

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Rudolf Peter, Esteplatz 3 Tür 9, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 24. März 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich (vormals des Finanzamtes Wien 2/20/21/22) vom 11. März 2014 betreffend Einkommensteuer 2010, Einkommensteuer 2011, Einkommensteuer 2012, Umsatzsteuer 2010, Umsatzsteuer 2011, Umsatzsteuer 2012, Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO zu Einkommensteuer 2010, Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO zu Einkommensteuer 2011, Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO zu Umsatzsteuer 2010 und Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO zu Umsatzsteuer 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Festgehalten wird, dass das gegenständliche Beschwerdeverfahren am 10.04.2024 von der Gerichtsabteilung 1054 des Bundesfinanzgerichts an die Gerichtsabteilung 5001 übertragen wurde und somit ab diesem Zeitpunkt eine Zuständigkeit des nunmehr entscheidenden Richters besteht.

Der Beschwerdeführer, Herr ***Bf1***, geboren am ***Geb-Bf1*** und wohnhaft in ***Adr-Bf1***, (in weiterer Folge kurz der Bf) erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 vom 16.03.2012 neben Einkünften aus selbständiger Arbeit weitere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei diese mit einem Verlust in Höhe von Euro 8.571,53 angegeben wurden. In der am selben Tag eingereichten Umsatzsteuererklärung 2010

beantragte der Bf die Berücksichtigung von Vorsteuern aus seiner Vermietungstätigkeit in Höhe von Euro 399,39 und erklärte 10%ige Umsätze in Höhe von Euro 160,00.

Mit Vorhalt vom 22.03.2012 forderte die Abgabenbehörde den Bf zur Vorlage von Unterlagen hinsichtlich seiner Vermietungstätigkeit auf, insbesondere wurde eine Prognoserechnung abverlangt. Im Zuge der Beantwortung des Vorhalts wurden vom Bf der Erwerb der Liegenschaft und die Vermietung des Objektes durch Vorlage eines Einantwortungsbeschlusses und eines Mietvertrages nachgewiesen. Bei dem vermieteten Objekt handelt es sich demnach um ein Einfamilienhaus mit einer Gesamtnutzfläche von ca 605 m² und einer Grundstücksgröße von 1031 m², welches in ***Adr-Mietobjekt***, gelegen ist und vom Bf im Jahr 2010 unentgeltlich im Erbgeweg erworben wurde. Gemäß dem vorgelegten Mietvertrag wurde das gesamte Objekt ab dem 01.12.2010 befristet für eine Dauer von 3 Jahren um Euro 1.600,00 netto pro Monat vermietet. Zudem wurde der Abgabenbehörde vom Bf mitgeteilt, dass der vorgelegte Mietvertrag mit 30.11.2011 beendet wurde. Mit einer Neuvermietung sei ab Mitte 2012 zu rechnen. Des Weiteren wurde der Abgabenbehörde eine Prognoserechnung und ein Schätzwertgutachten mit Stichtag 01.10.2010 vorgelegt. Der erstellten Prognoserechnung ist zu entnehmen, dass für das Jahr 2010 gemäß der eingereichten Erklärung von einem Verlust in Höhe von Euro -8.571,53 auszugehen ist und für das Jahr 2011 ein Gewinn von Euro 3.000,00, für das Jahr 2012 ein Verlust von Euro 6.600,00 und für das Jahr 2013 ein Gewinn von Euro 3.000,00 prognostiziert wird. Dem Schätzwertgutachten sind eine detaillierte Gebäudebeschreibung, ein Sachwert der Liegenschaft in Höhe von Euro 694.558,00 und ein Ertragswert von jährlich Euro 11.225,39 zu entnehmen.

Am 05.04.2012 erließ die Abgabenbehörde vorläufige Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für das Jahr 2010, mit welchen dem Grunde nach eine antragsgemäße Veranlagung durchgeführt wurde. Die vorläufige Veranlagung gemäß § 200 Abs 1 BAO wurde mit einer Mangelhaftigkeit der vorgelegten Prognoserechnung begründet. Es seien keine Leerstehungen berücksichtigt und lediglich ein Zeitraum von vier Jahren prognostiziert worden. Zudem enthalte die Prognoserechnung keine Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen für das Jahr 2012. Vor einer erneuten Vermietung des Objekts könne daher keine eindeutige Beurteilung des Sachverhalts erfolgen.

Am 16.04.2012 wurde gegen die vorläufigen Steuerbescheide 2010 das Rechtsmittel der Berufung erhoben und endgültige Veranlagungen beantragt. Die Leerstehungen des Jahres 2012 seien in der Prognoserechnung berücksichtigt worden. Das prognostizierte Ergebnis für 2013 könne auch für Folgejahre übernommen werden. Die fehlenden Kosten für Instandsetzungen im Jahr 2012 seien vorerst nicht in die Prognoserechnung aufgenommen worden, da von einer Kostenübernahme durch die Versicherung auszugehen sei.

Mittels Berufungsvorentscheidungen vom 19.04.2012 wurde der Berufung stattgegeben und wurden die Einkommensteuer sowie die Umsatzsteuer 2010 endgültig festgesetzt.

Am 08.04.2013 wurden vom Bf die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2011 eingereicht. Am 09.04.2013 erfolgten antragsgemäße Veranlagungen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen demgemäß im Jahr 2011 Euro 5.054,77, der mit 10 % zu versteuernde Umsatz Euro 1.810,97. Demgegenüber wurden Vorsteuern in Höhe von Euro 274,00 geltend gemacht.

Mit Kaufvertrag vom 02.07.2013 verkaufte der Bf die gegenständliche Liegenschaft in ***Ort-Mietobjekt*** um einen Betrag von Euro 370.000,00.

Am 20.01.2014 reichte der Bf die Einkommens- und Umsatzsteuerjahreserklärung 2012 ein. In der Einkommensteuererklärung wurde ein aus der Vermietung resultierender Verlust in Höhe von Euro 11.128,89 erklärt. In der Umsatzsteuererklärung wurden weder Umsätze noch Vorsteuern angegeben.

Mittels Vorhalt vom 10.02.2014 teilte die Abgabenbehörde dem Bf mit, dass die Liegenschaft nach Ansicht der Behörde im Jahre 2013 vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten veräußert und die Vermietungstätigkeit beendet wurde. Der Bf werde ersucht die näheren Umstände der vorzeitigen Einstellung (insbesondere Beendigungsgrund und Zeitpunkt des Entschlusses zur Beendigung) bekanntzugeben bzw nachzuweisen.

In der Beantwortung des Ergänzungsersuchens führte der Bf aus, dass am 01.12.2010 ein Mietvertrag für die Dauer von 3 Jahren abgeschlossen worden sei, die Mieter jedoch von einem außerordentlichen Kündigungsrecht Gebrauch gemacht haben. Das Mietverhältnis sei am 30.11.2011 geendet. Trotz intensiver Bemühungen sei eine Neuvermietung in den Jahren 2011 und 2012 nicht möglich gewesen. Das Haus sei nach Auszug der Mieter nicht im besten Zustand gewesen, diverse Reparaturarbeiten habe man erst mit der Versicherung abklären müssen. Es bestehe ein aufrechter Vermittlungsvertrag mit einem Makler, jedoch gestalte sich die neuerliche Vermietung des Hauses als außerordentlich schwierig. Dies liege unter anderem an der großen Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 600 m². Nur eine mit großen finanziellen Aufwand durchzuführende Sanierung des Objektes würde zur Verbesserung der Vermietungsmöglichkeit führen. Nach fast zwei Jahren dauernder Bemühungen, das Haus zu vermieten habe sich der Bf daher im Jahr 2013 entschlossen, die Liegenschaft zu verkaufen, da eine Vermietung nicht absehbar gewesen sei. Der Bf habe zu Beginn der Vermietung jedenfalls

die Absicht gehabt, das Objekt langfristig zu vermieten, sei jedoch aufgrund der Marktgegebenheiten gezwungen gewesen, das Objekt vorzeitig zu veräußern.

Mittels Bescheiden vom 11.03.2014 wurden die Verfahren hinsichtlich der Einkommenssteuer 2010 und 2011 sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer 2010 und 2011 gemäß § 303 Abs 1 BAO wiederaufgenommen und wurden neue Sachbescheide für diese Jahre erlassen. Zudem wurden am 11.03.2014 die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2012 erlassen. In sämtlichen Sachbescheiden wurden die Einkünfte aus der Vermietung aufgrund einer von Beginn an vorliegenden Liebhaberei nicht (mehr) berücksichtigt. Die Abgabenbehörde begründete ihre Entscheidung dahingehend, dass aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft nunmehr ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vorliege. Werde eine Betätigung, für die ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, sei für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle nur dann anzunehmen, wenn Unwägbarkeiten vorliegen. Andernfalls habe der Abgabepflichtige den Nachweis zu führen, dass die Betätigung zumindest bis zum Erreichen eines Gesamtgewinns ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. Gelingt dieser Nachweis nicht, stelle dies ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von Vorhinein nur für einen begrenzten Zeitraum beabsichtigt war. Die angegebenen Gründe zur Aufgabe der Vermietung stellen keine Unabwägbarkeiten dar, der Nachweis, dass die Tätigkeit nicht nur für einen begrenzten Zeitraum beabsichtigt war, habe nicht erbracht werden können. Das nachträgliche Hervorkommen, dass die Planung der Vermietung nur auf einen begrenzten Zeitraum angelegt war, rechtfertige eine amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO. Es liege Liebhaberei vor, die Einkünfte aus der Vermietung in den Jahren 2010-2012 werden daher steuerlich nicht anerkannt. Umsatzsteuerlich werden die geltend gemachten Vorsteuerbeträge mangels unternehmerischer Tätigkeit aufgrund von Liebhaberei nicht anerkannt. Die bisher erklärten Umsätze werden kraft Rechnungslegung weiterhin der Umsatzsteuer unterzogen.

In der fristgerecht eingereichten Beschwerde gegen die am 11.03.2014 erlassenen Bescheide führte der Bf zusammengefasst aus, dass die gegenständliche Vermietung objektiv zur Erzielung eines Gesamtüberschusses geeignet gewesen sei, was auch anhand der Überschusserzielung im zweiten Jahr der Betätigung nachgewiesen worden sei. Es seien jedoch unerwartete Umstände hervorgetreten, welche zu Beginn der Vermietung nicht vorhersehbar waren. Das Haus sei nach Auszug der Mieter nicht in besten Zustand gewesen. Die Reparatur- und Sanierungsarbeiten hätten nur mit großen finanziellen Aufwand betrieben werden können. Eine Neuvermietung habe sich als nahezu unmöglich gestaltet. Es habe immer klar die Absicht bestanden, das Objekt zu vermieten. Die Beendigung sei auf Unabwägbarkeiten

zurückzuführen. Es werde daher beantragt die Veranlagungen 2010, 2011 und 2012 erklärungsgemäß durchzuführen.

Mittels Beschwerdevereinscheidungen vom 19.02.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Zur Qualifikation der Vermietungseinkünfte führte das Finanzamt nochmals aus, dass die Beendigung nicht auf Unabwägbarkeiten zurückzuführen sei und es sich daher um eine Liebhabereibetätigung gehandelt habe. Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide können der Beschwerde keine Ausführungen entnommen werden, weshalb auch diesbezüglich die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

Nach einem eingebrachten Fristverlängerungsantrag wurde am 30.04.2015 fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt. Mittels Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag wurde die Begründung der Beschwerde wiederholt und zusätzlich ausgeführt, dass der am 01.11.2010 abgeschlossene Mietvertrag vorerst auf 3 Jahre abgeschlossen worden sei, jedoch verlängert werden hätte können. In den ersten 3 Jahren habe lediglich ein außerordentliches Kündigungsrecht des Mieters bestanden, welches dieser beispielsweise bei einer schweren Krankheit oder unerwarteter Arbeitslosigkeit wahrnehmen konnte. Aufgrund des Eintritts eines solchen Ereignisses, die Erkrankung der Ehefrau des Mieters, endete das Mietverhältnis vorzeitig. Die Absicht des Bf das Haus weiterzuvermieten und einen Gesamtüberschuss zu erzielen könne anhand der Überschusserzielung im zweiten Jahr der Betätigung und anhand der Beauftragung eines Maklers nachvollzogen werden. Die Neuvermietung des Objektes habe sich deshalb sehr schwierig gestaltet, weil das zu vermietende Haus sehr groß und die Räume ungünstig aufgeteilt seien, sodass eine Unterteilung in mehrere Vermietungsobjekte nicht möglich sei. Die Bäder und die Küche seien nicht mehr zeitgemäß gewesen. Somit hätte es umfangreiche Umbau und Sanierungsarbeiten gebraucht, um das Haus auf einen modernen Standard zu erheben. Diese erheblichen finanziellen Aufwendungen habe der Bf nicht aufbringen können. Die Raumhöhe von 10 m und die veraltete, ineffiziente Wärmedämmung führen zudem zu besonders hohen Heizkosten. Das Energieeffizienzgutachten sei daher sehr schlecht ausgefallen. Auch dies beeinträchtige eine Vermietbarkeit stark. Von Interessenten angebotene Mietpreise seien daher nicht kostendeckend gewesen.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 03.08.2016 zur Entscheidung vorgelegt.

Am 25.08.2016 wurde vom Bf ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Am 10.04.2024 wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren von der Gerichtsabteilung 1054 des Bundesfinanzgerichts an die Gerichtsabteilung 5001 übertragen.

Aufgrund von fehlenden Unterlagen wurde die Abgabenbehörde mittels Beschluss vom 23.04.2024 gemäß § 266 Abs 1 iVm § 266 Abs 4 BAO zur ordnungsgemäßen und vollständigen Aktenvorlage an das Bundesfinanzgericht aufgefordert. Das Finanzamt kam der Aufforderung am 10.05.2024 nach.

Anhand der Würdigung des vorliegenden Aktes wurde vom Bundesfinanzgericht festgestellt, dass die Beschwerde des Bf hinsichtlich der bekämpften Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011 und 2012 sowie hinsichtlich der bekämpften Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 BAO keine Begründungen enthält und die Beschwerde bezüglich dieser Bescheide daher nicht sämtliche Beschwerdebestandteile gemäß § 250 Abs 1 aufweist. Es wurde ein dementsprechender Mängelbehebungsauftrag an den Bf erlassen.

Dem Mängelbehebungsauftrag wurde mittels Schreiben vom 11.07.2024 fristgerecht nachgekommen. Hinsichtlich der bekämpften Umsatzsteuerbescheide wurde begründend ausgeführt, dass die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Liebhaberei von der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung abhängt. Die in der Beschwerde ausgeführte einkommensteuerrechtliche Begründung werde daher auch zur Begründung hinsichtlich der Umsatzsteuer erhoben. Die Mangelhaftigkeit der Wiederaufnahmebescheide werde dahingehend begründend, dass die Einkunftsquelle von Anfang an auf Dauer angelegt war und die Wiederaufnahme mit der Begründung, diese wäre nur für eine begrenzte Dauer vorgesehen gewesen, nicht gerechtfertigt ist.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer, Herr ***Bf1***, geboren am ***Geb-Bf1*** und wohnhaft in ***Adr-Bf1***, erwarb im Jahr 2010 die Liegenschaft ***Adr-Mietobjekt***. Die Liegenschaft ist im Grundbuch mit der Einlagezahl ***EZ-Mietobjekt*** der Katastralgemeinde ***KG1*** erfasst. Der Erwerb durch den Bf erfolgte im Erbweg und somit unentgeltlich.

Ort-Mietobjekt liegt etwa 15 km südwestlich der Stadt ***S1*** und zirka 4 km östlich von ***S2*** unmittelbar an der Grenze zwischen ***S1*** und ***L1***. Das gegenständliche Grundstück ist im westlichen, zentralen Siedlungsgebiet von ***Ort-Mietobjekt*** unmittelbar an der Grenze zu ***L1*** gelegen.

Bei der gegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um eine zirka im Jahr 1977 erbaute Villa mit Unter-, Ober- sowie Dachgeschoss und Garagen. Das Haus verfügt über eine

Gesamtwohnfläche von zirka 386 m² und weiteren Lagerräumen mit einer Fläche von zirka 125 m². Die zwei Garagen haben eine Nutzfläche von summiert 44,5 m². Die Grundstücksfläche des Objektes beträgt insgesamt 1031 m², wobei hiervon 687 m² auf die Gartenfläche entfallen.

Das Gebäude wurde in der zur Bauzeit üblichen Ausstattung und unter Verwendung der üblichen Baustoffe errichtet. Es besteht aus Massivmauerwerk, ist beidseitig verputzt und hat keine Wärmedämmung. Im Dachbereich ist es außen mit Holzprofilen verkleidet. Das Dach selbst ist als schwach geneigtes Satteldach zu beschreiben, wobei sich die Verblechungen und Holzelemente zum Erwerbszeitpunkt durch den Bf in gutem Zustand befanden. Die Fenster und die Eingangstüren sind mit gedämmten Metallprofilen ausgeführt. Im Obergeschoss ist an zwei Fronten ein umlaufender Balkon in Holzbauweise angebracht. Aufgrund des Niveauverlaufes ist das Untergeschoss teilweise ebenerdig begehbar und nur die Kellerräume sind unbelichtet. Die Geschosse sind jeweils in Halbstockweise höhenversetzt. Geheizt wird das Gebäude mit einem Gasbrennwertgerät, wobei im Wohnbereich eine Fußbodenheizung besteht, sonst Radiatoren angebracht sind.

Das Untergeschoss des Hauses besteht aus einem Vorraum mit Garderobe und WC sowie gegenläufiger Treppe, zwei unterschiedlich großen Einliegerwohnungen, ein ursprünglich als Schwimmbad konzipierter und später mit einer Zwischendecke versehener Raum sowie Lager- und Technikräume, von denen zwei wohnlich gestaltet sind. Die größere Einliegerwohnung verfügt über eine Kochnische.

Das Obergeschoss des Gebäudes verfügt über einen Wohnbereich über 2 Ebenen, einen Wohnraum mit Erker, eine Küche (Kompletteinbauküche) mit Wirtschaftsraum, eine Galerie, drei Schlafzimmer mit zwei Bädern und zwei Schrankräumen. Des Weiteren gibt es einen teilweise als Galerie genutzten, einfach ausgebauten Dachbereich mit freien Sichtflächen auf die Dachkonstruktion und einigen Dachflächenfenstern.

Der Bau- und Erhaltungszustand im Jahr 2010 ist als sehr gut zu qualifizieren. Auftretende Schäden beim Gebäude wurden laufend behoben.

Ab dem 01.12.2010 vermietete der Bf die gegenständliche Liegenschaft befristet für eine Dauer von 3 Jahren um einen monatlichen Hauptmietzins von Euro 1.600,00 exklusive Umsatzsteuer. Die monatliche Gesamtbruttomiete betrug Euro 1.760,00. Gemäß dem vorliegenden Mietvertrag endet dieser automatisch am 30.11.2013 und bedarf es hierfür keiner Aufkündigung. Eine Verlängerung des Vertrages ist nur durch Zustimmung beider Vertragsparteien möglich. Für die Beendigung des Vertrages während der vereinbarten Mietdauer von 3 Jahren wurde festgelegt, dass der Bf als Vermieter eine Kündigung

aussprechen kann, wenn der Mieter im Zahlungsverzug ist, das Mietobjekt vertragswidrig gebraucht, gegen ihn Exekution geführt wird oder über sein Vermögen ein Konkursverfahren eröffnet wird. Zudem wurde das Kündigungsrecht des Vermieters im Falle von Eigenbedarf vereinbart. Auf Mieterseite wurden Kündigungsrechte bei Einhaltung einer Frist von 3 Monaten vereinbart, wenn das Bestandsobjekt ohne Verschulden des Mieters nicht mehr zum bedungenen Gebrauch geeignet ist und der Vermieter nicht für Abhilfe sorgt oder wenn auf Seiten des Mieters ein unerwartetes, schwerwiegendes und dauerhaftes Ereignis eintritt, welches die Aufrechterhaltung des Vertrages für diesen unzumutbar macht (zB Todesfall oder schwere Erkrankung eines Mieters, unerwartete Arbeitslosigkeit, etc).

Im Jahr 2010 wurden durch die Vermietung des Gebäudes Einnahmen in Höhe von Euro 1.600,00 erzielt, welchen Werbungskosten von summiert Euro 10.171,53 gegenüberstanden. Die Werbungskosten setzen sich aus der Halbjahres-AfA des Gebäudes in Höhe von Euro 5.564,44, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten in Höhe von Euro 553,72, Betriebskosten in Höhe von Euro 3.828,37 und übrige Werbungskosten in Höhe von Euro 225,00 zusammen. Zusammengefasst wurde im Jahr 2010 durch die Vermietung der Liegenschaft ein Verlust von Euro 8.571,53 erzielt.

Aufgrund einer durch den Mieter veranlassten, außerordentlichen Kündigung des Mietvertrags wegen schwerer Krankheit endete dieser bereits am 30.11.2011 nach 11 Monaten. Das Gebäude hat während der Vermietung keine wesentlichen Änderungen an der Substanz und der Ausstattung erfahren. Es wurden durch die Mieter keine wesentlichen Schäden verursacht. Schon im September 2011 wurde vom Bf ein Vermittlungsauftrag an einen Immobilienmakler gestellt, um einen neuen Mieter zu finden. Nach Auszug des ersten Mieters am 30.11.2011 wurde das Gebäude jedoch bis zum Verkauf der Liegenschaft im Jahr 2013 nicht mehr vermietet.

Im Jahr 2011 wurden durch die Vermietung des Gebäudes Einnahmen in Höhe von Euro 18.109,74 lukriert. Demgegenüber standen Werbungskosten in Höhe von Euro 13.054,97, welche sich aus einer AfA in Höhe von Euro 11.128,89, Betriebskosten in Höhe von Euro 556,08 und übrige Werbungskosten in Höhe von Euro 1.370,00 zusammensetzten. Im Ergebnis wurde im Jahr 2011 ein Überschuss in Höhe von Euro 5.054,77 erzielt.

Am 18.01.2012 wurde durch den gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien ***GU1*** im Auftrag des Bf ein Schätzgutachten über die gegenständliche Liegenschaft erstellt, wobei im Gutachten als Bewertungsstichtag der 01.12.2010 angeführt wird. Neben einer ausführlichen Beschreibung der Liegenschaft führt der Sachverständige aus, dass sich das Gebäude zum Bewertungsstichtag in einem sehr guten Bau- und Erhaltungszustand befand und

dass zwischen dem Stichtag 01.12.2010 und der Befundaufnahme im Januar 2012 keine wesentlichen Änderungen an der Substanz und der Ausstattung des Objektes vorgenommen wurden. Zur Nutzbarkeit der Immobilie wird festgestellt, dass der zuletzt erzielte Mietzins von Euro 1.600,00, auch unter Berücksichtigung von Nebenflächen, weit unter einem ortsüblichen Mietzins liegt, aufgrund der Konzeption der Ausstattung des Gebäudes jedoch kaum steigerbar ist. Des Weiteren wird angemerkt, dass die Immobilie in einem sehr guten Erhaltungszustand ist und über eine gute Verkehrsanbindung und Infrastruktur verfügt. Das Haus entspreche jedoch durch die absolut große Nutzfläche, den Zustand der Ausstattung und aufgrund der individuellen Raumaufteilung nicht mehr den aktuellen Anforderungen an Wohnraum. Eine Vermietung ist daher nur zu gedrückten Preisen möglich und ist mit längeren Leerstehungen zu rechnen. Für eine nachhaltige Verbesserung der Vermietbarkeit müssten umfangreiche Umbauarbeiten mit Schaffung von marktgängigen Wohneinheiten vorgenommen werden. Hierbei würde jedoch die Charakteristik des Hauses verloren gehen. Die beiden Einliegerwohnungen im Untergeschoss könnten mit geringen baulichen Änderungen erweitert und mit separaten Zugängen versehen werden. In weiterer Folge ermittelte der Sachverständige einen Bodenwert des Grundstückes in Höhe von Euro 144.340,00 und einem Bauwert zum Stichtag 18.01.2012 in Höhe von Euro 550.218,00, summiert somit einen Sachwert der Liegenschaft in Höhe von Euro 694.558,00. Der Neubauwert der Immobilie wurde mit Euro 1.018.922,00 festgesetzt. Der Sachverständige ermittelte ebenfalls einen Ertragswert der Liegenschaft. Als Jahresrohertrag wurde hierbei analog zur vorangegangenen Vermietung des Bf von einer monatlichen Miete in Höhe von Euro 1.600,00 ausgegangen und somit ein jährlicher Rohertrag von Euro 19.200,00 festgestellt. Die Bewirtschaftungskosten legte der Sachverständige mit 5 % für die Bewirtschaftung, betragsmäßig Euro 960,00, und 10 % für Mietausfallwagnis, betragsmäßig Euro 1920,00, fest. Des Weiteren wurden 0,5 % des Neubauwertes, betragsmäßig Euro 5.094,61, als Erhaltungskosten berücksichtigt. In Summe oder vom Sachverständigen ein Jahresreinertrag von Euro 11.225,39 festgestellt.

Am 02.04.2012 wurde vom Bf eine Prognoserechnung an die Abgabenbehörde übermittelt. Dieser ist zu entnehmen, dass für das Jahr 2010 gemäß der eingereichten Erklärung von einem Verlust in Höhe von Euro -8.571,53 auszugehen ist und für das Jahr 2011 ein Gewinn von Euro 3.000,00, für das Jahr 2012 ein Verlust von Euro 6.600,00 und für das Jahr 2013 ein Gewinn von Euro 3.000,00 prognostiziert wird. Als Einnahmen wurde in der Prognoserechnung dem Grunde nach von monatlichen Mieteinkünften in Höhe von Euro 1.600,00 ausgegangen, wobei für das Jahr 2012 die bereits eingetretenen Mietausfälle berücksichtigt wurden und somit nur mit Einnahmen in Höhe von Euro 9.600,00 gerechnet wurde. Als zukünftige Ausgaben wurden in der Prognoserechnung die AfA des Gebäudes in Höhe von jährlich Euro 11.100,00, Instandhaltungs- und Betriebskosten von jährlich Euro 4.500,00 und jährliche Rechts- und

Beratungskosten in Höhe von Euro 600,000 berücksichtigt. Die Prognoserechnung wurde nur für die Jahre 2010 bis 2013, somit für 4 Jahre, erstellt. Der Bf gab nachträglich bekannt, dass das für das Jahr 2013 prognostizierte Ergebnis auch für die Folgejahre anzunehmen ist.

Im Jahr 2012 wurden durch die Vermietung des Gebäudes keine Einnahmen erzielt. Als Werbungskosten erklärte der Bf ausschließlich die AfA in Höhe von Euro 11.128,89. Dieser Betrag stellt auch den erklärten Gesamtverlust aus der Vermietung im Jahr 2012 dar.

Mit Kaufvertrag vom 02.07.2013 verkaufte der Bf die Liegenschaft zu einem Gesamtkaufpreis in Höhe von Euro 370.000,00.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Inhalt des vorgelegten Aktes sowie aus den Parteivorbringen im Zuge des Abgabenverfahrens.

Der unentgeltliche Erwerb der Liegenschaft durch den Bf lässt sich dem von diesem übermittelten Einantwortungsbeschluss vom 15.03.2010 und einer Einsichtnahme des Gerichts in das Grundbuch entnehmen.

Die Feststellungen zur Beschreibung der Liegenschaft und dem Gebäude sind dem vorgelegten Schätzgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen ***GU1*** vom 18.01.2012, dem vorgelegten Mietvertrag vom 01.11.2010 und einer Einsichtnahme des Gerichts in das Grundbuch zu entnehmen. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang explizit, dass durch den Sachverständigen festgestellt wurde, dass sich das Vermietungsobjekt zum Vermietungsbeginn am 01.12.2010 in einem sehr guten Bau- und Erhaltungszustand befand und auch zwischen Beginn der Vermietung und Besichtigung durch den Sachverständigen im Jahr 2012, somit nach Auszug der Mieter, keine wesentlichen Änderungen an der Substanz und Ausstattung des Objektes eingetreten sind. Der Bf selbst führte in seiner Beschwerde und seinem Vorlageantrag zwar an, dass sich das Gebäude nach dem Auszug der Mieter nicht im besten Zustand befand, neue Schäden oder Mängel am Gebäude, welche erst nach Beginn der Vermietungstätigkeit eingetreten oder hervorgekommen sind, wurden von ihm jedoch nicht behauptet.

Dementsprechend wurden hierfür auch keine Nachweise vorgelegt. Der bereits im September 2011 unterzeichnete Maklervertrag zur erneuten Vermietung lässt darauf schließen, dass das Gebäude zu diesem Zeitpunkt vermietungstauglich war. Im ergänzenden Schriftsatz des Bf zum Vorlageantrag vom 31.05.2015 werden als Gründe der schwierigen Vermietbarkeit ausschließlich Eigenschaften des Hauses aufgezählt, welche bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit bestanden haben. Auch in diesem Zusammenhang werden keine neuen

Schäden oder Mängel angeführt, welche erst nach Beginn der Vermietungstätigkeit eingetreten sind. Das erkennende Gericht geht somit im Sinne der freien Beweiswürdigung davon aus, dass beim Vermietungsobjekt zwischen Vermietungsbeginn im Jahr 2010 und Verkauf der Immobilie im Jahr 2013 keine wesentlichen Änderungen an der Substanz und Ausstattung des Gebäudes eingetreten sind und in diesem Zeitraum keine neuen, wesentlichen Schäden am Objekt entstanden sind.

Die erzielten Mieteinnahmen und angefallenen Werbungskosten in den Jahren 2010-2012 sind anhand der vorgelegten Überschussrechnungen nachvollziehbar.

Die Feststellungen hinsichtlich der vom Bf eingereichten Prognoserechnung sind eben diesem Dokument zu entnehmen.

Die Beendigung der Vermietung zum 30.11.2011 wurde vom Bf bekannt gegeben, spiegelt sich in den vorgelegten Überschussrechnungen 2011 und 2012 wieder und bestehen im vorgelegten Akt keine Anhaltspunkte, welche diese Angabe in Zweifel ziehen.

Die Ausführungen zum Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen ***GU1*** vom 18.01.2012 lassen sich aus eben diesem Dokument entnehmen.

Der Verkauf der Liegenschaft durch den Bf im Jahr 2013 ist anhand der Eintragungen im Grundbuch und dem vorgelegten Kaufvertrag vom 02.07.2013 nachgewiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Verfahrensrechtliche Ausführungen - mündliche Verhandlung

Der Bf beantragte nach Erhalt des Vorlageberichts am 03.08.2016 mit Schreiben vom 25.08.2016, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 29.08.2016, die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nach § 274 BAO. Der Antrag wurde nicht begründet.

Gemäß § 274 Abs 1 lit a und b BAO hat eine mündliche Verhandlung über eine Beschwerde unter anderem stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde oder im Vorlageantrag (§ 264 BAO) beantragt wird.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf weder in seiner Beschwerde vom 24.03.2014 noch in seinem Vorlageantrag vom 30.04.2015 einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung gestellt. Auch im eingereichten Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag vom 31.07.2015 wurde dieser Antrag nicht gestellt. Erst nach Übersendung des Vorlageberichts an ihn stellte der Bf mittels eines eigenständigen Schreibens am 25.08.2016

den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Diesem nachgereichten Antrag kommt weder die Qualifikation einer Beschwerde noch eines Vorlageantrags zu.

Anträge, die erst in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. ua VwGH 17.5.2006, 2004/14/0102; 17.10.2007, 2006/13/0069; 21.12.2011, 2008/13/0098). Dies gilt auch dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der offenen Beschwerdefrist eingebracht wird (zB VwGH 16.2.1994, 90/13/0071; 27.2.2014, 2009/15/0212). Selbst ein Antrag in einer Eingabe, welche die in der Beschwerde fehlende Begründung nachreicht, vermittelt keinen Anspruch auf eine mündliche Verhandlung (zB VwGH 27.4.2000, 97/15/0208; 28.5.2009, 2008/15/0046). Es ist somit zusammengefasst festzuhalten, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung zwingend in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag gestellt werden muss.

Da im gegenständlichen Fall ein derartiger Antrag erst verspätet am 25.08.2016 nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingebracht wurde, konnte von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

3.2. Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommens- und Umsatzsteuer 2010 und 2011

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im gegenständlichen Fall begründete die Abgabenbehörde die vorliegenden Wiederaufnahmen gemäß § 303 BAO mit der neu hervorgekommenen Tatsache, dass der Bf die Vermietung von vorn herein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes und nicht bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses beabsichtigt habe.

Tatsachen iSd § 303 Abs 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (ua VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094). Es handelt sich also um Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten. Hierzu zählen zB Zustände, Vorgänge, Beziehungen oder

Eigenschaften (zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064; 24.10.2019, Ra 2018/15/0097). Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen, vgl VwGH 14.6.1982, 82/12/0056).

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis 2006/15/0343 vom 24.06.2010 explizit aus, dass die Feststellung, dass eine Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns zur Gesamtüberschusses beabsichtigt war, eine neu hervorgekommenen Tatsache iSd § 303 BAO darstellen kann (VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343).

Das erkennende Gericht kommt analog zur Beurteilung der Abgabenbehörde zu dem abschließenden Ergebnis (Siehe unten, Punkt 3.3., Liebhaberei oder Einkunftsquelle – Einkommens- und Umsatzsteuer 2010-2012), dass der Bf von vornherein keine Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns bzw Gesamtüberschusses beabsichtigt hat. Dies stellt eine neu hervorgekommenen Tatsache iSd § 303 BAO dar und liegt somit im gegenständlichen Verfahren ein Wiederaufnahmegrund vor (vgl nochmals VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343).

Bei der Wiederaufnahme gemäß § 303 BAO handelt es sich um eine Ermessensentscheidung (ua VwGH 26.11.2002, 99/15/0176; 4.6.2009, 2004/13/0083; 20.1.2010, 2006/13/0015). Hierbei sind der Sinn des Gesetzes (vgl Art 133 Abs 3 B-VG) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl zB VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, mwN; VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl zB VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159; VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257, mwN).

Sinn und Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl zB VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253). Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067). Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen -

insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159; VwGH 22.4.2009, 2006/15/0257).

Im gegenständlichen Fall sind die steuerlichen Auswirkungen des maßgeblichen Wiederaufnahmegrundes in Summe mit Euro 6.277,39 zu beziffern (zur gemeinsamen Betrachtung mehrerer Verfahren vgl VwGH 28.11.2002, 98/13/0143; VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016). Von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkung kann somit keine Rede sein (vgl ua VwGH 26.2.2013, 2009/15/0016, VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159). Festzuhalten ist auch, dass der Bf die Ausübung des Ermessens durch die Behörde in Zusammenhang mit der Wiederaufnahme im Rechtsmittelverfahren nicht bemängelt hat.

Das erkennende Gericht kommt somit zu dem Ergebnis, dass die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens auch das ihr eingeräumte Ermessen - im Ergebnis - im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommens- und Umsatzsteuer 2010 und 2011 erfolgte somit zu Recht. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

3.3. Liebhaberei oder Einkunftsquelle (Einkommens- und Umsatzsteuer 2010 bis 2012)

Gemäß § 1 Abs 1 Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl II 1997/358 (in weiterer Folge LVO) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter § 1 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.

Liebhaberei ist nach § 1 Abs 2 Z 3 LVO bei der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten anzunehmen, wenn bei dieser Betätigung Verluste entstehen (sogenannte „kleine“ Vermietung).

Im gegenständlichen Fall liegt unbestritten die Vermietung eines Eigenheimes (eines einzelnen Wohnhauses) vor, auch das Entstehen von Verlusten aus dieser Tätigkeit kann dem Sachverhalt

entnommen werden. Es handelt sich somit um eine „kleine“ Vermietung, welche unter § 1 Abs 2 Z 3 LVO zu subsumieren ist. Dies wird auch seitens des Bf nicht in Frage gestellt.

Die Annahme von Liebhaberei in den Fällen des § 1 Abs 2 LVO kann jedoch nach Maßgabe des § 2 Abs 4 LVO ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen nach § 1 Abs 2 LVO liegt gemäß § 2 Abs 4 LVO 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 iSd § 3 LVO 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 von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (im Beschwerdezeitraum gemäß § 2 Abs 4 LVO idF BGBl II 1997/358).

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß § 3 Abs 2 LVO der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes trifft den Abgabepflichtigen und nicht das Finanzamt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO erforderten Zeitraumes und damit die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung (ua VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055; 31.05.2006, 2001/13/0171).

Es ist somit grundsätzlich Sache des Abgabepflichtigen, die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs 2 LVO mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Eine solche Ertragsprognose muss, angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl VwGH 28. 06.2006, 2002/13/0036; VwGH 31.05.2006, 2001/13/0171). Die Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs 4 LVO ist daher nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist gemäß der Rechtsprechung des VwGH jedoch eine Tatfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl ua VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007; 27.4.2011, 2008/13/0162).

Im gegenständlichen Fall wurde vom Bf eine Prognoserechnung vorgelegt, nach welcher nach anfänglichen Verlusten im Jahr 2010, einem Gewinn in Höhe von Euro 3.000,00 im Jahr 2011 und einem Verlust im Jahr 2012, im Jahr 2013 ein Gewinn in Höhe von Euro 3.000,00 erzielt werde. Die Prognoserechnung endet im Jahr 2013 und umfasst somit nur 4 Jahre. Nachträglich wurde vom Bf bekannt gegeben, dass das positive Ergebnis des Jahres 2013 auch für die Folgejahre angenommen werden könne. Bei der Prognoserechnung wurden die im Jahr 2010 und 2011 tatsächlich angefallenen Betriebskosten, Instandhaltungsaufwendungen sowie Rechts- und Beratungskosten berücksichtigt und wurden diese für die Folgejahre übernommen. Die Mieteinnahmen wurden gemäß der tatsächlich durchgeführten Vermietung in den Jahren 2010 und 2011 angesetzt. Nicht berücksichtigt wurde ein zukünftiges Mietausfallrisiko.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist die vorgelegte Prognoserechnung in zeitlicher Hinsicht (Prognose für nur 4 Jahre) und inhaltlicher Hinsicht aufgrund der fehlenden Kalkulation des Mietausfallwagnisses als mangelhaft zu beurteilen. Auch vom Finanzamt wurden die identen Punkte bemängelt und daher die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2010 vorläufig erlassen. In der Berufung gegen die vorläufigen Bescheide 2010 brachte der Bf vor, dass die Prognoserechnung ab dem Jahr 2013 keine Änderung erfahre, weshalb diese für den gesamten Beobachtungszeitraum anzunehmen sei. Hinsichtlich des fehlenden Mietausfallwagnisses werde darauf hingewiesen, dass dieser für das Jahr 2012 berücksichtigt wurde. In weiterer Folge gab das Finanzamt der Berufung des Bf Folge und erließ endgültige Sachbescheide.

Sowohl der Bf als auch das Finanzamt gingen somit in ihrer Beurteilung von einer objektiven Eignung der gegenständlichen Vermietung zur dauerhaften Einnahmeerzielung aus. Auch das erkennende Gericht geht unter Zugrundelegung des vorliegenden Sachverhalts in freier Beweiswürdigung von der Erzielbarkeit eines Gesamteinnahmeüberschusses innerhalb eines Zeitraumes von zumindest 20 Jahren aus. Es kann dem Bf bzw dem Finanzamt zwar dahingehend nicht gefolgt werden, dass eine Mietausfallswagnis nicht auch für zukünftige Jahre in einer Prognoserechnung zu berücksichtigen ist, jedoch selbst wenn man der Prognoserechnung des Bf die laut Sachverständigengutachten vom 18.01.2012 im Zuge der Ertragswertberechnung angenommene Mietausfallwagnis von (aufgrund der schwierigen Vermietbarkeit) hohen 10% miteinberechnet, ist von einer Erzielung eines Einnahmenüberschusses innerhalb von 20 Jahren auszugehen. Als positives Element nicht außer Acht zu lassen ist ebenfalls, dass bereits im Jahr 2011 ein tatsächlicher Werbungskostenüberschuss in Höhe von Euro 5.054,77 erzielt werden konnte, welcher somit den in der Prognose veranschlagten zukünftigen Gewinn von Euro 3.000,00 übersteigt. Es ist somit bei einer Prognostizierung auf 20 Jahre nicht davon auszugehen, dass auch bei Ansatz

eines realistischen Mietausfallsrisikos ein gesamt positives Ergebnis nicht erzielt werden kann. Das erkennende Gericht bejaht daher im gegenständlichen Fall, wie der Bf selbst und auch das Finanzamt, die grundsätzliche Erzielbarkeit eines Gesamteinnahmenüberschusses jedenfalls innerhalb von 20 Jahren.

Unbestritten steht jedoch fest, dass der Bf die Liegenschaft vor Erzielung eines Gesamtüberschusses verkauft und die Vermietung beendet hat. Es liegt daher ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vor. Bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen, welche im gegenständlichen Fall als Verluste zu qualifizieren sind.

Wurde eine Betätigung, für die ein Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten war, vor Erzielen dieses Gesamterfolges beendet, so ist für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn die Vermietung auf Grund von Unwägbarkeiten beendet worden ist. Hingegen ist von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen ("sonstigen") Motiven beendet wurde, sei es, dass sie von vornherein (latent) zeitlich begrenzt geplant war, dass sich auf Grund typischer Betätigungsrisiken ein zu geringer Erfolg einstellte oder die Beendigung aufgrund eines nachträglich gefassten freiwilligen Entschlusses erfolgt ist. Beinhaltet der Plan das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 03.07.2003, 99/15/0017; 14.12.2005, 2002/13/0001).

Grundsätzlich muss es der Annahme einer Vermietungsbetätigung somit nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses verkauft wird (vgl. VwGH 23.03.2000, 97/15/0009; 24.06.1999, 97/15/0082). Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob die Vermietung für einen von vornherein zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern die Beendigung sich erst nachträglich, - insbesondere durch den Eintritt unvorhergesehener Umstände, ergeben hat (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001).

Wenn – wie eben im gegenständlichen Fall – eine Vermietung vor der Erzielung eines Gesamtgewinns beendet wurde, kommt es somit im Hinblick auf die Frage, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, entscheidend auf die Gründe für die Beendigung der Vermietungstätigkeit an. Dabei obliegt es den Bf, darzutun, dass seine ursprüngliche Planung

darauf gerichtet war, sich bis zum Erreichen eines Gesamterfolgs zu betätigen (VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; 03.07.2003, 99/15/0017; 14.12.2005, 2002/13/0001; 06.07.2006, 2002/15/0170; 24.06.2010, 2006/15/0343). Gelingt dieser Nachweis nicht, stellt die Beendigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war.

Im Falle des Auftretens von (unvorhergesehenen) Unwägbarkeiten wäre im Falle der dadurch verursachten vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit bei einer positiven Prognoserechnung und bei einer berechtigten positiven Gewinnerwartungshaltung nicht von einer Liebhabereibeurteilung, sondern einer Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung auszugehen. Dies gilt jedoch nicht, wenn typische Betätigungsrisiken zur Beendigung führten.

Während mit gewöhnlichen (in der Branche auftretenden) Geschäftsrisiken (typischerweise anfallenden Umständen) zumindest gerechnet werden muss, können Unwägbarkeiten als Umstände angesehen werden, die atypisch für den Geschäftsablauf sind, die der Steuerpflichtige nicht beeinflussen kann und welche nicht schon zu Betätigungsbeginn bestanden haben (andernfalls liegt eine von vornherein bestehende, gewöhnliche Ungewissheit der Erfolgsaussichten vor). Bei Unabwägbarkeiten handelt es sich somit um negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und bei einer unternehmerischen Tätigkeit völlig atypisch auftreten.

Als solche Unwägbarkeiten wurden zum Beispiel ein Leerstehungen verursachender Ameisenbefall (UFS 29.10.2007, RV/0752-G/06), Konkursverfahren oder sonstige Schwierigkeiten von Geschäftspartnern (VwGH 16.05.2007, 2002/14/0083), unredliches Vorgehen eines Vertragspartners (VwGH 20.09.2001, 98/15/0132), der Verlust der (Mit)Arbeitsfähigkeit bei freien Berufen, der wirtschaftliche Zusammenbruch eines Partnerunternehmens (VwGH 17.03.1999, 94/13/0167) und Folgen der Covid-19-Pandemie (vgl. auch *Ehgartner* in Jakom EStG¹⁷, § 2 Rz 243) angesehen. Ebenfalls als Unwägbarkeiten qualifiziert wurden unvorhersehbare und unabwendbare Mehraufwendungen aufgrund von Brand-, Wasser- oder Sturmschäden, nicht hingegen das Wechselkursrisiko bei einem Fremdwährungskredit (vgl. UFS 18.06.2010, RV/0221-G/05).

Unwägbarkeiten liegen dabei jedoch nur vor, wenn sie auch bei Einhaltung durchschnittlicher Sorgfaltspflichten nicht erkennbar waren (vgl. *Ehgartner* in Jakom EStG¹⁷, § 2 Rz 253).

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass das erkennende Gericht bereits in dem lediglich auf 3 Jahre befristeten Mietvertrag vom 01.11.2010 ein Indiz dafür sieht, dass sich der Bf hinsichtlich einer Vermietung bis zu Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht festlegte, sondern darauf

bedacht war über das Objekt möglichst frei disponieren zu können. So wurde im Mietvertrag nicht nur eine dreijährige Befristung festgelegt, sondern auch, dass eine Verlängerung des Vertrages nicht automatisch erfolgt, sondern einer solchen beide Vertragsparteien, also auch der Bf als Mieter, ausdrücklich zustimmen müssen. Ohne diese beiderseitigen Zustimmungen wäre eine automatische Beendigung des Mietvertrags eingetreten, ohne dass es hierfür einer Aufkündigung bedarf. Zudem behielt sich der Bf vertraglich das Recht vor auch während dem vereinbarten 3-jährigen Vermietungszeitraum den Vertrag aufgrund von Eigenbedarf jederzeit zu kündigen. Auch wenn der Bf nach der Beendigung des lediglich 11 Monaten bestehenden Mietverhältnisses erneut einen Makler beauftragte, um das Objekt nochmals zu vermieten, sieht das Gericht in der kurzen Vertragsbefristung und der geforderten, ausdrücklichen Zustimmung des Bf zur Verlängerung des Mietvertrags Indizien dafür, dass die Vermietung vom Vorhinein nur befristet geplant war bzw lässt der vorliegende Mietvertrag nicht den zwingenden Schluss zu, dass der Bf die Vermietung jedenfalls bis zum Erreichen eines Gesamteinnahmenüberschusses betreiben wollte.

Zur vorgelegten Prognoserechnung ist anzumerken, dass diese nicht für einen längeren Zeitraum, sondern lediglich für die Jahre 2010 bis 2013 erstellt wurde. Zwar gab der Bf im Zuge seiner Berufung vom 16.04.2012 gegen die vorläufige Veranlagung der Erklärungen 2010 an, dass die erstellte Prognoserechnung im Jahr 2013 ende, da in den Folgejahren mit keinen Änderungen zu rechnen sei und das kalkulierte Ergebnis des Jahres 2013 für die Zukunft übernommen werden könne, dennoch ist es aus Sicht des Gerichts bei einer auf längere Zeit geplanten Vermietung nicht nachvollziehbar, weshalb bei einer schriftlichen Prognoserechnung nicht der gesamte Betätigungszeitraum bis zu Erzielung eines Gesamtüberschusses miteinbezogen und kalkuliert wird, sondern darin nur die ersten 4 Jahre angeführt werden. Die vom Bf lediglich für einen kurzen Zeitraum von 4 Jahren (2010-2013) erstellte Prognoserechnung stellt für das Gericht ein weiteres Indiz für die bereits von Beginn an geplanten Befristung der Vermietungstätigkeit dar und ist diese kein klarer Nachweis, dass der Bf die Vermietung jedenfalls bis zum Erreichen eines Gesamteinnahmenüberschusses betreiben wollte.

Hinsichtlich der durch den Bf vorgebrachten Unabwägbarkeiten, welche nach seiner Ansicht zur Beendigung der Vermietungstätigkeit führten, wird vom erkennenden Gericht festgestellt, dass es sich hierbei um keine Unabwägbarkeiten, sondern um typische Geschäftsrisiken handelt, welche bei der Vermietung eines Einfamilienhauses auftreten können, mit welchen der Bf als Vermieter rechnen musste und welche auch bereits zu Betätigungsbeginn bestanden haben bzw erkennbar waren.

Die nach Ansicht des Bf unvorhergesehene Beendigung des ersten Mietverhältnisses durch eine Kündigung des Mieters beruhte auf den im Mietvertrag vom 01.11.2010 festgelegten Kündigungsgründen. Dass diese vertraglich vereinbarte Möglichkeit einer vorzeitigen Vertragskündigung in weiterer Folge auch schlagend wurde, ist nicht als unvorhersehbare Unabwägbarkeit anzusehen, sondern war diese Möglichkeit dem Bf bereits bei Abschluss des Mietvertrags und somit zu Beginn der Vermietungstätigkeit bewusst. Er musste mit einer etwaigen Kündigung durch den Mieter auf Grundlage der mit diesem vertraglich festgelegten Modalitäten rechnen bzw diese einkalkulieren. Bei einer vertragskonformen Kündigung des Mietvertrags durch den Mieter handelt es sich nicht um ein unvorhergesehenes, anormales Ereignis im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit, sondern um ein typisches Geschäftsrisiko in diesem Betätigungsbereich.

Probleme bei der Suche nach Nachfolgemietern können zwar unter Umständen Unabwägbarkeiten im Zusammenhang mit einer Vermietungstätigkeit darstellen, jedoch müssen auch diese über das Ausmaß eines gewöhnlichen Leerstandsrisikos hinausgehen. Im gegenständlichen Fall begründet der Bf die Schwierigkeiten bei der Mietersuche insbesondere mit der Größe, der schlechten Raumaufteilung, der veralteten Ausstattung und der hohen Heizkosten des Gebäudes. All diese Eigenschaften des Hauses sind jedoch nicht während der Vermietungstätigkeit neu und unvorhergesehen hervorgetreten, sondern haben bereits zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginns bestanden. Eine Verschlechterung des Gebäudezustandes im lediglich 11 Monate dauernden Vermietungszeitraum konnte, wie bereits oben ausgeführt, vom erkennenden Gericht nicht festgestellt werden. Zudem spricht auch das, wie im Sachverständigengutachten festgestellt, weit unter einem ortsüblichen Mietzins vereinbarte Mietentgelt in Höhe von Euro 1.600,00 dafür, dass die nunmehr vom Bf als Unabwägbarkeiten angegebenen Eigenschaften des Hauses bereits zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginns bekannt waren und auch bei der Festlegung des Mietentgelts einberechnet wurden. Dass der Bf aufgrund dieser von Anfang an bekannten Eigenschaften des Hauses über einen längeren Zeitraum keinen neuen Mieter für das Objekt gefunden hat, stellt kein völlig atypisches Ereignis dar, mit welchem der Bf nicht rechnen konnte, sondern handelt es sich dabei um das typische Leerstandsrisiko, welches ein Vermieter bei der Aufnahme einer Vermietungstätigkeit, insbesondere bei der Vermietung eines älteren Hauses mit dem im gegenständlichen Fall bedungenen Eigenschaften, eingeht und ist dieses daher nicht als eine Unabwägbarkeit zu qualifizieren. Dass ein etwaiger Umbau bzw eine umfassende Sanierung des Gebäudes die Vermietbarkeit des Objektes steigern würde, wird vom erkennenden Gericht nicht in Abrede gestellt, jedoch beruht auch dieses Vorbringen auf die bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit bedungenen Eigenschaften des Vermietungsobjekts und stellt nicht auf

ein atypisches, nicht vorhersehbares Ereignis ab, mit welchem der Bf zu Beginn der Vermietungstätigkeit nicht rechnen konnte.

Die im gegenständlichen Fall erfolgte Beendigung der Vermietung ist für das erkennende Gericht zusammengefasst nicht durch ein nachträglich eingetretenes Ereignis, insbesondere eine Unabwägbarkeit, verursacht worden. Dem Bf ist es nicht gelungen, den Nachweis zu erbringen, dass seine ursprüngliche Planung darauf gerichtet war, sich bis zum Erreichen eines Gesamterfolgs zu betätigen. Anhand der vorliegenden Indizien geht das erkennende Gericht im Sinne der freien Beweiswürdigung davon aus, dass die Vermietungstätigkeit des Bf von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt war.

Als steuerliche Konsequenz war aus diesen Gründen davon auszugehen, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung von Anfang an und somit den gesamten Beschwerdezeitraum betreffend um Liebhaberei handelte (vgl VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343).

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der gegenständlichen Mieteinkünfte ist auszuführen, dass gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, ist gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 als Liebhabereibetätigung und demnach als nicht unternehmerisch zu beurteilen. Die aus dieser Tätigkeit erzielten Umsätze unterliegen nicht der Umsatzsteuer und können iZm diesen Betätigungen keine Vorsteuern zum Abzug gebracht werden.

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Nach § 28 Abs 5 Z 4 UStG 1994 gilt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl. Nr. 33/1993 als auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes hat der Gesetzgeber durch § 28 Abs 5 Z 4 UStG 1994 zum Ausdruck gebracht, dass dem § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 der in der LVO konkretisierte Inhalt beizumessen ist (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Die innerstaatliche Regelung für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum führt im Falle von Liebhaberei zu keiner Umsatzsteuerpflicht und zu keinem Vorsteuerabzug und ist in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Unter welchen Voraussetzungen Liebhaberei umsatzsteuerrechtlich anzunehmen ist, richtet sich nach den für die Einkommensteuer geltenden Grundsätzen.

Angesichts der Ausführungen zur Einkommensteuer vermag auch hinsichtlich der Umsatzsteuer keine andere Beurteilung Platz zu greifen und ist auch aus umsatzsteuerlicher Sicht die Tätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen. Der Vorsteuerabzug wurde von der Abgabenbehörde demgemäß zu Recht versagt.

Die gegenständliche Vermietung des Bf ist im Ergebnis sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich von Beginn an als Liebhaberei zu qualifizieren.

Die Beschwerde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 war somit als unbegründet abzuweisen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

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

Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 31. Juli 2024