich] vom 10. Oktober 2016 betreffend *Einkommensteuer 2015* und *Umsatzsteuer 2015*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Beschwerdejahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus nichtselbständiger Arbeit.

Die belangte Behörde richtete bzgl. der eingereichten UVA 10-12/2015 am 03. Februar 2016 ein **Ergänzungsersuchen** an den Bf., in welchem um Nachweis der geltend gemachten Vorsteuer durch betragsmäßig größere Rechnungen ersucht wurde.

Der Bf. übermittelte mit **Schreiben vom 05. Februar 2016** entsprechende Rechnungen und teilte mit, dass eine seiner Mietwohnungen, u.zw. jene in Ort 1, Wohnung 1, nach einem Mieterauszug und nach 20-jähriger Vermietung zur Gänze sanierungsbedürftig gewesen sei. Schwerpunkt sei der Austausch der kompletten Badezimmerausstattung, Erneuerung der Sanitär- und Elektroinstallation, der desolaten Bodenbeläge (Parkett und Fliesen) sowie das Neuausmalen der Wohnung, um die Wohnung wieder auf den Standard zu bringen, der im Zeitpunkt der Erstvermietung gegeben war, gewesen.

In den elektronisch am 25. April 2016 übermittelten **Umsatzsteuer-** und **Einkommensteuererklärungen 2015** machte der Bf. u. a. Vorsteuern (Kz 060) iHv. 13.500,49

Euro und für das Objekt Ort 1, Wohnung 1 Top 3, unter Kz 9520, Instandhaltungskosten/-setzungskosten, einen Betrag iHv 60.815,29 Euro geltend.

Die belangte Behörde übermittelte btr. Wohnung Ort 1, Wohnung 1 Top 3, mit Schreiben vom 10. Mai 2016 ein **Ergänzungsersuchen** und führte darin aus, dass es sich nach Ansicht der Behörde bei der umfangreichen Sanierung bzw. Modernisierung der Wohnung um Instandsetzungsaufwendungen, die den Nutzwert bei allfälliger Wiedervermietung erhöhten, handle. Diese Aufwendungen seien gemäß § 28 Abs. 2 EStG zwingend auf 10 Jahre zu verteilen. Lt Rechnungen zu UVA 10-12/2015 seien Vorsteuer iHv 9.626,30 Euro nachgewiesen worden, als Vorsteuer lt UVA 10-12/2015 seien 11.475,49 Euro ausgewiesen. Die Differenz von 1.849,29 Euro sei noch nachzuweisen. Die Behörde beabsichtige 1/10 des Instandsetzungsaufwandes als Werbungskosten anzuerkennen. Da die Wohnung am 17. Dezember 2015 an den Sohn geschenkt worden sei, sei eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 11 UStG im Ausmaß von 9/10 d.s. 10.327,95 Euro erforderlich. Um ausführliche Stellungnahme werde ersucht.

Der Bf. nahm mit **Schreiben vom 09. Juni 2016** wie folgt Stellung: Der Vorhalt sei für ihn überraschend gewesen, da er die bei der Sanierung der Wohnung Ort 1, Wohnung 1 Top 3, angefallenen Aufwendungen eindeutig als Instandhaltungsaufwendungen sehe und gesehen habe.

Er habe sich leider nicht vorgemerkt, welche Rechnungen er bei der Anfrage zur UVA 10-12/2015 bereits übermittelt habe, diese haben jedoch ca. 80 % der Aufwendungen abgedeckt. In der Anlage übermittle er wie angefordert die restlichen kleinen Rechnungen.

Die schätzungsweise Ermittlung der Sanierungsaufwendungen für die Top 3 – ausgehend von der Vorsteuer für 10-12/2015 – sei insofern zu korrigieren, als in dieser Summe auch Vorsteuern von anderen Vermietungsobjekten enthalten seien.

Die zur Diskussion stehenden Sanierungsaufwendungen für das Objekt Gasse XY Top 3, würden netto 54.609,82 Euro und die dafür geltend gemachte Vorsteuer 10.921,96 Euro betragen und könne er diese Beträge außer Streit stellen.

Die Eigentumswohnung Ort 1, Wohnung 1 Top 3, sei nach einem Mieterauszug und nach 20-jähriger Vermietung im Zeitraum Anfang November bis Mitte Dezember 2015 instandgesetzt worden. Schwerpunkt sei der Austausch der kompletten Badezimmerausstattung, tw. Erneuerung der Sanitär- und Elektroinstallation, Erneuerung der desolaten Bodenbeläge (Parkett und Fliesen) sowie das Neuausmalen der Wohnung und die Nachschaffung von kaputten Küchengeräten (Kühlschrank und Geschirrspüler) gewesen. Es handle sich um reine Erneuerungsaufwendungen; innerhalb der Wohnung sei die Raumaufteilung, etc. unverändert geblieben und auch die Außenfenster und die Außentüre seien im originalen Zustand verblieben.

Die Eigentumswohnung sei mit Vertrag vom 17. Dezember 2015 im Schenkungswege seinem Sohn übereignet worden, die tatsächliche Übergabe erfolge nach Einantwortung Anfang 2016. Das Ausmalen der Wohnung sowie die Erneuerung der kaputten Küchengeräte werde nach

herrschender Meinung als Instandhaltungsaufwand gesehen. Für die übrigen Sanierungsarbeiten sei zu prüfen, ob ein über 10 (15) Jahre zu verteilter Instandsetzungsaufwand gegeben sei. Der Instandhaltungsaufwand sei im Gesetz nicht definiert, jedoch der Instandsetzungsaufwand finde sich wie folgt in § 28 Abs. 2 EStG 1988:

„Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die ... den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.“

Die Frage, ob ein sofort absetzbarer Instandhaltungsaufwand vorliege oder ein zu verteilter Instandsetzungsaufwand sei an das Wörtchen „wesentlich“ geknüpft.

a) Verlängerung Nutzungsdauer: Eine wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer des Gebäudes stehe im gegenständlichen Fall wohl nicht zur Diskussion, da die Herstellung vor 20 Jahren erfolgt sei und sich durch die Art der durchgeführten Arbeiten an der Restnutzungsdauer nichts ändern werde.

b) Erhöhung des Nutzungswertes: In der Regierungsvorlage betreffend die Neufassung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 sei zu dieser Begriffsbestimmung u.a. ausgeführt worden, der Nutzungswert des Gebäudes werde *„dann wesentlich erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen zB durch Erzielung höherer Einnahmen (Kategorieanhebung usw.) besser nutzbar ist bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist“*.

Diese in der Regierungsvorlage angeführten Einzelkriterien würden im gegenständlichen Fall nicht zutreffen, da erstens die erzielte Miete auch bisher im Marktvergleich sehr hoch gewesen sei und vor allem durch die Lage bedingt sei und zweitens keine wesentlichen Teile des Gebäudes ausgetauscht worden sei.

Nur für den Fall, dass von der Finanzbehörde trotzdem eine Erhöhung des Nutzungswertes gesehen werde, stelle sich die Frage der Wesentlichkeit. Diesbezüglich gebe es bereits eine gefestigte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, zuletzt VwGH 27.05.2015, 2012/13/0024, wonach bei vergleichbarem Sachverhalt ein quantitativer Maßstab des jeweiligen Vermietungsobjektes in Relation zum Gesamtnutzungswert des Gebäudes anzulegen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe die Grenze der Wesentlichkeit mit 25 % gezogen, d.h., es komme immer auf die Grade (Gesamtnutzungswert) eines Mietobjektes an, ob ein sofort abziehbarer Instandhaltungsaufwand oder ein nur auf mehrere Jahre verteilt absetzbarer Instandsetzungsaufwand vorliege.

Das Wohnobjekt Gasse XY weise 3 Wohnungen auf und der Nutzwertanteil der zur Diskussion stehenden Top 3 betrage 121/360, somit 33,60 %. Es werde von der Finanzverwaltung zu beurteilen sein, ob damit die Wesentlichkeitsgrenze überschritten sei. Nach vorstehender Rechtsprechung komme es immer auf die Größe (Gesamtnutzungswert) eines Mietobjektes an, ob ein sofort abziehbarer Instandhaltungsaufwand oder ein nur auf mehrere Jahre verteilt absetzbarer Instandsetzungsaufwand vorliege. Dies könne nicht der Weisheit letzter Schluss sein, es sei im konkreten – bei Sanierung einer einzelnen Wohneinheit – eine Diskriminierung „kleiner“ Eigentümer (nur eine Wohneinheit) im Gegensatz zu einem „großen“ Eigentümer

(z.B. 5 Wohneinheiten) und verstoße seiner Meinung nach gegen den Gleichheitsgrundsatz. Die Ausführungen in den EStR Rz 6465a vermögen auch nicht zu überzeugen.

Die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG werde er nicht akzeptieren, da das Tatbestandsmerkmal der „Großreparatur“ in seinem Anlassfall nicht gegeben sei. Nach der im Schrifttum zum Umsatzsteuergesetz 1994 vertretenen Ansicht habe eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs. 10 leg. cit. nur dann zu erfolgen, wenn es sich um Großreparaturen handle, widrigenfalls eine Korrektur, ungeachtet des Umstandes, dass die Aufwendungen ertragsteuerlich verteilungspflichtige Instandsetzungsaufwendungen darstellen, zu unterbleiben haben. Zudem verlange die Praxis, dass es sich um einen betragsmäßig relativ hohen Instandhaltungsaufwand handle. Es sei dem Bf. wichtig anzumerken, dass im Falle des Vorliegens von Wohnungseigentum zwar dem ideellen Miteigentümer ein Nutzungsrecht an einer konkreten Wohnung zugewiesen sei, jedoch er sehr wohl alle Instandsetzungsarbeiten am Gebäude, z.B. Erneuerung des Daches oder Dachstuhls, Erneuerung bzw. Aufbringen einer Wärmedämmfassade, Austausch der Außenfenster und Türen, der Stiegenhausanlage, der Steigleitungen, etc. mitzutragen habe. Derartige Arbeiten am Gebäude seien jene Arbeiten, die in der Praxis zumeist zu einer Großreparatur führen würden.

Unter Heranziehung der UFS Entscheidungen UFS Salzburg vom 22.07.2008, GZ. RV/0532-S/07, und UFS Wien vom 23.11.2005, GZ. RV/1332-W/04, führte der Bf. in Folge aus, dass sein Sachverhalt vergleichbar sei und ersuchte der Bf. davon abzusehen, die Instandhaltung [Anm. BFG: gemeint wohl: nicht] als „Großreparatur“ einzustufen.

Die belangte Behörde richtete mit Schreiben vom 31. August 2016 ein weiteres **Ergänzungsersuchen** an den Bf. Betreffend der am 17. Dezember 2015 erfolgten Schenkung der Wohnung in Ort 1 Gasse Wohnung 1 Top 3. Es werde um Bekanntgabe ersucht, ob bzw. an wen diese vermietet werde. Im Falle einer Leerstehung der oa Wohnung werde um Nachweis ersucht, dass Vermietungsabsichten bestehen. Des Weiteren werde iZm dem Schenkungsvertrag um Bekanntgabe ersucht, ob ein Fruchtgenussrecht an der Wohnung bestehe, positiven falls werde um Vorlage eines Vertrages gebeten.

Im **Schreiben vom 19. September 2016** antwortete der Bf., dass die Sanierung der in Rede stehenden Alteigentumswohnung nach dem Mieterauszug von ihm als Eigentümer in seiner Verantwortung und auf seine Rechnung geplant und schwerpunktmäßig im November 2015 durchgeführt worden sei. Dies natürlich mit dem Ziel, die Wohnung wiederum zu vermieten und es sei sicher auch von Seiten des Finanzamtes nachvollziehbar, dass nach 20 Jahren Vermietung eine entsprechende Abnutzung gegeben sei, die zu beheben gewesen sei. Dass derartige Aufwendungen steuerlich anzuerkennen seien sei in der Rechtsnorm geregelt, zudem ja auch die nicht unwesentlichen Erträge aus diesem Vermietungsobjekt in der Vergangenheit zu entsprechenden Steuerzahlungen geführt hätten. Die noch kurz vor Jahresende 2015 erfolgte Schenkung an seinen Sohn in einem Paket mit seinen anderen Altbaumietwohnungen sei z.T. motiviert durch die Änderung der Gesetzeslage im Bereich der Grunderwerbsteuer. Es sei für die in Rede stehende Eigentumswohnung kein Fruchtgenussrecht vorbehalten

worden.

Wie der neue Eigentümer die Wohnung verwende, liege nicht mehr in seinem Einflussbereich und könne auch für die steuerliche Beurteilung der vom Bf. geleisteten Instandhaltungsaufwendungen 2015 wohl nicht relevant sein. Um jedoch auch diese Frage zu beantworten könne der Bf. aus seiner Wahrnehmung berichten, dass sein Sohn ursprünglich von einer Neuvermietung ausgegangen sei, jedoch keine konkreten Vermietungsaktivitäten gesetzt habe. Dies auch wegen Ungewissheiten über seine berufliche Zukunft und seinen Dienstort, nach Klärung dieser Frage er nun tatsächlich aktuell eine Eigennutzung der in Rede stehenden Wohnung ins Auge fasse. Bei künftiger Tätigkeit an einem anderen Dienstort oder sonstiger Veränderung werde er die Wohnung wahrscheinlich wieder vermieten oder verkaufen, es sei jedoch nochmals erwähnt, dass all diese Abklärungen bzw. Spekulationen den Rechtsnachfolger betreffen und für seine offene Veranlagung 2015 bedeutungslos seien. Nach Verweis auf seine Ausführungen im Schreiben vom 09. Juni 2016 erwähnte der Bf. unpräjudiziell, dass er eine Spreizung der Betriebsausgabenwirkung gemäß § 28 Abs. 2 EStG auf 10 (15) Jahre akzeptieren könnte, jedoch einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG keinesfalls zustimmen werde.

Die belangte Behörde erließ mit 10. Oktober 2016 die nunmehr angefochtenen **Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2015** und wurden darin die Kosten der Renovierung im 4. Quartal 2015 gemäß der vorgelegten Rechnungen iHv netto 57.595,04 Euro sowie die Vorsteuern iHv 11.487,27 Euro nicht anerkannt, da diese nicht durch eine Vermietungsabsicht motiviert gewesen seien. Wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbotes für Lebenshaltungskosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 seien die Kosten zur Gänze nicht einkünftermindernd absetzbar.

Gegen die Bescheide erhob der Bf. mit Schreiben vom 09. November 2016 **Beschwerde**. Die vom Finanzamt vorgenommene rechtliche Würdigung, dass die vom Bf. beauftragten und bezahlten Instandhaltungsarbeiten nicht durch eine Vermietungsabsicht motiviert seien, sei unrichtig. Offensichtlich werde wegen der mit Vertrag vom 17. Dezember 2015 erfolgten Schenkung des Vermietungsobjektes an seinen Sohn den von ihm getragenen Instandhaltungsaufwendungen der Abzug unter Verweis auf § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 verweigert. Es ist für ihn nicht erkennbar, inwieweit hier „die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendete Beträge“ bzw. „Aufwendungen für die Lebensführung“ vorliegen sollten. Sowohl der Bf. als auch sein Sohn haben eigene Wohnungen und die Sanierung eines Vermietungsobjektes könne daher nicht die eigenen Haushaltsaufwendungen betreffen. Das Finanzamt habe offensichtlich die Vielzahl jener Praxis- und Judikaturfälle vor Augen, wo eine Immobilie angeschafft werde und sich dann die Frage nach der Einkunftsquelleneigenschaft oder nach der privaten Nutzung stelle. In seinem Beschwerdefall sei das in Rede stehende Vermietungsobjekt jedoch vor ca. 20 Jahren angeschafft worden und habe über die Jahre ununterbrochen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient. Es seien damit stets hohe

Mieteinnahmen erzielt und ordnungsgemäß versteuert worden. Zur Aufrechterhaltung der Mieteinnahmen und in weiterer Vermietungsabsicht seien sofort nach dem letzten Mieterwechsel in 2015 von ihm die gegenständlichen Werbungskosten getätigt worden. Nach Literatur und Rechtsprechung sei bei der auf die Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften ausgerichteter Tätigkeit ein „kausaler“ Werbungskostenbegriff anzuwenden. Entscheidend sei der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben. Die in seinem Berufungsfall getätigten Instandhaltungsaufwendungen seien eindeutig veranlasst bzw. verursacht worden durch die Abnutzung der vorhergehenden Vermietungen und seien notwendig gewesen, um das Vermietungsobjekt wieder annähernd in den Zustand zu versetzen, wie es zu Beginn der Vermietungsaktivitäten gewesen sei. Dies alles mit dem Ziel, die Vermietung fortzusetzen. Die kurz vor Jahresende 2015 vorgenommene Eigentumsübertragung an seinen Sohn sei nicht mit der Frage einer weiteren Vermietung oder Nichtvermietung der Wohnung belastet gewesen, sondern sei einzig und allein motiviert durch die Änderung der Gesetzeslage im Bereich der Grunderwerbsteuer gewesen, um noch 2015 den günstigeren steuerlichen Tatbestand lukrieren zu können. Genau so wenig wie bei einem Verkauf könne er auch nach einer Schenkung nicht mehr beeinflussen, wie der neue Eigentümer die Liegenschaft verwende (Leerstand, Vermietung, Verkauf, etc.). Als steuertheoretische Ergänzung führe er an, dass seit der Neueinführung der ImmoEST durch das StabG 2012 das gegenständliche Privatvermögen bei einem Eigentumsübergang durch Verkauf der Einkommensteuer (ImmoEST) unterliegen würde. Bei einem gedanklichen Verkauf würde sich nach erfolgter Sanierung der Wohnung wohl ein höherer Verkaufspreis und damit eine höhere Einkommensteuer ergeben, eine Verweigerung der Instandhaltungskosten wäre in diesem Fall nicht systemkonform. Nach einer Schenkung trete der Geschenknehmer in die Rechtsposition des Geschenkgebers ein (Anschaffungszeitpunkt, Anschaffungspreis, etc.).

Die belangte Behörde erließ mit 17. Jänner 2017 ein weiteres **Ergänzungsersuchen** und wurde um Vorlage des Mietvertrages des Top 1 sowie sämtlicher Miet- & Kündigungsverträge des Top 3 ersucht. Zusätzlich wurde um Vorlage geeigneter Unterlagen ersucht, um zu belegen, dass zum Zeitpunkt der Setzung der Sanierungsmaßnahmen des Top 3, eine Vermietungsabsicht bestand.

Des Weiteren wurde bzgl. Gasse XY, um Aufteilung der Kosten nach Top 1 und 3 ersucht. Hinsichtlich des Top 1 wurde um Vorlage einer detaillierten Aufstellung der gesamten Kosten ersucht, da hierfür ein Feststellungsverfahren einzuleiten sei. Weiters wurde um Stellungnahme ersucht, weshalb beim Objekt Gasse XY Top 3 nicht – wie bei den anderen verschenkten Objekten – ein Fruchtgenussrecht vorbehalten worden sei. Hinsichtlich des Objektes Wohnung 2, wurde um Vorlage einer Mietzinsliste ersucht.

Der Bf. legte die angeforderte **Stellungnahme** und die angeforderten Mietverträge mit Schreiben vom 09. Februar 2017 vor.

Einleitend verwies der Bf., dass mit der Verwaltung des Mietobjektes Gasse XY die

Immobilienverwaltung Z.Z., Adr.Ort 1 1, betraut sei und von der Hausverwaltung eigentümerbezogene Rechnungskreise geführt würden, weshalb es keine Rechnungskreise nach einzelnen Topnummern gebe.

Nach Ausführungen zu dem nicht beschwerdegegenständlichen Top 1 nahm der Bf. zu Top 3 wie folgt Stellung:

Die vom Finanzamt angeforderten schriftlichen Unterlagen, dass zum Zeitpunkt der Setzung der Sanierungsmaßnahmen eine Vermietungsabsicht bestanden hätte, gebe es nicht. Derartige Schriftsätze wären total praxisfremd und seine Absicht bzw. seinen Willen zur Weiterführung der Vermietung im Zeitpunkt der Sanierungsmaßnahmen hätte der Bf. dem Finanzamt in mehreren Schriftsätzen bereits dargelegt. Ebenso sei die Motivation der Schenkung kurz vor Jahresende 2015 dem Finanzamt bereits mitgeteilt worden.

Ein Fruchtgenussrecht sei bewusst nicht vorbehalten worden, da der Bf. seinen Sohn mit der Schenkung unterstützen wollte, so dass ihm gewollter Weise ab Eigentumsübergang auch die Früchte aus diesem Liegenschaftsanteil bei Vermietung bzw. bei einem Verkauf zukommen sollten. Dies sei, wie vom Finanzamt richtigerweise erkannt, ein Gegensatz zur Schenkung des Objektes Wohnung 2, wo sich die Motivation für die Schenkung gleichfalls in der Änderung der Gesetzeslage im Bereich der Grunderwerbsteuer finde, jedoch der Bf. sich bewusst den Fruchtgenuss zur Abdeckung seiner Lebenshaltungskosten noch vorbehalten habe.

Die belangte Behörde änderte mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom 19. April 2017 den Einkommensteuer- und den Umsatzsteuerbescheid 2015 ab. Die Einkommensteuer wurde mit 15.234,00 Euro (davor 16.726,00 Euro), die Umsatzsteuer mit 4.926,37 Euro (davor 5.491,68 Euro) festgesetzt. In der zusätzlichen Begründung vom 20. April 2017 wurde ausgeführt, dass dem Ergänzungsersuchen vom 17. Jänner 2017 nicht entsprochen und daher die Kosten im prozentuellen Schätzungswege ermittelt worden seien. Da die Wohnung Top 1 zur Hälfte im Eigentum von Herrn Q.Q. (Bruder des Bf.) stehe, sei hier mit der Hälfte der m²-Anzahl gerechnet worden.

Die Kosten für die Renovierung im 4. Quartal 2015 gemäß der vorgelegten Rechnungen iHv Netto 54.609,82 Euro sowie die Vorsteuern iHv 10.921,96 Euro würden nicht anerkannt, da diese nicht durch eine Vermietungsabsicht motiviert gewesen seien. Die Wohnung sei nach Fertigstellung, laut eigener Angabe des Abgabepflichtigen, ohne etwaiger Versuche einer Vermietungsaktivität, sofort an Herrn Name Sohn (Sohn des Bf.) verschenkt worden.

Trotz des beschriebenen, stark abgenutzten Zustandes des Objektes, diene diese Renovierung der künftigen Annehmlichkeit bei der Nutzung als private Wohnung.

Die Kosten für die Renovierung eines bisher vermieteten und künftig selbst oder durch nahe Angehörige bewohnten Objektes seien nicht abzugsfähig, auch wenn das Objekt stark abgenutzt worden sei und der Mieter es vereinbarungswidrig nicht in den ursprünglichen Zustand versetzte. Grund hierfür sei die Kombination der sowohl privaten als auch einkünftebezogenen Veranlassung derartiger Maßnahmen.

Jede Maßnahme diene auch der künftigen Annehmlichkeit bei der Nutzung als private

Wohnung. Wegen des Aufteilungsverbot und Abzugsverbotes für Lebenshaltungskosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 seien die Kosten zur Ganze nicht einkünftermindernd absetzbar und darauf aufbauend sei gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auch der Vorsteuerabzug zu verweigern.

Mit Schreiben vom 05. Mai 2017 brachte der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) ein.

Der Bf. rügt in seiner Stellungnahme die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde und verwies darauf, dass sie den Sachverhalt der Instandhaltung der Wohnung Top 3 einzig und allein retrograd aus dem Blickwinkel der nachfolgenden Schenkung an seinen Sohn beurteilt habe. Dies widerspreche dem Grundsatz im Steuerrecht, dass Sachverhalte im Zeitpunkt ihrer Verwirklichung unter den für diesen Zeitpunkt geltenden steuerlichen Tatbestand zu subsummieren seien.

Unter Verweis auf die bisherigen Schriftsätze brachte er wiederholend vor, dass er im September 2015 von der Fortführung der seit über 20 Jahre bestehenden Vermietungstätigkeit dieses Objektes ausgegangen sei. Dies erkläre sich alleine schon aus der sofortigen zeitlichen Abwicklung, wobei im Sanierungszeitraum wegen der Dauer der Arbeiten frühestens zu Beginn 2016 eine Neuvermietung möglich gewesen wäre. Zum Fehlen eines Schriftstückes über die Absicht der Wiedervermietung entgegnete der Bf., dass diese Wohnung und alle anderen Mietwohnungen wie in der Vermietungspraxis üblich nach einigen Jahren von den Mietern rückgestellt und dann ohne oder mit einer Sanierung wieder vermietet würden. Dass für diese kurzen Zeiträume eine schriftliche Dokumentation über die Absicht der Wiedervermietung gefordert werde, sei überzogen. Dem Bf. verärgere zudem, dass das Finanzamt in ihrer Bescheidsbegründung vom 20. April 2017 seine Ausführungen vom 09. Februar 2017 nur rudimentär und unvollständig heranziehe. Es sei kursiv angeführt worden *„Die vom Finanzamt angeforderten schriftlichen Unterlagen, dass zum Zeitpunkt der Setzung der Sanierungsmaßnahmen eine Vermietungsabsicht bestand, gibt es nicht“* ohne auch den nachfolgenden Wortlaut zu übernehmen *„Derartige Schriftsätze wären total praxisfremd und meine Absicht bzw. meinen Willen zur Weiterführung der Vermietung im Zeitpunkt der Sanierungsmaßnahmen habe ich dem Finanzamt in mehreren Schriftsätzen bereits dargelegt und ich ersuche um Kenntnisnahme“*.

Der Bf. ersuchte weiters die Ausführungen in der Berufung vom 09. November 2016, die bisher vom Finanzamt nicht gewürdigt worden seien zu berücksichtigen.

Nach Literatur und Rechtsprechung sei bei der auf die Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften ausgerichteter Tätigkeit ein „kausaler“ Werbungskostenbegriff anzuwenden. Entscheidend sei der Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben mit Einnahmen. Die in seinem Berufungsfall getätigten Instandhaltungsaufwendungen seien veranlasst bzw. verursacht durch die Abnutzung der vorhergehenden Vermietungen und notwendig, um das Vermietungsobjekt wieder annähernd in den Zustand zu versetzen, wie es zu Beginn der Vermietungsaktivitäten gewesen sei. Die getätigten Werbungskosten seien

kausal verbunden mit den über 20 Jahre vereinnahmten Mieterlösen. Die wirtschaftliche Entscheidung über die Art der Sanierung und die Höhe der Ausgaben bleibe dem Steuerpflichtigen überlassen.

Gemäß der bereits beanstandeten retrograden Sichtweise sei vom Finanzamt wegen der erfolgten Schenkung an seinen Sohn der Abzug der Werbungskosten verweigert worden. Dazu werde wieder auf die zeitliche Abfolge verwiesen. Die Entscheidung über die Instandhaltung sei im September 2015 erfolgt und die spontan und kurz vor Jahresende 2015 erfolgte Eigentumsübertragung an seinen Sohn sei einzig und allein motiviert gewesen durch die Änderung der Gesetzeslage im Bereich der Grunderwerbsteuer, um noch 2015 den günstigeren steuerlichen Tatbestand lukrieren zu können.

Genau aus dieser Motivation heraus habe er alle seine Mietobjekte, nämlich auch jene in Ort 1, Wohnung 2, seinem Sohn übereignet. Für den Hälfteanteil an der Top 1 in der Gasse XY sei dies wegen dem gemäß § 13 WEG 2002 verbundenen Eigentum mit seinem Bruder nicht möglich gewesen.

Er habe seinem Sohn daher keine Wohnmöglichkeit an einer Wohnung zukommen lassen wollen, die er im übrigen zum damaligen Zeitpunkt gar nicht benötigt habe, sondern hätte er aus der als hoffentlich legitim betrachteten steuerlichen Motivation heraus alle seine Mietliegenschaften übertragen. Mit diesen Schenkungen habe er seinen Sohn begünstigen und die Erbfolge vorwegnehmen wollen. Die persönliche Entscheidung, warum er sich den Fruchtgenuss an den Wohnungen in der Wohnung 2 vorbehalten habe, liege darin, dass die dortigen Mieterlöse wesentlich höher seien als in der Gasse XY und dies genau der Betrag sei, den er sich zur Abdeckung seiner Lebenshaltungskosten noch vorbehalten wollte.

Für künftige Sachverhalte nach einem Eigentumsübergang ersuche er zu bedenken, dass er auch nach einem Eigentumsübergang durch Schenkung genau so wenig wie bei einem Eigentumsübergang durch Verkauf beeinflussen könne, wie der neue Eigentümer die Liegenschaft verwende (Leerstand, Vermietung, Verkauf, etc.).

Für die Berufungsentscheidung ersuche er daher nochmals die richtige zeitliche Abfolge der Vorgänge zu würdigen und den Veranlassungszusammenhang der getätigten Werbungskosten mit den vorhergehenden Vermietungsaktivitäten zu bestätigen. In eventu ersuche er seine Ausführungen in der Berufung vom 09. November 2016 unter dem Aspekt der Rechtslage nach dem StabG 2012 zu beachten.

Dem Vorlageantrag waren beigelegt: Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben für die Top 3 und den Hälfteanteil an der Top 1; Kündigungsschreiben Top 3 vom 26. Mai 2015.

Die belangte Behörde legte Bescheidbeschwerde gemäß § 265 Abs. 1 BAO dem Bundesfinanzgericht im September 2018 vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde. In der im **Vorlagebericht** vom 20. September 2018 enthaltenen Stellungnahme verweist das Finanzamt das Werbungskosten generell nur dann anzuerkennen seien, wenn sie mit früheren Einnahmen in einem Zusammenhang stünden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Umstand, ob die Vermietung tatsächlich beendet sei,

sachverhaltsbezogen zu untersuchen. Sei eine Immobilie schon jahrelang vermietet worden und konnte trotz Suche ein Nachmieter nicht gefunden werden, sei das Ende der Vermietungsabsicht erst dann gegeben, wenn die Immobilie für private Zwecke gewidmet werde oder objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet worden sei (VwGH 21.06.2007, 2005/15/0069).

Aufwendungen die bei Unterbrechung der Einnahmenerzielung (Leerstehung) anfallen seien grundsätzlich abzugsfähig. Werde hingegen der Entschluss gefasst, das Mietobjekt der privaten Verwendung zuzuführen, liegen ab diesem Zeitpunkt keine Werbungskosten mehr vor (VwGH 27.07.1994, 92/13/0175).

Zusätzlich könne eine vorübergehende Unterbrechung der Einnahmenerzielung nur dann angenommen werden, wenn die ersthafte Absicht der späteren Erzielung positiver Einkünfte aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger Umstände klar erwiesen werden könne (*Laudacher* in Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 28 Rz 61).

Weiters verwies die belangte Behörde auf UFS 20.05.2011, RV/0776-L/08, wonach die Berufung auf Aushänge in Geschäften und Inserate in Kleinanzeigern nicht ausreiche, wenn Nachweise darüber trotz Aufforderung nicht beigebracht werden können und UFS vom 03.07.2006, RV/0098-S/06, wonach für die Berücksichtigung von Werbungskosten weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, ausreiche. In letzterer Entscheidung werde auch ausgesprochen, dass nach Beendigung der Vermietung noch nachträgliche Werbungskosten anfallen können. Solche nachträglichen Werbungskosten seien zB Nachzahlungen von Zinsen, Grundsteuern und Betriebskosten für die Zeit der Vermietung. Keine nachträglichen Werbungskosten würden bei Adaptierung eines vorher vermieteten Objektes vorliegen, um dieses dann privat zu nutzen. Auch wenn die Reparaturen durch die Vermietung und die damit eingetretene Abnutzung bedingt seien, bestünde kein Zusammenhang mehr mit Einnahmen.

Entsprechend könne dem Verweis des Bf. auf den „kausalen“ Werbungskostenbegriff nicht gefolgt werden. In der Entscheidung würde diesbezüglich explizit festgehalten, dass keine nachträglichen Werbungskosten bei Adaptierung eines vorher vermieteten Objektes vorliegen würden, wenn dieses anschließend privat genutzt würde. Dies gelte auch dann, wenn die Reparaturen durch die Vermietung und die damit eingetretene Abnutzung bedingt seien. Selbst in dieser Konstellation bestehe somit kein Zusammenhang mehr mit Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.

Die belangte Behörde merkte zudem an, dass der Bf. selbst zugestehe, dass weder er noch sein Sohn Bemühungen gesetzt hätten, um das Objekt Gasse XY / Top 3 zu vermieten.

Zur Beanstandungen der Praxisferne mittels schriftlicher Unterlagen die Vermietungsabsicht zu dokumentieren, werde auf die zitierten Judikatur und auch auf das mittlerweile übliche Vermieten von Wohnungen über diverse Internetplattformen (inkl. Angabe der Internetseite, Screenshots oder Ausdrücke) verwiesen und festgehalten, dass es aufgrund der mangelnden Nachweise offensichtlich sei, dass der Bf. keine ernsthaften Absichten hinsichtlich der späteren

Vermietung gehabt hätte und es im Ergebnis bei bloßen Absichtserklärungen geblieben seien, welche jedoch nicht ausreichend seien, um eine tatsächliche Vermietungsabsicht zu belegen. Folglich könne der Betätigung des Beschwerdeführers nicht die Eigenschaft der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG zugesprochen werden.

Darüber hinaus hätte das Bewerben der Wohnung trotz der Sanierungsarbeiten bereits stattfinden können, da die Arbeiten zeitlich lediglich ein paar Monate in Anspruch genommen hätten. Doch weder zum Ende der Sanierungsarbeiten noch danach seien auch nur ansatzweise Bemühungen gesetzt worden, welche tatsächlich auf eine Vermietungsabsicht hindeuten würden, obwohl der Bf. im Vorlageantrag dazu selbst ausführe, dass zu Beginn des Jahres 2016 eine Neuvermietung möglich gewesen wäre.

Es würde keinerlei Anhaltspunkte zu einer Nutzung des Objektes geben, welche auf die Erzielung von Einkünften gerichtet seien, im Gegenteil - die Aktenlage deute ausschließlich auf die bevorstehende private Nutzung durch Herrn Name Sohn. hin.

Ergänzend sei auszuführen, dass der Bf. selbst angegeben habe, dass sein Sohn zum Zeitpunkt der Sanierung kein Wohnbedürfnis am Objekt Gasse XY / Top 3 gehabt hätte. Laut ZMR-Abfrage sei Herr Name Sohn. bis zu seinem Umzug in Ort 1, Wohnung 3 wohnhaft gewesen. Als Unterkunftgeber sei der Bf. angemerkt. Umso bemerkenswerter erscheine es deshalb, dass Herr Name Sohn. trotz der Wohnung in der Ort 1, Wohnung 3 in das Appartement in der Gasse XY umgezogen sei. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei damit offenkundig, dass die kürzlich rundum sanierte Wohnung in der Gasse XY dem Objekt in der Ort 1, Wohnung 3 vorgezogen worden sei. Außerdem befinde sich laut Zentralem Melderegister und Grundbuchsabfrage momentan kein Mieter in der Wohnung in der Ort 1, Wohnung 3, welche jedoch im Eigentum von Herrn Name Sohn. stehe. Dies sei ebenfalls ein Indiz dafür, dass Herr Name Sohn. das Objekt in der Ort 1, Wohnung 3 nicht verlassen musste, um es in weiterer Folge zu vermieten oder zu verkaufen.

Im Rahmen des Abgabenvorgangs sei vom Bf. angemerkt worden, dass sein Sohn seine Wohnungswahl entsprechend seinem künftigen Beruf abstimmen werde. Herr Name Sohn. habe dazu im Rahmen eines Telefonates vom 27. Dezember 2016 angegeben, dass er seit Mai 2016 im Objekt Gasse XY / Top 3 wohne. Seit Juni 2016 beziehe Herr Name Sohn. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Das Unternehmen, welches die Lohnzettel ausstelle, befinde sich im Ort 1, Bezirk x. Somit habe sich Herr Name Sohn. durch seinen Umzug von Ort 1, Wohnung 3 in die Ort 1, Wohnung 1, im Endeffekt nur weiter von seinem Arbeitsplatz distanziert, womit auch dieses Vorbringen des Bf. ins Leere gehe.

Die Behauptung des Bf., wonach die Übertragung der Wohnungen an den Sohn des Beschwerdeführers aus grunderwerbsteuerlichen Gründen erfolgt sei, werde von der Finanzverwaltung nicht bestritten.

Doch sei natürlich festzuhalten, dass dies in keiner Weise ausschließe, dass die frisch sanierte Wohnung ebenso aus privaten Gründen an seinen Sohn verschenkt worden sei.

Zusammengefasst stehe nach Ansicht der Finanzbehörde daher fest, dass die Schenkung der neu renovierten Wohnung in der Gasse XY ausschließlich aus privaten Gründe erfolgt sei.

Der Bf. brachte mit 26. Oktober 2018 eine **Stellungnahme zum Vorlagebericht** ein. Die mit Einzelrechnungen nachgewiesenen Sanierungsaufwendungen 2015 würden richtigerweise 54.609,82 Euro (und nicht 60.815,29 Euro) sowie die dafür geltend gemachte Vorsteuer 10.921,96 Euro (und nicht 13.500,49 Euro) betragen. Diese Beträge seien auch in richtiger Höhe in der BVE vom 19. April 2017 erfasst und bilden den Gegenstand seiner Berufung vom 15. Mai 2017.

Bedauerlicherweise verstärke die belangte Behörde noch ihre unrichtige rechtliche Würdigung, indem sie Sachverhalte des Jahres 2016 zur Bestärkung ihrer Argumentation heranziehen. Dies sei der grundsätzliche Fehler der Behörde, alles aus Sicht des Schenkungsnehmers zu sehen und zu negieren, dass der Sachverhalt seines Steuerfalles im Jahr 2015 liege.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erlangte mit Beschluss vom 06. Juni 1988 an der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft KG yyy, EZ xxx, Anschrift Ort 1, Wohnung 1, das Wohnungseigentum an Top 3, bestehend aus einer Wohnung samt Balkon mit einer Nutzfläche von 104,12m², einem Abstellraum im Erdgeschoss und anteiliger Gartenfläche am Grundstück, sowie das Wohnungseigentum am KFZ-Abstellplatz KFZ 2 [BFG-Akt OZ 17, Grundbuch-Auszug].

Laut – von der belangten Behörde nicht bestrittenen – Angaben des Bf. wurde die streitgegenständliche Wohnung Top 3 in den letzten 20 Jahren vor dem Beschwerdejahr 2015 ununterbrochen vermietet [vgl. BFG-Akt OZ 12, Vorhaltsbeantwortung I] und diene die Wohnung Top 3 damit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Für die streitgegenständliche Wohnung Top 3 wurde bzgl. des Zeitraums 01. Dezember 2009 bis 30. November 2014 ein Mietvertrag [BFG-Akt OZ 29, S. 11-14, Mietvertrag] und hinsichtlich des Zeitraums 01. Dezember 2014 bis 30. November 2022 eine Verlängerung des Mietvertrages [BFG-Akt OZ 29, S. 15, Verlängerung des Mietvertrags] vorgelegt. Das Mietverhältnis wurde von Seiten des Mieters mit Schreiben vom 26. Mai 2015 vorzeitig unter Einhaltung der 3-monatigen Kündigungsfrist zum 31. August 2015 gekündigt [vgl. BFG-Akt OZ 8, Vorlageantrag, Kündigungsschreiben und OZ 21, Zentrales Melderegister-Auszug].

Nach Beendigung des Mietverhältnisses war die Wohnung lt. Angaben des Bf. zur Gänze sanierungsbedürftig [s. BFG-Akt OZ 12, Vorhaltsbeantwortung I].

Im Zeitraum von Ende Oktober 2015 bis einschließlich Dezember 2015 wurden folgende Sanierungsmaßnahmen in der Wohnung durchgeführt, wobei die Arbeiten laut Rechnungsangaben schwerpunktmäßig im November und Dezember 2015 erfolgten (lediglich zwei der vorgelegte Rechnungen weisen als Rechnungsdatum 30. bzw. 31. Oktober 2015 auf): Rechnungen laut BFG-Akt OZ 12, S. 2-20, Vorhaltsbeantwortung I:
Komplette Erneuerung der Sanitärinstallation: WC, Badezimmer, Heizungsanlage (Firma I);

Fliesenlegerarbeiten: Küche, Vorraum, Bad, WC (Firma II);
 Malerarbeiten: Ausmalen der gesamten Wohnung (Firma III.);
 Bodenlegearbeiten: Austausch des Parkettbodens (Firma IV);
 Türarbeiten (Firma V);
 Elektroinstallationen: Erweiterungs- und Instandsetzungsarbeiten (Firma VI);
 Herstellen und Montage von Bademöbel (Firma VII);
 Rechnungen laut BFG-Akt OZ 16, S. 8 und 13, Vorhaltsbeantwortung II:
 Trockenbauarbeiten: Badezimmer und WC (Firma VIII);
 Glasdachmontage (Firma IX);
 Lichtanlage (Firma X);
 Lichtanlage (Firma XII);
 Mulde-Miete (Firma XIII);
 Kühlschrank und Geschirrspüler (Firma XIV);
 Spiegel (Firma XV).
 Die Kosten dieser Aufwendungen beliefen sich auf gesamt 54.609,82 Euro netto zuzüglich Umsatzsteuer iHv. 10.921,96 Euro.

Schriftliche Vereinbarungen oder sonstige schriftliche Unterlagen, aus welchen zum Zeitpunkt der Setzung der Sanierungsmaßnahmen die neuerliche Vermietungsabsicht des Top 3 ersichtlich sind, gibt es nach Angaben des Bf. nicht [BFG-Akt OZ 8, Vorlageantrag, S. 2], da derartige Schriftsätze „*total praxisfremd*“ [BFG-Akt OZ 29, Vorhaltsbeantwortung IV, S. 2] und „*überzogen*“ [BFG-Akt OZ 8, Vorlageantrag, S. 2] wären.

Mit Schenkungsvertrag vom 17. Dezember 2015 schenkte und übergab der Bf. seinem Sohn, Name Sohn, das Objekt Gasse XY Top 3 [BFG-Akt OZ 10, Schenkungsvertrag]. Ein Fruchtgenussrecht zugunsten des Bf. wurde nicht eingeräumt [vgl. BFG-Akt OZ 20, Vorhaltsbeantwortung III].

Der Sohn zog laut eigenen Angaben mit Mai 2016 in die Wohnung ein [BFG-Akt OZ 26, E-Mail btr. Telefonat mit Name Sohn]. Nach Abfrage im Zentralen Melderegister hat der Sohn ab 29. Dezember 2016 seinen Hauptwohnsitz in der streitgegenständlichen Wohnung gemeldet.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen (insbesondere auf die Mietverträge Wohnung Top 3, Schenkungsvertrag vom 17. Dezember 2015 und den Beschwerde- bzw. Vorlageausführungen des Bf. zur Frage des Vorliegens von schriftlichen Dokumentationen über eine neuerliche Vermietung des Objekts). Die genannten Urkunden und Schriftstücke stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im vorliegendem Beschwerdeverfahren ist streitgegenständlich, ob die vom Bf. zwischen Beendigung des Mietverhältnisses zum 31. August 2015 und der Wohnungsübergabe an den Sohn per 17. Dezember 2015 getätigten Sanierungsaufwendungen am Objekt Gasse XY Top 3 als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden können. Korrespondierend dazu ist auch die Frage, ob die daraus angefallenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern im Sinne des UStG 1994 zu berücksichtigen sind, zu klären.

Der Bf. vertritt die Ansicht, dass die getätigten Werbungskosten kausal mit den vereinnahmten (ehemaligen) Mieteinkünften verbunden seien. Der Bf. erblickt die wirtschaftliche Veranlassung der Ausgaben durch die Vermietungstätigkeit darin, dass die Wohnung nicht neuausgemalt und die angeführten Gegenstände (Böden, Badezimmereinrichtungen, WC, Heizungsanlage) nicht ausgetauscht hätten werden müssen, wenn sie nicht von den Mietern des Top 3 und damit zur Zeit der aufrechten Vermietung abgenutzt worden wären.

Weiters sei er im September 2015 – als Zeitpunkt der Entscheidung über die Sanierung – von der Fortführung der seit über 20 Jahre bestehenden Vermietungstätigkeit des Objektes Gasse XY Top 3 ausgegangen [BFG-Akt OZ 8, Vorlageantrag, S. 2 und 3, s. a. BFG-Akt OZ 20, Vorhaltsbeantwortung III]. Grund für die „*spontan und kurz vor Jahresende 2015*“ [BFG-Akt OZ 8, Vorlageantrag, S. 4] vorgenommene Eigentumsübertragung an seinen Sohn sei einzig und allein die Änderung der Gesetzeslage im Bereich der Grunderwerbsteuer gewesen, um noch 2015 den günstigeren steuerlichen Tatbestand lukrieren zu können [BFG-Akt OZ 1, Beschwerde, S. 2].

Hinsichtlich der Sanierungsaufwendungen sieht der Bf. Instandhaltungsaufwendungen gegeben [BFG-Akt OZ 1, Beschwerde], da innerhalb der Wohnung die Raumaufteilung unverändert blieb und auch die Außenfenster und die Außentüren im Originalzustand verblieben [BFG-Akt OZ 16, Vorhaltsbeantwortung II].

Dagegen argumentiert die belangte Behörde, dass die geltend gemachten Werbungskosten für die Renovierung des bisher vermieteten Top 3 aufgrund der ausschließlich aus privaten Gründen erfolgten Schenkung an den Sohn des Bf. gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 zur Gänze nicht einkünftermindernd absetzbar seien und entsprechend Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht zustehen würden. Aufgrund der mangelnden Nachweise sei es offensichtlich, dass der Bf. keine ernsthaften Absichten hinsichtlich der späteren Vermietung gehabt habe. Auch zum Ende der Sanierungsarbeiten und danach seien keine Bemühungen gesetzt worden, welche tatsächlich auf eine Vermietungsabsicht hindeuten würden.

A. Einkommensteuer:

Gem. § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Zufolge § 32 Z 2 TS 3 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 auch Einkünfte aus einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs 3 Z 5 bis 7 EStG 1988.

Gem. § 167 Abs. 2 iVm § 269 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgaben- und Beschwerdeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshof genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025, mwH).

Zur Frage des Werbungskostenabzugs und des Leerstands eines Vermietungsobjekts judiziert der Verwaltungsgerichtshof wie folgt:

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist der Werbungskostenbegriff weit zu fassen, und sind Aufwendungen auch dann Werbungskosten, wenn ihnen gerade keine Einnahmen gegenüberstehen, ausgenommen die Objekte können gar nicht der Erzielung von Einkünften dienen. Voraussetzung dafür ist aber, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über Absichtserklärungen hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann (vgl. zuletzt VwGH 30.06.2022, Ro 2021/15/0004).

Der auf Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016; VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016).

Die bloß behauptete, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht reicht hingegen nicht (VwGH 13.12.2021, Ra 2019/13/0123, mwN; VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104, mwN).

Wird während der Unterbrechung einer Einnahmenerzielung der Entschluß gefaßt, ein Wohnobjekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, sondern etwa zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Abgabepflichtigen selbst zu nutzen bzw. das

Mietobjekt der privaten Verwendung zuzuführen, so sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr (vgl. VwGH 27.07.1994, 92/13/0175).

Beziehen sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung, dann liegen nachträgliche Werbungskosten vor. Aufwendungen, die die Zeit nach der Einstellung der Vermietung betreffen, bilden hingegen keine nachträglichen Werbungskosten (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126, mwN.).

Aufwendungen auf ein Mietobjekt sind zwar auch schon vor der Erzielung von Mieteinnahmen Werbungskosten. Auch Aufwendungen, die während einer Zeit der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen, sind Werbungskosten. Wird jedoch während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung der Entschluss gefasst, das Wohnobjekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, sondern etwa zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Steuerpflichtigen selbst zu nutzen, so sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr (VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012, mwN).

Zusammenfassend ist aus diesen höchstgerichtlichen Judikaten festzuhalten, dass Aufwendungen auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden können, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Voraussetzung dafür ist aber, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte aus der (neuerlichen) Vermietung des Objekts auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Die bloße, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht reicht nicht.

Ob eine Vermietungsabsicht noch besteht ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016) und kann ein solcher Willensentschluß, der keine beweisbare Tatsache, sondern nur das Ergebnis eines Denkvorganges ist, nur aus einem in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Sachverhalt geschlossen werden (VwGH 27.07.1994, 92/13/0175).

Im gegenständlichen Beschwerdefall war die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte Vermietungsabsicht bis zur Aufkündigung des Bestandsverhältnisses durch den Mieter mit Schreiben vom 25. Mai 2015 und dem Ende des Mietverhältnisses per 31. August 2015 zweifelsohne gegeben.

Jedoch wurden vom Bf. weder nach Bekanntgabe der Kündigung des Bestandsverhältnisses Ende Mai 2015, noch während der Sanierungsmaßnahmen des Mietobjektes ein Immobilienmakler bzw. ein Immobilienunternehmen beauftragt die gegenständliche Wohnung einer (weiteren) Vermietung zuzuführen und wurden auch sonst keine nach außen gerichteten Handlungen wie etwa durch entsprechende Schaltung von Inserate in Printmedien oder in neuen Medien (z.B. Online-Immobilienplattformen) durch den Bf. oder einer von ihm

beauftragten Person gesetzt.

Dass keinerlei entsprechende Schriftstücke vorliegen, wird vom Bf. im Übrigen im Vorlageantrag selbst bestätigt: „...*Die vom Finanzamt angeforderten schriftlichen Unterlagen, dass zum Zeitpunkt der Setzung der Sanierungsmaßnahmen eine Vermietungsabsicht bestand, gibt es nicht*“ [BFG-Akt OZ 8, Vorlageantrag, S. 2].

Zum Argument des Bf., dass er den Willen zur Weiterführung der Vermietung im Zeitpunkt der Sanierungsmaßnahmen hatte, ist auf die zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen, wonach eine bloße, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht gerade nicht ausreicht (s. auch VwGH 24.07.2007, 2006/14/0034).

Für das Bundesfinanzgericht fehlt es daher nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses an dem eindeutig erkennbaren und nach außen tretenden Entschluss zur Fortführung der Vermietung des Top 3.

Zum Argument, dass nach außen gerichtete Schriftsätze praxisfremd wären, ist auf die oben angeführte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu verweisen, aus der klar ersichtlich ist, dass der Nachweis der Vermietungsabsicht durch bindender Vereinbarungen zu erbringen ist.

Auch ist für das Bundesfinanzgericht diese Begründung nicht nachvollziehbar, da der Bf. sich für seine laufende Verwaltung durch die Firma Z.Z. bedient, einem Unternehmen, welches auch seit 40 Jahren die Immobilienvermittlung in ihrem Dienstleistungsbereich ausweist (siehe Website <https://www.xyz.at/de/Dienstleistungen/Immobilienvermittlung.htm>) und entsprechend die Möglichkeit einer Beauftragung bestanden hätte. Zudem waren im Jahr 2015 die Immobilienvermietung über Immobilienplattformen bereits weit verbreitet.

Zum Argument des Bf., dass die Schenkung der gegenständlichen Wohnung an den Sohn „*spontan und kurz vor Jahresende 2015*“ [BFG-Akt OZ 8, Vorlageantrag S. 4] erfolgte, diese „*einzig und allein motiviert durch die Änderung der Gesetzeslage im Bereich der Grunderwerbsteuer*“ gewesen sei [BFG-Akt OZ 1, Beschwerde S. 2] und er aus diesem Grund auch alle seine anderen Mietobjekte seinem Sohn übereignet habe [BFG-Akt OZ 8, Vorlageantrag S. 4], ist auszuführen:

Die Übergabe der Wohnung erfolgte mit Schenkungsvertrag vom 17. Dezember 2015. Der Entschluss des Bf. zur Schenkung der gegenständlichen Wohnung muss daher jedenfalls vor diesem Datum gefasst worden sein.

Die Änderung des GrEStG mit Wirkung ab 01. Jänner 2016 erfolgte durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, kundgemacht am 14. August 2015. Schon vor Kundmachung wurde in den Medien laufend über die Änderungen zum 01. Jänner 2016 berichtet (siehe zB Die Presse vom 18. Juni 2015 „Steuerreform: Neue Ungleichheiten“; Die Presse vom 30. Juli 2015, „Manchmal ist Abwarten besser“; Kurier vom

15. Juni 2015, „Über die neue Grunderwerbsteuer“; Konsument vom 21. Juli 2015, „Schenken und vererben in der Familie - Grunderwerbsteuer steigt“).

Es erscheint dem Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, dass sich ein umsichtig fungierender Vermieter – und als solchen qualifiziert das Bundesfinanzgericht den Bf. aufgrund der rechtlich fundierten Schriftsätze – erst kurz vor Jahresende und spontan dazu entschließt die Liegenschaften zu übereignen, wenn schon das gesamte Jahr 2015 das Thema der Änderung der Grunderwerbsteuer stark medial aufgearbeitet wurde, zumal die Gesetzesänderung Anwälten und Notaren einen großen Zulauf bescherte (zB ORF Morgenjournal 17. April 2015, „Grunderwerbssteuer: Ansturm auf Anwälte und Notare“ abrufbar unter <https://oe1.orf.at/artikel/404607/Grunderwerbssteuer-Run-auf-Anwaelte-und-Notare>; Tiroler Tageszeitung vom 23. November 2015, „Neue Grunderwerbsteuer führt zu Ansturm bei Anwälten und Notaren“). Entsprechend musste vom Bf. mit einem zeitlichen Vorlauf für die Terminfindungen und der Abwicklung der Liegenschaftsübergaben gerechnet werden, da ansonsten die Gefahr bestanden hätte, mit der Übertragung bereits in das Jahr 2016 zu fallen. Der Schenkungsentschluss muss dieser sich notwendigerweise ergebenden Vorlaufzeit vorausgegangen sein, und kann daher nicht „spontan“ und „kurz“ vor Jahresende getroffen worden sein.

Wie angeführt, ist nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs die Beurteilung, ob eine Vermietungsabsicht noch besteht eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage und kann ein solcher Willensentschluss, der keine beweisbare Tatsache, sondern nur das Ergebnis eines Denkvorganges ist, nur aus einem in der Außenwelt in Erscheinung tretenden Sachverhalt geschlossen werden (vgl. nochmals VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016, VwGH 27.07.1994, 92/13/0175). Das Bundesfinanzgericht kommt in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) aufgrund des Fehlens jeglicher objektiv nach außen in Erscheinung getretener Anhaltspunkte für eine Fortführung der Vermietung seit dem Zeitpunkt der Aufkündigung des Mietvertrags mit Schreiben vom 26. Mai 2015 zum Ergebnis, dass der Bf. im Jahr 2015 spätestens nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses mit 31. August 2015 keine weitere Vermietungsabsicht mehr hatte und den Entschluss zur Aufgabe der Vermietungstätigkeiten hinsichtlich der Wohnung Gasse XY Top 3, und somit diese Wohnung nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, gefasst hat. Den nach diesem Zeitpunkt getätigten Aufwendungen fehlt es daher am Werbungskostencharakter, weshalb sie nicht abzugsfähig sind.

B. Umsatzsteuer

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1a erster Satz UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde liegt kein Fall des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 mangels Vorliegens eines Tatbestandes nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 vor, da für die Anwendung diese Bestimmung entscheidend ist, *„dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht“* (VwGH 26.07.2017, Ra 2016/13/0025). Die gegenständliche Wohnung Top 3 diene im gesamten Beschwerdejahr 2015 weder dem Bf. noch seinem Sohn der Befriedigung des Wohnbedürfnisses.

Allerdings kann gem. § 12 Abs. 1 Z. 1a erster Satz UStG 1994 der Unternehmer nur Vorsteuerbeträge für Leistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Maßgebend dafür sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG Kommentar⁵, § 12 UStG Rz 102).

Wie unter „A. Einkommensteuer“ ausgeführt, wurde die Vermietungstätigkeit hinsichtlich der Wohnung Top 3 nach Beendigung des letzten Mietverhältnisses mit 31. August 2015 eingestellt und stellt dieses Wohnobjekt ab diesem Zeitpunkt keine Einkunftsquelle (mehr) dar, weshalb kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den bezogenen Leistungen im Zeitraum Ende Oktober 2015 bis einschließlich Dezember 2015 und der unternehmerischen Tätigkeit des Bf. vorliegt. Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher nicht für das Unternehmen des Bf. ausgeführt worden, weshalb der Vorsteuerabzug nicht zusteht.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Im Übrigen ist die Frage, ob eine Vermietungsabsicht noch besteht, eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten war. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 27. November 2023