

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Bernhart Steuerberatungs GmbH, Albertgasse 35/15, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 02.11.2012 und vom 25.10.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 20. September 2012 bzw. vom 15. Oktober 2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind der nachstehenden Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-76.349,26 €
Sonstige Einkünfte		
Einkünfte aus Spekulationsgeschäften ohne Substanzgewinne aus Investitionsfonds	137.637,09 €	137.637,09 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		61.287,83 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €

Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988		-1.500,00 €
Kirchenbeitrag		-200,00 €
Einkommen		59.527,83 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: 59.527,83-25.0000/35000x 15125+5110		20.030,95 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		20.030,95 €
Steuer nach Abzug der Abzug der Absetzbeträge		20.030,95 €
Einkommensteuer		20.030,95 €

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beschwerdeverentscheidungen jeweils datiert vom 11.05.2015 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009,2010 und 2011 wird Folge gegeben.

Die **Umsatzsteuer für das Jahr 2009** wird festgesetzt:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) lt. BVE vom 11.05.2015		305.820,47 €
Davon zu versteuern mit	BMGI	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	28.497,65 €	5.699,53 €
10% ermäßigter Steuersatz	277.322,82 €	27.732,28 €

Summe Umsatzsteuer		33.431,81 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BFG bzw. lt. Erklärung		-261.660,17 €
Gutschrift		-228.228,36 €

Die **Umsatzsteuer für das Jahr 2010** wird festgesetzt:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) lt. BVE vom 11.05.2015		362.346,64 €
Davon zu versteuern mit	BMGI	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	43.109,68 €	8.621,94 €
10% ermäßigter Steuersatz	319.236,96 €	31.923,70 €
Summe Umsatzsteuer		40.545,64 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BFG bzw. lt. Erklärung		87.334,94 €
Gutschrift		46.789,30 €

Die **Umsatzsteuer für das Jahr 2011** wird festgesetzt mit:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) lt. BVE vom 11.05.2015		322.080,46 €
Davon zu versteuern mit:	BMGI	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	45.181,01 €	9.036,20 €
10% ermäßigter Steuersatz	276.899,45 €	27.689,95 €
Summe Umsatzsteuer		36.726,15 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BFG bzw. lt. Erklärung		-30.186,61 €
Zahllast		6.539,54 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

- **A. Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011:**
- **A.1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend Liegenschaft Adr.2:**

Der Beschwerdeführer (Bf.) erwarb in den Jahren 2000 und 2002 das Betriebsgelände einer ehemaligen ***Fabrik*** in A, Adr.2-Adr.3. Die gekauften Objekte teilen sich in das ehemalige Arbeiterwohnheim in der Adr.3, das nach der Sanierung zur Gänze vermietet ist und in das eigentliche Fabrikgelände mit der Adresse Adr.2.

Festzuhalten ist, dass die erklärten Verluste der Jahre 2002 bis 2008 mit jeweils rechtskräftigen Bescheiden von der belangten Behörde anerkannt worden sind.

In den Jahren 2009 bis 2011 legte der Bf. zunächst eine gemeinsame Überschussrechnung der beiden Liegenschaften Adr.2 und Adr.3 vor.

	2009	2010	2011
Einnahmen	52.049,66	60.386,66	63.878,12
Werbungskosten			
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen)	1.134,00	4.260,67	2.904,45
AfA	49.799,48	50.132,48	29.936,65

Fremdfinanzierung	29.806,57	17.459,15	13.341,07
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	29.723,64	8.500,41	10.276,76
Übrige Werbungskosten	11.527,46	10.160,79	23.124,06
Verlust	-69.941,49	-30.126,84	-15.704,87

In den Jahren 2012 und 2013 legte der Bf. jeweils eine Überschussrechnung getrennt für die Liegenschaft Adr.2 und die Adr.3 vor:

Adr.2

	2012	2013
Einnahmen	8.525,75	8.425,75
Werbungskosten		
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen)	2.435,28	2.435,00
AfA	20.607,83	20.771,83
Fremdfinanzierungskosten	6.765,04	3.813,67
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	3.521,18	2.129,14
Übrige Werbungskosten	8.763,48	6.077,90
Summe Ausgaben	42.092,81	35.227,54
Verlust	-33.340,53	-26.801,79

Adr.3

	2012	2013
--	------	------

Einnahmen	65.435,16	71.908,82
Werbungskosten		
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabs.)	2.904,00	2.904,00
AfA	30.076,82	30.052,65
Fremdfinanzierungskosten	8.967,61	5.055,32
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	906,50	4.480,84
Übrige Werbungskosten	22.700,25	25.098,59
Summe Ausgaben	65.555,18	67.591,40
Überschuss der Einnahmen über den WK	-120,02	4.317,42

Mit **Bescheiden jeweils datiert vom 20.09.2012 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 sowie vom 15.10.2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2011** wurden die Einkünfte bzw Verluste aus der Vermietung der Adr.2 und Adr.3 nicht als Einkunftsquelle anerkannt.

Begründend wurde jeweils ausgeführt, dass bezüglich der Adr.2 und Adr.3 in A die Prognoserechnung nicht eingehalten worden sei und laut Vorhaltsbeantwortung auch in den nächsten Jahren keine Gewinne erzielt werden würden und sich aufgrund der Absiedlung der Mieter und Umbau eine Änderung der Bewirtschaftung ergäbe, sei die Einkunftsquelleneigenschaft zu versagen. Der Verlust aus der Vermietung Adr.2 und Adr.3, A sei daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Mit Eingaben vom **02.11.2012 und 25.10.2013** bzw. ergänzendem Schriftsatz vom 11.12.2012 erhob der steuerliche Vertreter des Bf. gegen die Bescheide betreffend Umsatz – und Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 „Berufung“ (nunmehr: **Beschwerde**). Begründend wurde ausgeführt:

„....Da es sich bei der Vermietung des Areals Adr.2 und Adr.3 eindeutig nicht um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO handelt, die Daten zu den Vermietungsobjekten sind weiter unten angeführt, kann gemäß § 6 LVO keine Liebhaberei im Sinne des

Umsatzsteuergesetzes vorliegen, weshalb es auch beim Vorliegen von Liebhaberei keine Vorsteuerkorrektur geben kann.

Betreffend der Liebhabereibeurteilung des Objektes Adr.2 und Adr.3 ist auszuführen:

Unter der Adresse *** sind zwei Liegenschaften erfasst. Adr.2 ist die ehemalige Fabrik mit einer Nutzfläche von rund 5.050 m² davon 3.426 m² geplanter Loftbereich und 1.624 m² Geschäftsbereich für zukünftige Vermietung, Adr.3 ist ein Wohnhaus mit rund 917 m² Nutzfläche und 15 Wohneinheiten.

Das im Schreiben vom 16. November 2012 angeführte Vorgehen, Absiedlung der bisherigen Mieter, Umbau und Abverkauf betrifft nur das Fabriksareal (Adr.2). Die Wohnungen in Adr.3 sind weiter alle vermietet und es ist kein Abverkauf vorgesehen.

Bei den Fabriksgebäuden ist vorgesehen, das gesamte Areal zu sanieren und einen Teil der Nutzfläche rd. 3.426 m² zu verkaufen, aber ein nicht unwesentlicher Anteil von rd. 1.624 m² Geschäftsbereich verbleibt zur weiteren Vermietung. Bei einem Mietzins von 5,00 € pro m² sind noch immer monatliche Mieterlöse von rd. € 8.120,-- oder € 97.440,-- jährlich erzielbar.

Die Tilgung der zum Ankauf erforderlichen Fremdmittel soll weiterhin in 76 Vierteljahresraten bis April 2025 erfolgen. Auch die Zinsen werden sich dadurch wie geplant verringern. Da die Zinsstruktur niedriger ist als erwartet, werden die Ergebnisse der Prognoserechnung positiv beeinflusst.

Die prognostizierten Ergebnisse bis inklusive 2010 konnten nur aufgrund von früher nicht bekannten Bauschäden (feuchtes Mauerwerk) und den dadurch erforderlichen Reparaturarbeiten nicht erreicht werden. So war es erforderlich die gesamte Bausubstanz trocken zu legen, was beim Kauf nicht erkennbar war. Weiters war es erforderlich Fenster und alte Thermen zu ersetzen. Eine durchgehende Vermietung war aber während dieser Arbeiten nicht möglich, weder im Wohngebäude noch in der Fabrik.

Die beiliegende, den neuen Umständen, angepasste Prognoserechnung zeigt auf, dass trotz Beibehaltung des ursprünglichen Vermietungskonzeptes und der oben angeführten Änderungen insgesamt ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielt werden wird. Denn in der bisherigen Prognoserechnung waren auch die Mieteinnahmen zu gering angesetzt worden. Aus den genaueren Mietberechnungen und den bisherigen Erfahrungen mit der Immobilie zeigt sich, dass höhere Instandhaltungen erforderlich waren und die Vermietung aufgrund umfangreichen Reparaturarbeiten vorübergehend nur im geplanten Ausmaß möglich war, aber in der Zukunft höhere Mieteinnahmen als angenommen erzielbar sein werden und die Zinsen niedriger als vorgesehen anfallen.

Aus der veränderten Prognoserechnung ergibt sich trotz Berücksichtigung hoher Instandhaltungs-, Instandsetzungs- und Leerstellungskosten ein hoher Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben, dass eine Liebhaberei auszuschließen ist.

Die der Ergänzung zur Beschwerde datiert vom 13.12.2012 beigelegte Prognoserechnung betreffend Adr.2 und Adr.3, für die Jahre 2002 bis 2026 weist einen Gesamtüberschuss in Höhe von € 278.932,28 aus. Leerstellungen wurden ab 2016 berücksichtigt.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen jeweils datiert vom 11. Mai 2015** bzw. Begründung vom 12. Mai 2015 wurden aufgrund der Beschwerden vom 02.11.2012 und 29.10.2013 die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011 und die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2011 abgeändert.

Begründend wurde nach Wiedergabe des Sachverhalts ausgeführt:

„...Die Vermietung umfasst das Objekt des Fabriksareals Adr.2 und das früher zur ***Fabrik*** gehörende ehemalige Arbeiterwohnhaus an der Adresse Adr.3. Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich bei diesen Objekten jeweils um steuerlich getrennt zu beurteilende Einheiten. Das bedeutet, dass die Vermietung derselben – wie bisher erfolgt- nicht unter der Bezeichnung Adr.2 und Adr.3 zusammengefasst werden kann. Somit ist zu prüfen, ob die Vermietung der beiden Objekte in Adr.2 und Adr.3 steuerlich jeweils anzuerkennen ist.

Auf einen Fragenvorhalt vom 30.08.2011 für das Jahr 2009 wurde mit Schreiben vom 16.11.2011, eingelangt am 21.11.2011, erstmals bekanntgegeben, dass in Vorbereitung des Umbaus des Fabriksareals in Lofts in der Adr.2 aktiv die Absiedlung der bisherigen Mieter betrieben worden sei, weil sie nicht mehr in das Konzept der Neunutzung passten. Daher wären die Einnahmen inzwischen auf Null gesunken, wodurch sich die Reduzierung der Einnahmen der Vermietung der bislang als Adr.2 und Adr.3 bezeichneten Objekte erkläre.

Ebenso wurde bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 16.12.2008 für das Veranlagungsjahr 2006 ausdrücklich das obenstehende Konzept des Umbaus des Fabriksgebäudes in Lofts dargestellt, wobei damals zusätzlich geplant war, das Fabriksgelände im Jahr 2009 in eine GmbH einzubringen (bzw. zu verkaufen) und dann im Rahmen der GmbH (der AB GmbH) den Umbau in Lofts durchzuführen und diese dann anschließend zu verkaufen. Die bestehende Fremdfinanzierung durch einen Kredit der Erste Bank betraf zu 50% den Ankauf und die ersten Sanierungen des Fabriksgeländes.

Darstellung der Einnahmen aus Adr.2 und Adr.3 betragen gemeinsam:

2006	101.662,75
2007	78.697,71

2008	77.7967,76
2009	52.049,66

Da die Absiedlung bereits, wie aus dem Einnahmenrückgang ersichtlich, ab 2006 betrieben wurde, hat nach Ansicht der Finanzbehörde ab diesem Zeitpunkt keine Absicht mehr bestanden, aus der Vermietung des Fabriksareal in der Adr.2 einen Totalüberschuss zu erzielen. Vielmehr war spätestens ab 2006 geplant, die von den einzelnen Bauherrn auszubauenden Lofts an diese zu verkaufen. Dies wird weiter belegt durch die im Internet angekündigte Führung am 02.02.2012 durch den Bf..

Wenn aber die Absicht, einen Gesamtüberschuss durch die Vermietung des Fabriksareals zu erzielen bereits 2006 aufgegeben wurde, sind jedenfalls die aufgelaufenen Verluste durch die ab 2003 vorgenommene Sanierung ab zumindest 2006, dem Jahr des Beginns der Umsetzung der Absiedlung der Mieter, steuerlich nicht mehr anzuerkennen, weil die Bewirtschaftung jedenfalls nicht mehr nachhaltig erfolgte. Bei der auslaufenden verlustträchtigen Vermietung des Objektes Adr.2 handelt es sich um Liebhaberei, die Absicht der Vermietung wurde zugunsten jener für den Verkauf der herzustellenden Lofts aufgegeben. Als steuerlich relevante Vermietung verbleibt daher die des Objektes Adr.3, des ehemaligen Arbeiterwohnhauses, das ebenfalls im Jahr 2003 durch den Bf. generalsaniert wurde.

Das im Schreiben vom 23.03.2015 erstmals erstattete Vorbringen, dass der Bf. erst 2013 erkannt hätte, weder fachlich noch finanziell in der Lage zu sein, die erforderlichen Umbau- und Renovierungsarbeiten durchführen können, widerspricht der in den zitierten Schreiben vom 16.12.2008 zur Veranlagung 2006 und 30.08.2011 zur Veranlagung für das Jahr 2009 vorgebrachten Argumentation. Darin wird – wie bereits oben erwähnt – festgehalten, dass bis 2009 bereits alle Mieter abgesiedelt worden seien, weil sie nicht in das Konzept der Neunutzung des Mietobjektes passten. Es werde jetzt die Einreichplanung für den Umbau gemacht und dann voraussichtlich ab Mitte 2012 umgebaut. Die Bauzeit betrage ca. 2 Jahre, dann Abverkauf der Wohnungen ab 2015. Das bedeute die nächsten zwei Jahre keine Einnahmen, nur Kosten, welche dann durch den Verkauf lukriert werden sollten.

Daraus ist zweifelsfrei erkennbar, dass bereits vor 2009 die bestehende Vermietung dem neuen Konzept der Herstellung von sogenannten Lofts mit anschließendem Verkauf derselben weichen musste, was sich auch in der im Internet für Juni 2012 angekündigten Präsentation durch den als Projektentwickler des Fabriksgeländes bezeichneten Bf. manifestiert. Auch im neuen Vorbringen ist somit keine Unwägbarkeit im Sinne vom Auftreten von vom Bf. nicht oder nur wenig beeinflussbaren äußeren Umständen zu erkennen, die bewirkt hätten, dass vor Erreichen eines Gesamtüberschusses aus der Vermietung der Adr.2 die Beendigung erzwungen worden wäre.

Die Vermietung der Adr.2 wird somit als Liebhaberei eingestuft, die Einkünfte werden nicht festgestellt, wohingegen die Vermietung der Adr.3 als Einkunftsquelle mit den in den nachgereichten Erklärungen dargestellten Beträgen veranlagt wird...

Umsatzsteuer 2009 bis 2011:

Im zuvor schon zitierten Schreiben vom 30.08.2011 der steuerlichen Vertretung zur Veranlagung für das Jahr 2009 wird unmissverständlich ausgeführt, dass bis 2009 bereits alle Mieter abgesiedelt worden seien, weil sie nicht in das Konzept der Neunutzung des Mietobjektes passten. Dieses sah bereits zu diesem Zeitpunkt konkrete Planungen für einen Umbau in sog. Lofts vor, deren Verkauf dann ab dem Jahr 2015 beginnen sollte. Somit war die Vermietung der Adr.2 ab 2009 bereits beendet, sodass die Unternehmereigenschaft aus der Vermietung für dieses Objekt nicht mehr besteht. Dementsprechend wurden die aus den für die Adr.2 errechneten Instandhaltungskosten und Werbungskosten resultierende Vorsteuerbeträge gekürzt.

Vorsteuerkürzung ausgehend von den erklärten Vorsteuerbeträgen der jeweiligen Umsatzsteuererklärungen für:

2009: um 3.919,69 € (erklärt bisher 261.660,17 €)

2010: um 829,15 € (erklärt bisher 87.334,94 €)

2011: um 2.583,51 € (erklärt bisher 30.186,61 €).“

Mit Eingabe vom **16. Juni 2015** stellte der steuerliche Vertreter rechtzeitig einen **Vorlageantrag** und führte begründend aus:

„Es war schon von Beginn an geplant, die alten Mieter aus der Fabriksliegenschaft abzusiedeln und die Liegenschaft zu sanieren. Dies ist auch aus den Ausführungen zur Fabriksliegenschaft zu ersehen. Auch in den Ausführungen vom 23.03.2015 wurde dargestellt, dass nach der Sanierung der Großteil der Lofts verkauft werden soll, die sanierten Teile, welche sich nicht für Wohnzwecke eignen, sollen vermietet werden.

Die Fabriksliegenschaft weist eine Fläche von rund 5.050 m² aus, davon sollen 3.426 m² saniert und zu Lofts umgebaut werden und dann verkauft werden, 1.624 m² sollen saniert und dann als Geschäftsfläche vermietet werden.

Die Mieterträge aus diesen Teilen der Liegenschaft ergeben bei einem Mietzins von 5,00 € pro m² immerhin 8.120,-- pro Monat und 97.440,00 pro Jahr und sind bei weitem ausreichend, um in einem der Liebhabereiverordnung entsprechenden Zeitraum einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erreichen.

Die Ausführungen des Finanzamtes bestätigen, dass keine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten ist. Die geplante Vorgangsweise würde insgesamt zu einem Einnahmenüberschuss führen und keine Liebhaberei vorliegen.

Wie bereits in der vorgenannten Beschwerde dargestellt, wird in der Rz 17 und 21 der Liebhabereiverordnung festgehalten, dass eine Betätigung, welche vor Erzielung eines Gesamtgewinnes ohne Vorliegen eines unvorherseh- und unabwendbaren Ereignis beendet und wäre im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn erzielbar gewesen, ist der Nachweis zu führen, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat.

Für das Fabriksobjekt war für den Bf. erst ab 2012 bzw. 2013 zu erkennen, dass dieser selbst weder fachlich noch finanziell in der Lage ist, die erforderlichen Umbau bzw. Renovierungsarbeiten ohne Partner durchführen zu können. Daher ist gemäß oben angeführtem Absatz nur dann von einer Liebhaberei für das Fabriksareal auszugehen, wenn die Immobilie nie hätte einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielen können.

Wie bereits oben angeführt, ist schon die ursprüngliche Planung von einem teilweisen Umbau und Abverkauf der Lofts und einem teilweisen Umbau, Renovierung und Vermietung der nur betrieblich nutzbaren Teile der Liegenschaft ausgegangen.

Ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ist aufgrund der vorliegenden vermietbaren Flächen eindeutig gegeben....“

Mit **Bericht vom 30. Juli 2015** legte das Finanzamt die oa Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Verfahren vor dem BFG:

Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG übermittelte der steuerliche Vertreter des Bf. mit Schreiben vom 07.09.2023 folgende Unterlagen:

- Prognose Wohnhaus Adr.3, A
- Beantwortung an Finanzamt vom 23.03.2015
- Aufteilung der Anschaffungskosten und Investitionen A
- Aufteilung der steuerlichen Ergebnisse Adr.2 und Adr.3
- Beilage zur E1 für Adr.2 und Adr.3 für die Jahre 2009 bis 2012

„Aus der Beilage OBW Fabrik Prognoserechnung Geschäftsflächen ab 2015 haben wir die Ergebnisse für die Fabrik Adr.2 in der Vergangenheit und prognostiziert bis 2025 dargestellt.

Für die Jahre 2009 bis 2012 haben wir im Rahmen der Steuererklärungen schon eine Aufteilung zwischen Wohngebäude (Adr.3 mittlere Spalte) und Fabrik (Adr.2 linke Spalte) vorgenommen. Es ergibt sich daraus eine Relation von 65%/35% der Verlustverteilung zwischen Nr. 12 und 14. Daraus haben wir für die Vergangenheit eine Ergebnisaufteilung vorgenommen und 65% der Verluste aus den Jahren 2002 bis 2008 der Adr.3 zugeteilt. Es ergibt sich für den Zeitraum 2002 bis 2013 für das Fabrikgelände ein Verlust in Höhe von € 295.000,00.

Die Kalkulation für die Zeiträume 2015 bis 2025 ergibt einen Überschuß von € 506.000,00, woraus sich ableitet, dass bei der Vermietung der Adr.3 keine Liebhaberei vorliegt.

Aufteilung der Ergebnisse für die Adr.2 und Adr.3 in den Jahren 2009 bis 2011:

	2009		2010		2011	
	Adr.2	Adr.3	Adr.2	Adr.3	Adr.2	Adr.3
Einnahmen:	7.630,56	44.419,10	15.996,29	44.390,37	8.441,43	63.878,12
Werbungskosten:						
Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen)	417,00	717,00	2.918,67	1.342,00	1.458,00	2.904,45
Absetzung für Abnutzung (AfA)	20.535,83	29.263,65	21.032,83	29.099,65	20.203,83	29.936,65
Fremdfinanzierungskosten	12.816,83	16.989,74	7.546,13	10.003,02	10.064,31	13.341,07
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	14.125,64	15.598,00	1.357,41	7.143,00	5.416,94	10.276,76
Übrige Werbungskosten	5.472,81	6.054,64	2.698,35	7.372,44	7.501,33	23.124,06
	-45.737,55	-24.203,00	-19.557,10	-10.569,74	-36.202,98	-15.704,87

Dem übermittelten **Schreiben vom 23.03.2015** ist Nachstehendes zu entnehmen:

„In der Beilage übersenden wir Ihnen die Prognoserechnung für die Immobilie A, Adr.3 (Wohngebäude).

Wir haben die erforderlichen Aufteilungen für die Mieteinnahmen, die Aufwendungen und die Abschreibungen ab dem Jahr 2009 vorgenommen. Wie Sie aus der Berechnung ersehen können, ergibt sich trotz der hohen Verluste bis 2008, wo das Fabrikgelände inkludiert ist, ein Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben in Höhe von € 55.000,00.

Es ergibt sich somit eindeutig, dass die Vermietung der Liegenschaft Adr.3 (Wohngebäude) keine Liebhaberei gemäß Liebhabereiverordnung vorliegt.

Zur Immobilie Adr.2 stellen Sie fest, dass weil der Bf. diese nicht eigenständig sanieren kann und ab der Einbringung in eine GmbH daher eine andere Bewirtschaftung vorliegt, die Verluste von 2009 bis 2013 nicht anzuerkennen sind.

In der Rz 17 und 21 wird festgestellt, dass eine Betätigung, welche vor Erzielung eines Gesamtgewinnes ohne Vorliegen eines unvorherseh- und unabwendbares Ereignis beendet und wäre im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn erzielbar gewesen, ist der Nachweis zu führen, dass die ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtgewinnes ausgerichtet war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat.

Für das Fabriksobjekt war für den Bf erst 2013 zu erkennen, dass er selbst weder fachlich noch finanziell in der Lage ist, die erforderlichen Umbau – bzw. Renovierungsarbeiten durchführen zu können. Daher ist gem. oben angeführtem Absatz nur dann von einer Liebhaberei für das Fabriksareal auszugehen, wenn die Immobilie nie hätte einen Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben erzielen können.

Wie wir aber schon in früheren Schreiben ausgeführt haben, hat die Adr.2 eine Nutzfläche von rd. 5.050 m² davon 3.426 m² geplanter Loftbereich und 1.624 m² Geschäftsbereich für zukünftige Vermietung.

Bei den Fabriksgebäuden war vorgesehen, das gesamte Areal zu sanieren und einen Teil der Nutzfläche rd. 3.426 m² zu verkaufen, aber ein nicht unwesentlicher Anteil von rund 1.624 m² verbleibt zur weiteren Vermietung. Bei einem Mietzins von € 5,00 pro m² wären noch immer monatliche Mieterlöse von rd. € 8.120,00 oder € 97.440,00 jährlich erzielbar gewesen.

Daher ist auch für die Adr.2 nicht von Liebhaberei auszugehen.“

Am 15. Februar 2024 fand ein **Erörterungsgespräch** statt und es wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

„1. Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2009 bis 2011

Adr.2:

Vorweg ist festzuhalten, dass von allen Parteien außer Streit gestellt wird, dass das Objekt Adr.3 als Einkunftsquelle anzuerkennen ist (s. auch BVE-Begründung vom 12.05.2015). Auch der Umbau und die Generalsanierung der Adr.3 wurde in der Zeit 2003 bis 2008 durchgeführt.

Strittig ist daher ausschließlich, ob die Vermietung des Objektes Adr.2 als Einkunftsquelle anzuerkennen ist.

Maschinenhalle erworben am 6.10.2000

3 Hallen (incl. Wohnhaus) sind am 31. März 2002 erworben worden.

Das unbebautes Grundstück hinter der Halle wurde später erworben. Im Zeitpunkt des Erwerbes waren 3 Mieter (die Pumpenfirma, Reparaturwerkstätte für Militärfahrzeuge und ein Jugendzentrum) vorhanden.

Der erste Schritt war, die Vorbereitungsarbeiten zur Sicherung der Substanz, 2 Dachflächen wurden neu gemacht und die Mauern wurden im Durchschneideverfahren (Trockenlegung) saniert.

Im Jahr 2010 ist das Bundesdenkmalamt an mich herangetreten. Im Jahr 2011 wurde das Gebäude unter Denkmalschutz gestellt und erhebliche Auflagen zur Sanierung aufgetragen.

Bescheid vom 18. Mai 2012: Aus diesem Bescheid ist ersichtlich, welche Auflagen seitens des BDA dem Bf. aufgetragen wurden (dieser Bescheid wird in Kopie zu den Akten genommen).

Ende 2008 wurde der Mieter (Militärfahrzeuge) abgesiedelt. Die Pumpenfirma wurde bereits 2007 abgesiedelt. Ab 2009 waren nur mehr Einnahmen aus einem Handymast und dem Jugendzentrum.

2010 wurden Mauertrockenlegungen durchgeführt. Durch den Bescheid des Bundesdenkmalamtes ergab sich 2011/2012 die Notwendigkeit einen Baupartner zu suchen, da ich weder finanziell, noch bautechnisch in der Lage gewesen wäre, die Generalsanierung unter den Auflagen des BDA durchzuführen.

Mein ursprünglicher Plan war der Umbau und die Sanierung, um dann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. In der Folge hat es dann einen Überlegungsprozess gegeben, was man daraus machen kann, entweder daraus ein Hotel oder Wohnungen zu errichten. Sowie Geschäftsflächen zu errichten, die dann vermietet werden.

Im Jahr 2013 wurde das ganze Areal aus Wohnungen und Geschäftsflächen unentgeltlich in die GmbH eingebracht, weil der Bf. auf Grund der Denkmalschutzaufgaben klargeworden ist, dass er dieses Projekt aus kaufmännischer Sorgfaltspflicht nur mit professionellen Partnern umsetzen kann. Es waren zu dieser Zeit noch keine Wohnungen fertiggestellt. Die Gesamtinvestitionen beliefen sich auf 2,9 Mio €, die teilweise über Eigenmittel und über Kredite finanziert wurden.

Herr ***1*** BA: Aus der Aktenlage ergibt sich, dass seitens der steuerlichen Vertretung im Jahr 2008 mitgeteilt wurde, dass ein Umbau des Fabriksgebäudes in Lofts geplant ist, wobei dies im Rahmen einer GmbH erfolgen soll, weiters ist der anschließende Verkauf der Lofts geplant gewesen. Die Geschäftsflächen wurden in diesem Schriftsatz nicht erwähnt.

Auf die Ausführungen in der BVE vom 12.5.2015 wird verwiesen. Weiters wird angemerkt, dass aus meiner Sicht nicht klar ist, welches Ziel mit der Adr.2 von Beginn an verfolgt wurde. Es ist nicht erwiesen, dass eine Vermietung von Geschäftsflächen geplant war. Lt. Besprechung gab

es auch Überlegungen eines Hotels. Die in den Jahren 2002 bis 2013 getätigten Aufwendungen hätten auch im Falle eines gewerblichen Grundstückshandels (Verkauf von Lofts) getätigt werden müssen. Auch in der vorgelegten Prognoserechnung wird auf einen teilweisen Abverkauf der Lofts hingewiesen.

Dem steuerlichen Vertreter wird aufgetragen, eine verbesserte Prognoserechnung vorzulegen, da die im Akt befindliche Prognoserechnung nicht die Anforderungen an eine ordnungsgemäße, realistische Prognoserechnung erfüllt. Als Termin dafür wird der 10. April 2024 festgesetzt.

2. Reparaturrücklage 2009

Mag. R. zum Berufungspunkt, Reparaturrücklage Adr.4: Betreffend Reparaturrücklage wurde die Beilage 1 seitens des steuerlichen Vertreters vorgelegt.“

Da seitens des steuerlichen Vertreters die Frist 10.04.2024 zur Beantwortung nicht eingehalten werden konnte, ersuchte dieser um Fristverlängerung, welche seitens der RichterIn gewährt wurde.“

Mit **Eingabe vom 26.04.2024** legte der steuerliche Vertreter die neu erstellte Prognoserechnung für die Adr.2 für die Jahre 2014 bis 2025 vor. Ergänzend wurde ausgeführt:

„Aus der beiliegenden Prognoserechnung Geschäftsflächen ab 2015 haben wir die Ergebnisse für die Adr.2 in der Vergangenheit und prognostiziert bis 2025 dargestellt.

Für den Zeitraum 2002 bis 2008 wurden die Einnahmen und Ausgaben der Immobilien Adr.2 (Fabrik) und Adr.3 (Wohnhaus) nicht getrennt verbucht und als gemeinsame Einkunftsquelle steuerlich erklärt.

Ab 2009 wurde eine getrennte Verbuchung vorgenommen und es kann eine Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben vorgenommen werden.

Um feststellen zu können, ob für die Adr.2 eine Einkunftsquelle vorliegt, ist es erforderlich eine Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben auch für den Zeitraum 2002 bis 2008 vorzunehmen. Wie aus den beiliegenden Berechnungen zu ersehen ist, haben wird diese Aufteilung anhand der Ergebnisverteilung der Jahre 2009 bis 2011 mit 65% Fabrik zu 35% Wohngebäude vorgenommen. Ab 2012 wurde die Sanierung des Wohngebäudes abgeschlossen und die Ergebnisverteilung hat sich wesentlich verändert.

Für den Zeitraum 2002 bis 2008 ergibt sich ein Überschuss der Ausgaben in Höhe von € 133.452,23. Für den Zeitraum 2009 bis inklusive 2014 errechnet sich ein Überschuss der Ausgaben in Höhe von € 161.867,02. Für den Zeitraum der Vermietung zwischen 2015 und 2025 errechnet sich ein Überschuss der Einnahmen in Höhe von € 438.823,83.

Bei der Prognoserechnung wurden die in der LRL 2012 ausgeführten Ausgaben und Leerstehungen berücksichtigt.

Zusammengefasst ergibt sich für den Zeitraum 2002 bis 2025 ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben in Höhe von € 143.504,58, weshalb die Vermietung der Adr.3 (wohl gemeint 12) eine Einkunftsquelle darstellt.

Der Verkauf bzw die Sacheinlage der Liegenschaft im Dezember 2013 musste durchgeführt werden, weil die Denkmalschutzauflagen, welche durch das Bundesdenkmalamt mit Bescheid verhängt worden sind, eine Sanierung durch den Bf. alleine unmöglich gemacht haben. Dieses Ereignis war für den Bf. nicht absehbar- und planbar. Das Erkenntnis des VwGH vom 27.06.2017, Ra 2017/13/0029 und die Rz 21 der LRL 2012 führen aus, dass die vorzeitige Beendigung der Vermietung nicht zu einer Liebhaberei führt, wenn die Beendigung durch ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis erzwungen wurde und der seinerzeitige Plan richtig war. Eine Änderung der Bewirtschaftung hat sich also erst 2013 ergeben.

Im Schreiben vom 16.12.2008 hat der Bf. noch überlegt die für den Umbau in Lofts vorgesehenen Bereiche in eine GmbH auszulagern, um eine Abgrenzung der Haftung zu erreichen, aber mit Schreiben vom 16.11.2011 zeigt er klar seinen Willen, den Umbau der Lofts und die Vermietung der Maschinenhalle vorzunehmen. Eine Änderung des ursprünglichen Planes für die Bewirtschaftung war nie gegeben.

Der Nachweis für die Denkmalschutzauflagen liegt anhand der Bescheide vor und es liegt auch auf der Hand, dass diese für den Steuerpflichtigen nicht absehbar und planbar waren. Die Prognoserechnung ergibt, dass der ursprüngliche Plan für die Vermietung einen eindeutigen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben ergibt.

Somit sind alle Voraussetzungen gegeben, dass für die Adr.2 für die Zeiträume 2009 bis 2011 von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Prognoserechnung, A Adr.2;

Berechnung der steuerlichen Ergebnisse 2002 bis 2013

Bis zum Jahr 2008 wurden beide Immobilien Adr.2 (Wohngebäude, wohl richtig: Fabriksareal) und Adr.3 (Fabriksgebäude, wohl richtig: Arbeiterwohnhaus) zusammen verbucht und steuerlich gemeldet.

Ab 2009 wurden die Einnahmen und Ausgaben der beiden Immobilien getrennt verbucht.

Für die Jahre 2009 bis 2013 ergibt sich folgende Aufteilung:

Jahr	Ergebnis 12 und 14	Ergebnis Nr. 14	Ergebnis Nr. 12	Vom Ergebnis
------	--------------------	-----------------	-----------------	--------------

2009	-69.941,48 €	-24.230,93 €	-45.737,55 €	-65,39
2010	-30.126,84 €	-10.569,74	-19.557,10 €	-64,92
2011	-51.907,85 €	-15.704,87 €	-36.202,98 €	-69,74
2012	-33.687,08 €	-120,02 €	-33.567,60 €	-99,65
2013	-22.484,37 €	4.317,42 €	-26.801,79 €	-119,20
			-161.867,02 €	

Da das Wohngebäude Adr.3 saniert werden musste und erst ab 2013 mit der Vermietung begonnen werden konnte, sind wir davon ausgegangen, dass eine Aufteilung der Ergebnisse für die Jahre 2002 bis 2008 in Höhe von 65% auf das Fabriksgebäude und von 35% auf das Wohngebäude eine korrekte Zuordnung darstellen.

Jahr	Ergebnis Adr.2 und Adr.3	Adr.2 70% (wohl gemeint 65%)
2002	29.733,07 €	10.406,57 €
2003	-12.664,42 €	-8.231,87 €
2004	-10.091,89 €	-6.559,73 €
2005	-8.449,88 €	-5.492,42 €
2006	-24.924,06 €	-16.200,64 €
2007	-75.279,49 €	-48.931,67 €
2008	-89.911,50 €	-58.442,48 €
Ergebnis 2002 bis 2008		-133.452,23 €

Prognoserechnung 2002 bis 2025:

2002-2008	-133.452,23
2009-2013	-161.867,02
2014-2025	438.823,83
Überschuss gesamt	143.504,58

Prognoserechnung für die Jahre 2014 bis 2025 Adr.2 (Annahme der Vermietung der Geschäftsflächen; Mieteinnahmen € 5,00 für 1.500m² 12x; Mietausfall und Leerstehungen ab 2015 berücksichtigt)

Mit E-Mail vom 29.04.2024 wurden die oa Unterlagen der belangten Behörde zur schriftlichen Stellungnahme (innerhalb von 4 Wochen ab Zustellung) übermittelt.

Mit E-Mail vom **31.05.2024** nahm die belangte Behörde dazu wie folgt **Stellung**:

„Bei der Vermietung Adr.2 (Fabrikgebäude) handelt es sich um ein Objekt bei dem lt. Bf. ein Umbau und anschließende Vermietung geplant war. Der Umbau und die geplante Vermietung wurden nicht umgesetzt, stattdessen kam es zu einer Veräußerung (Einlage in eine GmbH) der Liegenschaft. Lt. Bf. erkannte dieser erst 2013, dass er den geplanten Umbau der Maschinenhalle nicht selber durchführen kann, dem widersprechen aber Eingaben bei der Abgabenbehörde (zB Schreiben vom 16.12.2008) bei welchen überlegt wurde per 2009 das Fabrikgebäude in eine GmbH auszulagern um dieses umzubauen und zu verkaufen. Weiters wurde in diesem Schreiben (betreffend die Veranlagung 2006) mitgeteilt, dass die Mieter des Fabrikgebäudes (Nr 12) abgesiedelt wurden und dieses wegen der geplanten Baumaßnahmen derzeit komplett leer steht. Somit stand bereits 2008 fest, dass die Vermietung der unsanierten Halle keinen Gesamtüberschuss erzielen wird und eine Änderung der Bewirtschaftung notwendig ist. Weiters, dass die geänderte Bewirtschaftung nicht durch den Beschwerdeführer selbst, sondern durch eine GmbH erfolgen wird, was 2013 auch so eingetreten ist. Somit wurde die Vermietungstätigkeit der Adr.2 2006 beendet.

Im Rahmen des Erörterungstermins wurde vom Bf. zwar vorgebracht, es hätte zu Beginn minimale Vermietungen (Jugendtreff, Pumpenfirma, Reparatur von Militärfahrzeugen) gegeben, entsprechende Belege hierzu wurden jedoch nicht vorgelegt. Somit ist außer der Vermietung des Handymastes (welcher in den Folgejahren der Adr.3 zugeordnet wurde) keine Vermietung in den die Beschwerde betreffenden Jahren bei der Adr.2 nachgewiesen und wurde auch keine behauptet.

Somit ergibt sich auch daraus, dass die Vermietungstätigkeit der Adr.2 bereits 2006 eingestellt wurde und keine Einkunftsquelle „Vermietung & Verpachtung“ mehr gegeben ist.

Weiters wurde im Rahmen des Erörterungstermin eine Prognoserechnung besprochen, aus welcher der Abverkauf der Lofts ersichtlich ist. Somit wird bei dieser Prognoserechnung nicht von einer Vermietung, sondern vielmehr von einer Projektentwicklung ausgegangen. Vom Bf. wurde weiters mitgeteilt, dass sein ursprünglicher Plan der Umbau und die Sanierung war. Es bestanden die Überlegungen ein Hotel oder Wohnung zu errichten, oder Geschäftsflächen zu errichten.

Daraus ergibt sich für die Abgabenbehörde, dass vom Bf. der Entschluss gefasst wurde, die bestehende Vermietung, bei welcher kein Gesamtüberschuss zu erwarten war, zu beenden um eine neue Art der Bewirtschaftung für die Liegenschaft zu ermöglichen.

Laut Ehgartner in Jakom EStG (17.Aufl. §2, Rz. 227) muss der Entschluss eine Vermietung zu eröffnen eindeutig nach außen dokumentiert sein. Es ist zu prüfen ob eine Tätigkeit gegeben ist, die „entfaltet“ wurde. Er führt weiter aus:

- Eine Vermietungsabsicht kann von vornherein nicht angenommen werden, wenn 12 Jahre lang keine Vermietung erfolgt und die Methode zur Mietersuche (Anbringen von Plakaten, Schalten von Anzeigen) trotz Erfolglosigkeit der Bemühungen nicht geändert wird (UFS 6.2.12, RV/0787-W/06).
- Wird ein Mietobjekt längere Zeit nicht mehr vermietet und bestehen nur vage Absichtserklärungen hinsichtl. der künftigen Sanierung und Verwendung des Gebäudes, liegt eine „nicht mehr entfaltete Tätigkeit vor“, sodass damit im Zusammenhang stehende Ausgaben nicht abzugsfähig sind (UFS 26.11.08, RV/0951-L/06 zu einer zehnjährigen Zeitspanne; Renner ecolex 09/59).

Betreffend die übermittelte Prognoserechnung vertritt die Abgabenbehörde den Standpunkt, dass in dieser neuen Prognoserechnung 2 separate Bewirtschaftungsarten vorliegen, welche vom StB in seinem Schreiben vermischt werden.

Es ist einerseits auf die Bewirtschaftung „Vermietung der sanierungsbedürftigen Maschinenhalle“, andererseits auf die „Vermietung einer sanierten Halle“ abzustellen. Die Vermietung einer sanierten Halle wurde vom Beschwerdeführer nie umgesetzt, weshalb nur von der ersten Bewirtschaftungsart auszugehen ist, welche vom Beschwerdeführer jedoch nicht zielstrebig verfolgt (zB.: keine neuen Mieter für Maschinenhalle), sondern sogar beendet wurde (Absiedelung der Mieter mit dem Ziel das Objekt in eine GmbH einzubringen um die Immobilie zu „entwickeln“ und Teile davon abzuverkaufen).

In der nun vorgelegten Prognoserechnung wird nicht von einer gleichbleibenden Bewirtschaftung wie in den Jahren 2002-2013 ausgegangen, sondern von einer Sanierung der Maschinenhalle um EUR 1.Mio im Jahr 2014, mit anschließender Vermietung. Diese geänderte Art der Bewirtschaftung wurde nicht entfaltet und war in dieser Form auch nie geplant.

Auch in der Rz 509/1 in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG23, Liebhabereiverordnung wird ausgeführt, dass auf die konkret gewählte Bewirtschaftungsart abzustellen ist und ob mit dieser innerhalb des absehbaren Zeitraumes ein Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften ist.

Weiters wird in Rz 538f (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG23, Liebhabereiverordnung) angeführt, dass in der Liebhabereibetrachtung nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart

zugrunde zu legen sind. Die Nachweispflicht, dass die Art der Bewirtschaftung die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des absehbaren Zeitraumes erwarten lässt, obliegt dem Stplf. Dieser hat die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses nachvollziehbar aufgrund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen.

Bezugnehmend auf Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG23 kommt es somit nicht auf mögliche (nicht umgesetzte) Pläne, sondern auf die tatsächliche Bewirtschaftung an. Die vorgelegten Prognoserechnungen über mögliche Nutzung als sanierte Halle oder mögliche Nutzung als Lofts ändern nichts an der tatsächlichen Bewirtschaftung, welche in den die Beschwerde betreffenden Jahren keine Einkunftsquelle darstellt....“

Die Stellungnahme vom 31.05.2024 samt Beilagen wurde der steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 04.06.2024 zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit E-Mail vom 26.06.2024 nahm der steuerliche Vertreter dazu wie folgt Stellung:

„Reparaturrücklage:

In der Beilage sende ich Ihnen den Beitrag von Dr. Zorn RdW 8/2022 Artikelnummer 475.

Dr. Zorn begründet warum die Instandsetzungsrücklage zu berücksichtigen ist und verweist auch auf die EStRL. Er begründet warum Anforderung einer ausdrücklichen betragsmäßigen Nennung im Kaufvertrag nicht durch das Gesetz gedeckt ist.

Meines Erachtens ist daher die Instandsetzungsrücklage bei der Minderung des Kaufpreises zu berücksichtigen.

Adr.2:

Wie schon in unserem Schreiben vom 26.04.2024 ausgeführt, hat der Bf. 2008 noch überlegt, die für den Umbau in Lofts vorgesehenen Bereiche in eine GmbH auszulagern, um eine Abgrenzung der Haftung zu erreichen, aber im Schreiben vom 16.11.2011 zeigt er klar seinen Willen, den Umbau der Lofts und der Maschinenhalle und danach die Vermietung der Maschinenhalle vorzunehmen. Eine Änderung des ursprünglichen Planes für die Bewirtschaftung war nie gegeben und daher wurde auch die Vermietungstätigkeit 2006 nicht eingestellt.

Auch ist der Hinweis, dass es sich bei der Prognoserechnung um eine Projektentwicklung handelt falsch. Faktum ist, dass es für den Bf. nicht so leicht war, wie es die Finanz darstellt. Der Umbau, der für die Vermietung erforderlich war, war finanziell in einer Größenordnung, die die finanziellen Möglichkeiten des Bf. alleine ausgereizt haben und ihn in ein hohes

finanzielles Risiko gedrängt hätte. Weiters waren auch die Renovierungsarbeiten derart umfangreich, dass eine umfangreiche Planung erforderlich war, weshalb sich auch die Umsetzung des Planes verzögert hat.

Erst die Bescheide über den Denkmalschutz, die fast alle Gebäudeteile betroffen haben, haben den Bf. aufgezeigt, dass er alleine nicht mehr in der Lage ist, die geplanten Umbauarbeiten durchzuführen und wie geplant zu vermieten.

Diese Bescheide waren die nicht zu erwartende Unwägbarkeit. Bis dahin wurde vom Bf. an der Vermietung festgehalten.

Eine Vermietung der unsanierten Maschinenhalle war gar nicht möglich, aber auch ein Verkauf dieser Halle war aufgrund des baulichen Zustandes nicht denkbar.

Die vom Finanzamt angeführten Kommentarmeinungen:

- Die Art der Bemühungen für die Mietersuche war nicht ausreichend
Trifft auf unseren Sachverhalt nicht zu.
-
- Leerstand über längere Zeit

Hat ein einzelnes Eigentumslokal betroffen und nicht eine so umfangreiche Immobile wie die Adr.2

- - Abstellen auf die konkrete Bewirtschaftung

Aufgrund des von Anfang an geplanten Umbaues war immer schon die in der Prognoserechnung angeführte Bewirtschaftung geplant und das positive Gesamtergebnis im Beobachtungszeitraum ist ebenfalls durch die Prognoserechnung nachgewiesen.

Die Prognoserechnung erfüllt alle Anforderungen der Liebhabereirichtlinien, ist nachvollziehbar und erfüllt auch die Anforderung mit der wirtschaftlichen Marktlage übereinzustimmen.

Wie schon im Schreiben vom 26.04.2024 möchten wir nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.06.2017, Ra 2017/13/0029 und die Rz 21 der LRL hinweisen, welche ausführen, dass vorzeitige Beendigung der Vermietung nicht zu einer Liebhaberei führt, wenn die Beendigung durch ein unvorhergesehenes und unabwendbares Ereignis erzwungen wurde und der seinerzeitige Plan richtig war. Eine Änderung der Bewirtschaftung hat sich also erst 2013 ergeben.

Wie schon im letzten Schreiben ausgeführt, beantragen wird daher die Adr.2 für die angeführten Zeiträume als Einkunftsquelle anzuerkennen, weil durchgehend ab 2002 eine

einheitliche Bewirtschaftung vorgelegen hat. Denn eine Vermietung der kaputten Maschinenhalle wäre von Haus aus nicht möglich gewesen.“

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde dieses Schreiben dem Finanzamt am 26.06.2024 per E-Mail übermittelt.

Aus dem im Zuge der Erörterung am 15.02.2024 vom Bf. vorgelegten Bescheid des Bundesdenkmalamtes vom 18.05.2012 wird in der Begründung ausgeführt:

„Das in Rede stehende Objekt steht unter Denkmalschutz. Jede Veränderung, die den Bestand (Substanz), die überlieferte Erscheinung oder künstlerische Wirkung eines solchen Denkmals beeinflussen könnte, bedarf gemäß § 5 Abs. 1 Denkmalschutzgesetz der schriftlichen Bewilligung des Bundesdenkmalamtes.

Die geplante Veränderung des Objekts sieht vor, dass die Fabriksanlage für Wohnzwecke umgebaut wird. Hierfür sind zusätzliche Stiegenhäuser samt Aufzug erforderlich, ebenso Haustechnik Installationen. Am Dach des Hauptgebäudes wird ein zurückgerückter Dachaufbau als zusätzliches Geschoß errichtet.....“

A.2 Reparaturrücklage Adr.5 (richtig Adr.4):

Der Erklärung zur Einkommensteuer für das Jahr 2009 legte der Bf. eine Berechnung des Spekulationsgewinnes 2009 Objekte Adr.4 und Adr.6 bei:

Verkaufspreis Adr.4 KV für W 6,8,10,20,21,22 und 26	500.000,00
Verkaufspreis Adr.6	43.000,00
Verkaufspreis Adr.4 W 27	90.000,00
Restbuchwert Grundwerte Adr.4	-94.449,60
Restbuchwert Gebäudewert Adr.4	-322.990,00
Restbuchwert Grundwert Adr.6	-10.785,56
Restbuchwert Gebäudewert Adr.6	-26.789,00
Aufwendungen für Reparaturrücklage für verkaufte Objekte lt. Hausverwaltung (gehen laut Kaufvertrag auf Käufer über und daher nicht in den Werbungskosten aus der Vermietung angeführt)	-40.339,75

Spekulationsgewinn gem. § 30 EStG	137.637,09
-----------------------------------	------------

Mit Bescheid vom 20.12.2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009 wurden die Spekulationseinkünfte aus der Veräußerung der Liegenschaft Adr.4 um die Reparaturrücklage iHv € 40.339,75 erhöht, da es sich dabei um keinen Aufwand handeln würde.

In der Beschwerde vom 25.10.2013 wendete der Bf. ein, da die bereits eingezahlten Beträge jedoch nie steuerlich wirksam gewesen seien, wurden im Zuge der Veräußerung die dafür angesparten Beträge abgesetzt, da diese laut Kaufvertrag auf den Käufer übergegangen seien. Der Ansatz als Werbungskosten sei somit richtig erfolgt, da auch kein Ansatz unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfolgt sei.

In der Beschwerdeverentscheidung vom 11.05.2015 wurde begründend ausgeführt:

„Der Begriff Werbungskosten setzt ein Abfließen voraus, das sich wirtschaftlich tatsächlich in der Verminderung des Vermögens auswirkt. Die Dotierung einer Reparaturrücklage ist für sich daher noch nicht als Werbungskosten absetzbar, denn solche liegen erst bei der Verwendung der Rücklage vor. Die weiterverrechnete Reparaturrücklage im Verkaufspreis ist somit nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Die Beschwerde war auch in diesem Punkt abzuweisen.“

Im Vorlageantrag vom 16.06.2015 wurde begründend ausgeführt:

„Prinzipiell ist die Dotierung einer Reparaturrücklage nicht als Werbungskosten absetzbar. Abzugsfähige Werbungskosten liegen erst bei Verwendung der Rücklage vor (vgl. BFH, BStBl 1988 II 577, EStG tz 98 zu § 28).

Unserer Meinung nach ist davon auszugehen, dass die Reparaturrücklage im Falle einer Veräußerung nicht als Werbungskosten, sondern als Bestandteil der Anschaffungskosten anzusehen sind. Dies entspricht ganz klar der wirtschaftlichen Vernunft, dass eine Immobilie für deren Reparaturerefordernisse mit einer entsprechenden Rücklage vorgesorgt worden ist, einen höheren Verkaufspreis erzielen wird, als eine Immobilie bei der der Erwerber in Zukunft mit einer weiteren Belastung durch Reparaturaufwendungen zu rechnen hat. Aus diesem Grund ist eine Reparaturrücklage als Bestandteil der Anschaffungskosten und damit gewinnmindernd für den Spekulationsgewinn zu berücksichtigen.“

Im Zuge des Erörterungsgesprächs am 15.02.2024 legte der steuerliche Vertreter eine Aufstellung der Hausverwaltung Beiblatt zur Einkommensteuererklärung 2009 Überschussrechnung, gerichtet an den Alleineigentümer Bf., vor. Daraus ist ersichtlich, dass unter dem Punkt Werbungskosten „Bewirtschaftungskosten“ in Höhe € 44.821,95 angesetzt wurden. Darauf befindet sich auch ein handschriftlicher Vermerk „nicht als Werbungskosten bei VuV, sondern 90% als Werbungskosten bei § 30 angesetzt“.

In der **Stellungnahme der belangten Behörde vom 31.05.2024** wurde dazu wie folgt ausgeführt:

„....Aus dem beim EÖT vorgelegten Beleg handelt es sich lediglich um eine Aufstellung der Hausverwaltung die für den Alleineigentümer erstellt wurde.

Anbei wird der Kaufvertrag über den Verkauf übermittelt. Aus diesem geht der Verkaufspreis hervor. Weiters ist angeführt, dass eine etwaige Reparaturrücklage auf den Käufer übergeht, die Höhe einer solchen ist jedoch nicht ausgewiesen.

Eine Dotierung an die Reparaturrücklage stellt keine Werbungskosten dar, erst wenn „durchgeführte Arbeiten“ mit der Reparaturrücklage gezahlt werden, entstehen entsprechende Werbungskosten.

Überlegungen der Abgabenbehörde:

Würde man die Dotierung der Reparaturrücklage als Werbungskosten abziehen, so würde es zu einer Doppelberücksichtigung kommen (einerseits beim Verkäufer, als auch beim Käufer wenn diese aus der Reparaturrücklage abfließen), bzw. wenn man die AfA des Käufers mitberücksichtigt sich sogar eine 3-fache Berücksichtigung ergibt.

Sollte vom Bf. das Argument vorgebracht werden, dass ohne der Reparaturrücklage der Kaufpreis geringer gewesen wäre, ist dem entgegen zu halten, dass ein geringerer Kaufpreis beim Käufer eine geringere AfA ergeben würde. Da im Kaufvertrag aber nicht angeführt ist, ob und welche Teile des Kaufpreises auf die Liegenschaft bzw. die Reparaturrücklage entfallen sind die Einnahmen lt. Kaufvertrag für die Spekulationseinkünfte anzusetzen...”

Mit Schreiben vom 12.08.2024 teilte der steuerliche Vertreter Nachstehendes mit:

„Die Einnahmen der Adr.2 betrafen die Vermietung eines Handymasten, der sich im Schornstein der alten Fabrik befand. Sie sehen die Vermietung mit 20% Umsatzsteuer auf den beiliegenden Erlöskonten und USt-Auswertungen der Hausverwaltung ***2***.

Anbei erhalten Sie den Bescheid vom 31.05.2011 des Bundesdenkmalamtes über die ***Fabrik*** in der Adr.2. Der rote Punkt auf der letzten Seite symbolisiert den Schornstein. Auf dem beigelegten Foto ist dieser Schornstein ebenfalls zu sehen.

Natürlich betreffen die angefallenen Ausgaben, Betriebskosten, Abschreibungen usw. auch anteilig den Schornstein. Es ist uns allerdings nicht klar, wie diese Anteilsaufteilung gerecht aufgrund der massiven & ungewöhnlichen Bausubstanz möglich wäre.“

Dieses Schreiben wurde der belangten Behörde mit E-Mail vom 13.08.2024 übermittelt und von dieser zur Kenntnis genommen.

Ebenso wurde dem steuerlichen Vertreter telefonisch am 26.08.2024 mitgeteilt, dass er in seiner Berechnung (Schreiben vom 26.04.2024) einen Rechenfehler hat:

Im Jahr 2002 Ergebnis 12+14: 29.733,07 € davon 65% (Nr.12) 19.326,50 € und nicht wie vom steuerlichen Vertreter angesetzt 10.406,57 € (=35%).

Dadurch verändern sich auch die einzelnen Ergebnisse wie folgt:

2002 bis 2008 daher richtig -124.532,31 (statt -133.452,23)

2009-2013: -161.867,02 (bleibt gleich)

Überschuss gesamt 2002 bis 2025 daher 152.424,50 € und nicht wie vom steuerlichen Vertreter angesetzt 143.504,58 €. Der steuerliche Vertreter nahm dies zur Kenntnis (s. AV vom 26.08.2024).

Dieser Berechnungsfehler wurde auch der belangten Behörde mit E-Mail vom 26.08.2024 zur Kenntnis gebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A.1. Das BFG geht betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Adr.2 von nachstehendem Sachverhalt aus:

In den Jahren 2000 und 2002 erwarb der Bf. das Betriebsgelände einer ehemaligen ***Fabrik*** in A, Adresse Adr.2 und Adr.3, welches unter Denkmalschutz steht (s. Bescheid vom 18.05.2012 des Bundesdenkmalamtes).

Die gekauften Objekte teilen sich in das ehemalige Arbeiterwohnheim Adr.3, dass nach der Sanierung zur Gänze vermietet ist (15 Wohnungen) und in das eigentliche Fabriksgelände Adr.2.

Die Adr.2 hat eine Nutzfläche von 5.050 m² davon 3.426 m² geplanter Loftbereich und 1.624m² Geschäftsbereich.

Im Zeitpunkt des Erwerbes der Adr.2 waren 3 Mieter (eine Pumpenfirma, eine Reparaturwerkstätte für Militärfahrzeuge und ein Jugendzentrum) vorhanden.

Die Pumpenfirma wurde 2007 und der Mieter der Reparaturwerkstätte (Militärfahrzeuge) Ende 2008 abgesiedelt. Aus dem Jugendzentrum wurden ab 2009 keine Einnahmen erzielt.

Im Jahr 2010 wurden Mauertrockenlegungen durchgeführt. Zuvor hat es schon Vorbereitungsarbeiten zur Sicherung der Substanz gegeben (2 Dachflächen wurden erneuert).

In den Jahren 2009 bis 2011 wurden ausschließlich Einnahmen aus der Vermietung eines Handymasten erklärt.

In den Jahren 2002 bis 2008 wurden die Einnahmen und Werbungskosten der beiden Objekte gemeinsam in einer Überschussrechnung erklärt. Die in den Jahren 2002 bis 2008 erklärten Verluste wurden seitens der belangten Behörde mit jeweils rechtskräftigen Bescheiden anerkannt.

Auch in den Jahren 2009 bis 2011 erfolgte zunächst eine gemeinsame Erklärung der Einnahmen und Werbungskosten für die beiden Objekte. Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG nahm der steuerliche Vertreter dann eine Aufteilung der Einnahmen und Werbungskosten im Verhältnis 65% Adr.2 (Fabriksgelände) und 35% Adr.3 (Wohngebäude) vor.

Im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens wurden zwei Prognoserechnungen vorgelegt, in welchen immer eine gemeinsame Prognose der Einnahmen und Werbungskosten der beiden Liegenschaften erfolgt ist. Für die Jahre 2002 bis 2026 wird in einer Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss in Höhe von € 278.932,20 und in der anderen ein Gesamtüberschuss in Höhe von € 44.756,56 prognostiziert.

Im Zuge des Verfahrens vor dem BFG legte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 26.04.2024 dar, dass unter Zugrundelegung des Aufteilungsschlüssels 65% Fabrikgebäude und 35% Wohngebäude, sich für die Adr.2 ein Verlust für den Zeitraum 2002 – 2008 in Höhe von € -133.452,23 (richtig: -124.532,31) und für den Zeitraum 2009 -2013 ein Verlust in Höhe von -161.867,02 2013, somit ein Gesamtverlust von € -286.399,33 ergibt. Erst im Zeitraum 2014-2025 (unter der Annahme der Vermietung der Geschäftsflächen) ergebe sich für diesen Zeitraum ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von € 438.823,83. Laut steuerlichen Vertreter somit ein Gesamtüberschuss 2002 bis 2025 in Höhe von € 143.504,58 (richtig: 152.424,50 €).

Fest steht auch, dass die in den Jahren 2009 bis 2011 erklärten Einnahmen die Vermietung eines Handymasten betrafen und somit der Liegenschaft Adr.2 zuzuordnen sind.

Mit Vertrag vom 05.12.2013 wurde die Liegenschaft Adr.2 in eine GmbH unentgeltlich eingelegt und nach der Sanierung wurden die Räumlichkeiten beginnend mit dem Jahr 2015 als „Lofts“ abverkauft.

Die belangte Behörde anerkannte ab dem Jahr 2009 die angefallenen hohen Verluste - resultierend aus Sanierungsaufwendungen aus der Vermietung des Fabriksgebäudes- nicht und stufte die als Vermietung geführte Tätigkeit als Liebhaberei ein.

In der Beschwerde brachte der steuerliche Vertreter des Bf. einerseits vor, dass dem Bf. aufgrund der Denkmalschutzaufgaben klar geworden ist, dass er dieses Projekt aus kaufmännischer Sorgfaltspflicht nur mit professionellen Partnern umsetzen kann und

andererseits die unzureichende Mittelaufbringung. Dies bezeichnete der steuerliche Vertreter jeweils als Unwägbarkeit.

A.2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der belangten Behörde mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten Akten, der Niederschrift über die Erörterung vom 15.02.2024 und den erstatteten Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 26.04.2024, 26.06.2024 und 12.08.2024 und ist insofern unstrittig.

A.3. Rechtliche Grundlagen und Erwägungen

Liebhabelei betreffend Adr.2

Vorweg ist festzuhalten, dass nach Ansicht des BFG und der belangten Behörde es sich bei den Objekten Adr.2 und Adr.3 um steuerlich getrennt zu beurteilende Einheiten handelt.

Anlässlich des Erörterungsgespräches wurde sowohl von Seiten der belangten Behörde als auch des BFG klargestellt, dass die Vermietung der Adr.3 (Wohnhaus) als Einkunftsquelle anerkannt wird und somit nicht strittig ist.

Strittig ist daher, ob die Vermietung der Liegenschaft Adr.2 (Fabriksgelände) inkl. Handymastvermietung als Einkunftsquelle anzuerkennen ist.

Unstrittig ist auch, dass es sich bei der Vermietung der Adr.2 inkl. Handymastvermietung um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO handelt.

Nach Ansicht des BFG ist die Vermietung der Adr.2 und die Vermietung des Handymasten als eine Beurteilungseinheit im Sinne der LVO anzusehen. Das BFG stützt sich dabei auf eine Entscheidung vom 23.03.2004, RV/0166-G/03 bzw. 24.03.2004, GZ RV/0165-G/03 des Unabhängigen Finanzsenates, in welcher dieser zur Frage, ob es sich bei der Hausantennenstandortvermietung um eine von der übrigen Gebäudevermietung getrennt zu betrachtende Beurteilungseinheit handelt, zusammengefasst gesagt hat, dass entsprechend der Verkehrsauffassung das gesamte Mietobjekt als (einheitliche) Beurteilungseinheit zu betrachten ist.

§ 2 Abs. 1 und 2 EStG 1988 lauten:

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

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben,

und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a."

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

Aus dem Begriff des Einkommens sowie der Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wird abgeleitet, dass nur eine Tätigkeit, die auf Dauer ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis erbringt, als Einkunftsquelle in Betracht kommt. Das Gesetz sieht eine menschliche Betätigung nur dann als Einkunftsquelle an, wenn sie mit einem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles geeignet ist, auf Dauer nachhaltig einen Gewinn oder einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171).

Ist dies nicht der Fall, ist die Betätigung als Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne anzusehen.

Die Frage der Liebhaberei ist nach der Liebhabereiverordnung (LVO, BGBl. II 33/1993 idF BGBl. II 358/1997 und BGBl. II 15/1999) zu beurteilen.

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

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

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

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

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

§ 2 LVO legt in Abs. 1 für die durch § 1 Abs. 1 LVO erfassten Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung Kriterien fest, an Hand welcher das Vorliegen einer Absicht im

Sinne des § 1 Abs. 1 zu prüfen ist. Abs. 2 sieht für diese Betätigungen einen dort näher definierten Anlaufzeitraum vor.

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

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

Aus dieser Bestimmung ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abzuleiten, dass die Vermietung eines Gebäudes dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung ein Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht erzielbar ist (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182; VwGH 22.03.2010, 2010/15/0036).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (s. zB VwGH 20.11.2000, 94/15/0126; VwGH 29.04.2010, 2007/15/0227; VwGH 26.04.2012, 2009/15/0194) können der Liebhabereibeurteilung generell nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde gelegt werden. Nur in Zeiträumen gleicher Bewirtschaftung kann von einer einheitlich zu beurteilenden Betätigung gesprochen werden, da nur dies die Beurteilung des für das Vorliegen einer Einkunftsquelle maßgeblichen Kriteriums des Strebens nach Reinertrag zulässt (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171).

Das ergibt sich auch daraus, dass die Liebhabereiprüfung bei der "großen Vermietung" ausschließlich darauf abstellt, ob die Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182; VwGH 15.09.2011, 2011/15/0117; VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0042).

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

Als absehbar gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Ob die Betätigung geeignet ist, einen Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb dieses Zeitraumes zu erzielen ist vom Stpfl. an Hand einer Prognoserechnung nachzuweisen.

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies:

Der Bf. legte drei Prognoserechnungen zum Nachweis, dass es sich bei der Adr.2 um eine Einkunftsquelle handelt, vor.

Die beiden vom steuerlichen Vertreter des Bf. im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens vorgelegten Prognoserechnungen haben insofern keine Aussagekraft, da in diesen immer eine gemeinsame Prognose der Einnahmen und Werbungskosten der Liegenschaften erfolgt ist. Zudem weichen die jeweils prognostizierten Ergebnisse für die Jahre 2002 bis 2026 erheblich voneinander ab. In einer Prognoserechnung wird ein Gesamtüberschuss in Höhe von € 278.932,28 und in der anderen wird ein Gesamtüberschuss in Höhe von € 44.756,56 prognostiziert.

Nach Ansicht des BFG stellen diese daher keinen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung hinsichtlich des Objektes Adr.2 dar.

Mit Schreiben vom 26.04.2024 legte der steuerliche Vertreter die nachstehende als „Prognoserechnung“ bezeichnete Berechnung vor:

	Lt. Vertreter	Lt. BFG
2002-2008	-133.452,23	-124.532,31
2009-2013	-161.867,02	-161.867,02
2014-2025	438.823,83	438.823,83
Überschuss gesamt	143.504,58	152.424,50

Die im Zuge des Verfahrens vor dem BFG vorgelegte Prognoserechnung, in welcher der steuerliche Vertreter nun eine Aufteilung der Ergebnisse für die Jahre 2002 bis 2013 in Höhe von 65% für das Fabriksgebäude und 35% für das Wohngebäude vornimmt, weist für die Liegenschaft Adr.2 für die Jahre 2002 bis 2013 einen Gesamtverlust in Höhe von - 286.399,33 € aus.

Dass laut dieser Prognoserechnung in den Jahren 2014 bis 2025 ein Gesamtgewinn in Höhe von € 438.823,83 aus der Vermietung von Geschäftsflächen erzielt wird, ist eine unbelegte Behauptung des steuerlichen Vertreters, denn die Vermietung der Geschäftsflächen wurde nie verwirklicht und ist daher für das vorliegende Erkenntnis nicht entscheidungswesentlich.

Zudem geht auch aus dem Bescheid vom 18.05.2012 des Bundesdenkmalamtes hervor, dass die Fabriksanlage für Wohnzwecke umgebaut wird. Von der Schaffung von Geschäftsflächen ist nicht die Rede.

Im Zuge des Erörterungsgespräches brachte der Bf. vor, dass ab 2009 nur mehr Einnahmen aus einem Handymast und dem Jugendzentrum vorhanden waren. Wie die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 31.05.2024 zutreffend ausgeführt hat, wurden hinsichtlich der Einnahmen aus der Vermietung des Jugendzentrums keine Belege vorgelegt. Die Behauptung des Bf. blieb daher unbelegt bzw wurde nicht nachgewiesen. Lediglich die erklärten Einkünfte aus dem Handymast (in Höhe von € 7.630,56 im Jahr 2009; € 15.996,29 im Jahr 2010 und € 8.441,43 im Jahr 2011 sowie € 8.752,28 im Jahr 2012) sind aktenkundig.

Nunmehr hat der steuerliche Vertreter des Bf. im Schreiben vom 12.08.2024 (zuvor Vorhalt des BFG vom 08.07.2024) klar gestellt, dass es sich bei den erklärten Einnahmen der Adr.2 in den Jahren 2009 bis 2011 ausschließlich um die Einnahmen aus der Vermietung eines Handymasten, der sich im Schornstein der alten Fabrik befand, handelt. Der Bf. erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum (2009 bis 2011) daher ausschließlich Einnahmen aus der Vermietung eines Handymasten. Ansonsten gab es nur Leerstehungen in Vorbereitung zur Errichtung von „Lofts“.

Als Indiz dafür, dass das Konzept der Vermietung des Fabriksareals schon vor dem strittigen Zeitraum zu Gunsten des Neukonzeptes, nämlich die Einbringung der Liegenschaft in eine GmbH, die dann den Umbau in Lofts durchführen und diese dann ab 2015 verkaufen kann, aufgegeben wurde, werden nachstehende Schreiben gewertet:

- **Vorhaltsbeantwortung betreffend Veranlagung 2006 (Posteingang 18.12.2008):**

„Hinsichtlich Vermietung *** ist folgendes zu erwähnen

Die Liegenschaft wird zwar als eine geführt, teilt sich aber eigentlich in 2 Bereiche:

- a) Wohnhaus, Adr.3: dieses wurde im Jahr 2002 saniert und wird mit 15 Wohnungen vermietet.
- b) Altes Fabrikgebäude (Adr.2): einzelne Gebäudeteile waren vermietet. Derzeit nur Leerstehungen, da eine Generalsanierung und Umbau angedacht sind.

Weiters ist geplant, den Teil b) das Fabrikgebäude im Jahr 2009 in eine GmbH einzubringen (bzw. zu verkaufen) und dann im Rahmen der GmbH (der AB GmbH) den Umbau in Lofts durchzuführen und diese anschließend zu verkaufen....“

Dem Schreiben beigelegt wurde eine Prognoserechnung „Vermietung Adr.2 und Adr.3“ für die Jahre 2002 bis 2026, die einen Gesamtüberschuß in Höhe von € 44.756,56 ausweist. Leerstehungen wurden ab 2012 berücksichtigt.

- **Vorhaltsbeantwortung vom 16.11.2011 bezüglich Rückläufigkeit der Einnahmen** betreffend A betreffend Veranlagung 2009 (Schreiben des FA vom 30.08.2011)

„In Vorbereitung für den Umbau des Fabriksareal in Lofts wurde aktiv die Absiedlung der bisherigen Mieter betrieben. Diese passen nicht mehr in das Konzept der Neunutzung. Daher sind logischerweise die Einnahmen abgesunken (inzwischen auf 0, da alle Altm Mieter abgesiedelt wurden). Es wird jetzt die Einreichplanung für den Umbau gemacht und dann voraussichtlich ab Mitte 2012 umgebaut. Bauzeit ca 2 Jahre, Abverkauf der Wohnungen ab 2015. D.h. die nächsten 2 Jahre keine Einnahmen, nur Kosten, welche dann durch den Verkauf lukriert werden sollen...“

- **Vorbringen Beschwerde vom 02.11.2012 und 25.10.2013:**

„Das im Schreiben vom 16. November 2012 angeführte Vorgehen, Absiedlung der bisherigen Mieter, Umbau und Abverkauf betrifft nur das Fabriksareal (Adr.2). Die Wohnungen (Adr.3) sind weiter alle vermietet und es ist kein Abverkauf vorgesehen.“

- **Dem Vorlageantrag vom 16.06.2015 ist nachstehende Ausführung zu entnehmen:**

„Es war schon von Beginn an geplant, die alten Mieter aus der Fabriksliegenschaft abzusiedeln und die Liegenschaft zu sanieren..“

Aus den oa Schreiben geht nach Ansicht des BFG nicht hervor, dass seitens des Bf. nach der Sanierung tatsächlich eine Vermietung geplant war, wie vom Bf. behauptet.

Zudem kommt nach Ansicht des BFG den Vorbringen in früheren Schriftstücken (s.zB. Schreiben vom 18.12.2008) gegenüber den späteren Vorbringen (zB. im Zuge des Erörterungstermines) erhöhte Beweiskraft zu.

Für das BFG steht fest, dass in den Jahren 2009 bis 2011 der Adr.2 nur mehr Einnahmen aus der Vermietung eines Handymastens zuzurechnen sind und es sonst nur mehr Leerstehungen gegeben hat.

Dies führt nach Ansicht des BFG dazu, dass der Bf. seine Vermietungstätigkeit bereits vor dem Jahr 2009 beendet hat (s. Vorhaltsbeantwortung vom 18.12.2008, betreffend Veranlagung 2006). In diesem Schreiben wird ausdrücklich auf das Konzept des Umbaus des Fabrikgebäudes in Lofts und die Einbringung in eine GmbH mit anschließendem Verkauf hingewiesen. Ebenso wurde im Schreiben vom 30.08.2011 für das Veranlagungsjahr 2009 erstmals bekanntgegeben,

dass in Vorbereitung des Umbaus des Fabrikareals in Lofts aktiv die Absiedlung der bisherigen Mieter betrieben worden ist und daher die Einnahmen inzwischen auf Null gesunken sind.

Daraus ist aber auch ersichtlich, dass zwar der Umbau in Lofts durchgeführt und diese verkauft wurden, die geplante Vermietung der Geschäftsflächen wurde tatsächlich nicht umgesetzt. Mit Sacheinlagevertrag vom 05.12.2013 wurde die Liegenschaft in eine GmbH unentgeltlich eingebracht. Ab 2013 können daher keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung mehr erzielt werden.

Das im Schreiben vom 23.03.2015 erstmals erstattete Vorbringen, dass der Bf. erst 2013 erkannt hätte, weder fachlich noch finanziell in der Lage zu sein, die erforderlichen Umbau- und Renovierungsarbeiten durchführen zu können, wird als Schutzbehauptung gewertet.

Nach Ansicht des BFG erfolgte die Bewirtschaftung der Liegenschaft in Bezug auf die Räumlichkeiten der Liegenschaft Adr.2 nicht mehr nachhaltig und es hat keine ernsthafte Absicht einen Gesamtgewinn durch die Vermietung des Fabrikareals zu erzielen mehr bestanden. Zumindest ab dem Jahr 2009 liegt daher keine Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung in Bezug auf das Objekt Adr.2 vor, denn die ursprüngliche Absicht der Vermietung wurde nachweislich („nur mehr Leerstehungen“; s. Schreiben vom 30.08.2011) zu Gunsten jener für den Verkauf der herzustellenden Lofts aufgegeben.

Die in den Jahren 2009 bis 2011 erklärten geringfügigen Einnahmen, resultierend aus der Vermietung eines Handymasten, machen – wie auch die Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters belegt – aus der Adr.2 noch keine steuerlich relevante Einkunftsquelle.

Es liegt somit nach Ansicht des BFG ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum (2002 bis 2013) vor, innerhalb dessen kein Gesamtüberschuss erzielt worden ist.

Als steuerlich relevante Vermietung verbleibt daher die Vermietung der Adr.3 (ehemaliges Arbeiterwohnhaus).

A.2 Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011:

Unternehmer iS des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt.

Der Vorsteuerabzug (gem. § 12 UStG 1994) steht nur Unternehmern zu.

Gem. § 6 LVO kann Liebhaberei im Bereich der Umsatzsteuer (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994) nur im Fall von Betätigungen nach § 1 Abs. 2 LVO vorliegen. Ungeachtet des Ergebnisses bei der Kriterienprüfung kommt bei Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO Liebhaberei bei der Umsatzsteuer nicht in Betracht (VfGH 20.6.01; B2032/99; VwGH 23.6.98, 97/14/0115).

Von großer Bedeutung ist daher, ob der sich Betätigende überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit iS des § 2 Abs. 1 UStG 1994 ausübt und als solches die Absicht zur Erzielung umsatzsteuerbaren Einnahmen hat.

Wie unter Punkt A1 ausgeführt, erzielte der Bf. in den Jahren 2009 bis 2011 nurmehr Einnahmen aus der Vermietung eines Handymasten. Damit übte der Bf. in Bezug auf den Handymasten eine unternehmerische Tätigkeit aus. Dies mit der Folge, dass dem Bf.- entgegen der Ansicht des Finanzamtes in der Beschwerdeverentscheidung vom 12.05.2015 - ein Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994) zusteht.

Es sind daher folgende Vorsteuerbeträge im Jahr 2009 iHv € 3.919,69, 2010 iHv € 829,15 und 2011 iHv € 2.583,51 zu gewähren.

A.3. Reparaturrücklage im Jahr 2009 Adr.4:

Mit Kaufvertrag vom 17.09.2009 veräußerte der Bf. die Wohnungen 8, 10, 20,21, 22 und 26 sowie 27 der Liegenschaft Adr.4 und Adr.6 .

In Punkt Fünftens des Vertrages ist festgehalten:

„Das Guthaben oder Passivum des Reparaturfonds geht auf die kaufende Partei über, auf eine anteilige Ausfolgung eines Guthabens oder Nachzahlung eines Passivums wird ausdrücklich verzichtet...“

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 20.09.2012 wurde die Reparaturrücklage in Höhe von 40.339,75 als Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften nicht anerkannt.

In der Beschwerde brachte der steuerliche Vertreter vor, dass die bereits eingezahlten Beträge nie steuerlich wirksam gewesen seien. Im Zuge der Veräußerung seien die dafür angesparten Beträge abgesetzt worden, da diese auf den Käufer übergegangen seien. Der Ansatz als Werbungskosten sei somit richtig erfolgt, da auch kein Ansatz unter der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfolgt sei.

Strittig ist daher, ob die Reparaturrücklage in Höhe von € 40.339,75 als Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften abzugsfähig ist.

Rechtliche Grundlage:

§ 30 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Rechtslage lautet:

„Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahre nach ihrer Anschaffung, Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem. § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre...”

Als Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nach § 30 Abs. 1 EStG 1988 sind nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs. 6 leg.cit. genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Zu den Werbungskosten iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 zählen im Hinblick auf § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht nur Ausgaben (Kosten) verursachende Vorgänge, die unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft im Zusammenhang stehen, sondern auch solche, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwachsen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Jänner 1997, 96/14/0165, mwN).

Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Darunter fallen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sämtliche Wertabgaben (von Geld oder geldwerten Wirtschaftsgütern sowie deren Wertverzehr in Form der Abnutzung oder Substanzverringerung), die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (vgl. VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077, mwN).

Ein Aufwand oder eine Ausgabe liegen vor, wenn die Wertabgabe (der geleistete Betrag) aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Der Begriff der Werbungskosten setzt somit - wie sich in Umkehrung aus § 15 EStG 1988 ergibt - einen Abfluss voraus, der sich wirtschaftlich in einer Verminderung des Vermögens des Abgabepflichtigen auswirkt (vgl. neuerlich VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077, mwN).

Im gegenständlichen Fall begehrte der Bf. den Abzug der Reparaturrücklage als Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften.

Die Dotierung der Rücklage führt zu einer Ansparung eines zweckgebundenen Vermögens und hat noch keinen Aufwandscharakter. Durch die in der Regel laufende Einhebung von Beiträgen (im Sinn eines Zwangs-Ansparsystems) soll ein Haftungsfonds oder eine Liquiditätsreserve mit ausreichenden Mitteln geschaffen werden, um nicht nur alltägliche Auslagen, sondern größere (unvorhergesehene oder vorhersehbare) Investitionen finanzieren zu können. Die Rücklage ist für alle Arten von Liegenschaftsaufwendungen verwendbar (vgl. OGH 20.2.2020, 5 Ob 161/19s, mwN).

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes stellt dieses Guthaben (Dot. Rücklage), welches durch ein Ansparen aus den erzielten Mieteinnahmen entstanden ist, eine Vermögensvermehrung für den Bf. dar.

Im vorliegenden Fall ging das Guthaben aus dem Reparaturfonds in Höhe von € 40.339,75 laut Kaufvertrag vom 17.09.2009 auf die kaufende Partei über, auf eine anteilige Ausfolgung eines Guthabens oder Nachzahlung eines Passivums wurde laut Vertrag ausdrücklich verzichtet.

Fest steht, dass das Guthaben aus der Dotierung der Reparaturrücklage auf die Käufer der Liegenschaft übergegangen ist. Für den Bf. bedeutet dies einen Abfluss von einem Vermögenswert, der sich wirtschaftlich in einer Verminderung des Vermögens des Abgabepflichtigen auswirkt (vgl. neuerlich VwGH 31.12.2020, Ra 2019/13/0077, mwN).

Die vom Bf. bei der Berechnung des Spekulationsgewinnes Adr.4 in Abzug gebrachten Werbungskosten „Reparaturrücklage“ sind daher aus den oa Gründen als Werbungskosten bei den Spekulationseinkünften anzuerkennen.

Der Beschwerde war daher in diesem Punkt stattzugeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

1.1. 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.

- 1.) Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (siehe zB VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Diese Frage kann jeweils nur im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen beantwortet werden. Das gegenständliche Erkenntnis war sohin nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig. Die ordentliche Revision ist nicht zuzulassen.
- 2.) Hinsichtlich der Frage, ob die Dotierung einer Rücklage bei der Berechnung der Spekulationseinkünfte als Werbungskosten abzugsfähig ist, fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sodass die ordentliche Revision zulässig ist.

Wien, am 26. August 2024