

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., X.-Weg 1, 0001 X., vertreten durch Treu Hand Union Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, Dr.-Franz-Palla-Gasse 21, 9020 Klagenfurt, gegen den Bescheid vom 07.09.2010 des Finanzamtes Spittal Villach betreffend Einkommensteuer 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wird abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erwarb mit Schenkungsvertrag vom 28. Dezember 2000 eine Liegenschaft mit 25 Tiefgaragen (TG) und 61 Autoabstellplätzen (AP). Ab 2003 vermietete er die Liegenschaft an die Mieterin (in weiterer Folge „Mieterin“). Die aus der Vermietung der TG und AP erzielten Einkünfte erfasste er unter den als Einzelunternehmer bezogenen Einkünften aus Gewerbebetrieb.

Das bis zum 31. Dezember 2007 geführte Einzelunternehmen brachte der Bf. mit Einbringungsvertrag vom 26. September 2008 gemäß Art. III Umgründungssteuergesetz in die GmbH (in weiterer Folge „GmbH“) mit dem Geschäftszweig "Immobilienmaklergewerbe" ein, behielt sich jedoch die zuvor genannte Liegenschaft zurück. Der Bf. war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH.

In der **Einkommensteuererklärung 2008** wies der Bf. unter den Einkünften aus Vermietung der Liegenschaft mit den TG und AP einen Werbungskostenüberschuss von

€ 20.739,48 aus. Mit Kaufverträgen aus 2008, 2009 und 2010 veräußerte der Bf. die Liegenschaft.

Im **Einkommensteuerbescheid 2008** vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Entnahme der Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen und die Übernahme sämtlicher Schulden mit 31. Dezember 2007 eine Änderung der Bewirtschaftungsform sei. Der Bf. habe die Liegenschaft 2009 vor Erzielung *eines* Gesamtüberschusses verkauft. Daher sei die Vermietung als Liebhaberei zu qualifizieren und der Werbungskostenüberschuss 2008 nicht ausgleichsfähig.

In der **Berufung** - nunmehr Beschwerde - führte der Bf. aus, nach der Schenkung eine Generalsanierung durchgeführt zu haben. Die ursprünglichen Anschaffungskosten des Grundstückes beim Vater und die Kosten der Generalsanierung habe er mittels Kredit bei der Bank1 (in weiterer Folge „Bank 1“) finanziert. 2008 habe er eine Umschuldung auf die Bank2 (in weiterer Folge „Bank 2“) vorgenommen. Als Sicherstellung habe die Bank 2 für den neuen Kredit ein Pfandrecht auf der Liegenschaft eingetragen. Der Kredit sollte mit Überschüssen aus der Vermietung der Liegenschaft getilgt werden. Der Werbungskostenüberschuss 2008 resultiere im Wesentlichen aus einer Umschuldung (Verzugszinsen). Die Ergebnisse 2002 bis 2008 würden einen Gesamteinnahmenüberschuss in Höhe von € 20.364,01 aufweisen.

Auch wenn der Beobachtungszeitraum im Jahr 2008 neu beginnen sollte, habe der Bf. den Plan gehabt, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Dem Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2010, 2006/15/0343, folgend, sei für die Liebhabereibeurteilung auch bei vorzeitiger Einstellung der Vermietung die Planrechnung heranzuziehen, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbringe, dass seine bisherige Planung der Vermietung auf 20 bzw. 25 Jahre ausgerichtet gewesen sei.

Zum Nachweis für die geplante Behaltesdauer bis nach dem Jahr 2013 sei anzuführen, dass der 2008 aufgenommene, mit der gegenständlichen Liegenschaft besicherte Kredit bei der Bank 2 eine Laufzeit von 19,5 Jahren habe. Den Pachtvertrag mit der Mieterin habe er 2003 auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und habe er einen Kündigungsverzicht für die Dauer von 10 Jahren abgegeben.

Aufgrund eines Liquiditätsengpasses 2009 habe er die Liegenschaft vorzeitig veräußern müssen. Es sei die dem Finanzamt vorgelegte Planrechnung zugrunde zu legen, die bereits für 2013 einen Gesamtüberschuss ausweise.

Planrechnung:

	2008	2009	2010
Mieterlöse	36.336,00	36.699,00	37.066,00
Abschreibung	11.513,00	11.513,00	11.513,00
Grundsteuer	503,00	503,00	503,00
Strom	1.348,00	1.400,00	1.400,00

Reinigung	847,00	500,00	500,00
Geldverkehrsspesen	1.186,00	200,00	200,00
Zinsen	41.678,00	19.059,00	18.446,00
Überschuss/ Verlust	- 20.739,00	3.525,00	4.505,00
Kumulierter Überschuss		- 17.214,00	- 12.709,00

	2011	2012	2013
Mieterlöse	37.437,00	37.811,00	38.190,00
Abschreibung	11.513,00	11.513,00	11.513,00
Grundsteuer	503,00	503,00	503,00
Strom	1.400,00	1.400,00	1.400,00
Reinigung	500,00	500,00	500,00
Geldverkehrsspesen	200,00	200,00	200,00
Zinsen	17.808,00	17.144,00	16.455,00
Überschuss/ Verlust	5.513,00	6.551,00	7.619,00
Kumulierter Überschuss	- 7.196,00	- 645,00	6.974,00

	2014	2015
Mieterlöse	38.571,00	38.957,00
Abschreibung	11.513,00	11.513,00
Grundsteuer	503,00	503,00
Strom	1.400,00	1.400,00
Reinigung	500,00	500,00
Geldverkehrsspesen	200,00	200,00
Zinsen	15.737,00	14.991,00
Überschuss/Verlust	8.718,00	9.850,00

Kumulierter Überschuss	15.692,00	25.543,00
---------------------------	-----------	-----------

In Beantwortung der Fragen im **Vorhalt des UFS vom 18. Februar 2013** führte der Bf. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 27. März 2013** aus, dass der Kredit laut Kontoauszug vom 5. Jänner 2001, lautend auf den Übergeber, bei der Bank 1 CHF 409.814,76/rd. € 267.000,00 betragen habe. Mit 20. Jänner 2004 habe er einen weiteren Kredit für die Sanierung der Liegenschaft in Höhe von € 240.000,00 aufgenommen. Der CHF- Kredit habe am Beginn des Jahres 2004 mit € 239.404,00 ausgehaftet, sodass in Summe für die Anschaffung der Liegenschaft und Sanierung ein Kredit in der Höhe von € 480.000,00 zu Beginn der Vermietung bestanden habe. Zum 31. Dezember 2007 habe der 2004 aufgenommene Kredit mit € 213.129,43 und der seinerzeit als CHF-Kredit aufgenommene Kredit - 2007 konvertiert - in Höhe von € 179.798,44 ausgehaftet, in Summe € 392.927,87. Im März 2008 habe er Kredite von der Bank 1 auf die Bank 2 umgeschuldet und dort einen Kredit in Höhe von € 470.000,00 aufgenommen. Der Kredit bei der Bank 2 sei dann bis zum Verkauf der Liegenschaft nahezu gleich bestehen geblieben.

Der Bf. wurde gebeten, alle seine Angaben dokumentierenden Unterlagen sowie die Bezug habenden Darlehens-/Kreditverträge der Bank 1 und 2 vorzulegen, des Weiteren anhand von Unterlagen sein Vorbringen nachzuweisen, dass er den Entschluss zum Verkauf erst nachträglich und aufgrund eines Liquiditätsengpasses gefasst haben, sowie wann konkret und aufgrund welcher Umstände er die Entscheidung zum Verkauf getroffen habe. Er sollte bekannt geben, wodurch es zum Liquiditätsengpass gekommen sei, ob die Ursachen in der Vermietung der Liegenschaft oder in anderen Umständen gefußt hätten.

Er teilte hiezu mit, dass er den Parkplatz an die Mieterin vermietet und jährliche Mieteinnahmen von € 36.336,00 erzielt habe. Die Mieterin habe die Bewirtschaftung des Parkplatzes übernommen. 2008 sei die Mieterin an den Bf. herangetreten und habe dem Bf. mitgeteilt, dass sich der Betrieb des Parkplatzes nicht zufriedenstellend entwickelt habe. Für die Mieterin sei die Fortsetzung des Mietverhältnisses unter diesen Bedingungen nicht vorstellbar. Alternativ habe die Mieterin dem Bf. angeboten, in Zukunft den Parkplatz selbst zu betreiben, die Mieterin wollte nur die Verwaltung des Parkplatzes gegen ein entsprechendes Entgelt durchführen.

Mit dieser Mitteilung der Mieterin habe sich für den Bf. die Sachlage insofern massiv verändert, als dass sichere Mieteinnahmen gegen den unsicheren Betrieb eines Parkplatzes zu tauschen gewesen wären. Unter diesem Blickwinkel wäre eine ordnungsgemäße Rückführung des Kredites nicht oder nur unter schwierigen Umständen machbar gewesen. Aus diesem Grund habe der Bf. entschieden, andere Verwertungsmöglichkeiten zu suchen, die letztendlich im Verkauf der Liegenschaft resultierten. Der Liquiditätsengpass sei durch die Mitteilung der Mieterin, dass sie das Mietverhältnis in der bestehenden Form nicht mehr fortsetzen wolle, entstanden.

In dem **nicht unterfertigten Schreiben der Mieterin vom 16. April 2013** heißt es wie folgt:

„Sehr geehrter Bf.!

Die Mieterin betrieb den Parkplatz im Rahmen eines Pachtvertrages seit 2003. Durch die nachhaltige Verlust-Situation an diesem Standort wurde in 2007 vereinbart, den Vertrag auf Ihr wirtschaftliches Risiko hin weiter zu betreiben.

Mit freundlichen Grüßen“

Den Übergang der Liegenschaft von der betrieblichen in die private Sphäre habe er steuerlich erfasst. Er legte dazu den Betriebsprüfungsbericht bei.

Zur Bitte, anhand von Unterlagen nachzuweisen, von welchem Stand der Darlehens/Kreditverbindlichkeiten und welchen jährlichen Rückzahlungsbeträgen er in seiner Prognoserechnung ab 2008 ausgegangen sei, bekannt zu geben, ob diesen die im Jahr 2002/2003 aufgenommenen Verbindlichkeiten zugrunde gelegen seien, bzw. von welchen Darlehens/Kreditverbindlichkeiten mit welchen Laufzeiten und sonstigen maßgeblichen Vertragsbedingungen er ausgegangen sei, verwies er auf die beigelegte Prognoserechnung. Er erweiterte den Zeitraum der oa. Prognose bis 2019 und errechnete einen kumulierten Überschuss für 2008 bis 2019 von € 76.957,00. Des Weiteren hielt er die prognostizierte Entwicklung der Verbindlichkeiten unter der Annahme eines Zinssatzes von 4% und jährlicher Rückzahlungen für 2008 bis 2019 fest.

Über Befragen, wann es konkret zur Beendigung des Mietvertrages gekommen sei und ab wann genau die Vermietung auf wirtschaftliches Risiko des Bf. und nicht mehr der Mieterin geführt worden sei, gab der Bf. im Schreiben vom **25. April 2013** an, dass der Pachtvertrag Ende 2007 aufgelöst und der Parkplatz auf eigene Rechnung geführt worden sei. Eine schriftliche Vereinbarung mit der Mieterin sei nicht abgeschlossen worden.

Das Finanzamt gab keine Stellungnahme ab.

Die Fragen des weiteren **Vorhalts vom 17. September 2013** beantwortet der Bf. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2014**. Er führte - gefragt nach dem maßgeblichen Teilwert für die hier relevante Liegenschaft - aus, dass die Entnahme der Tiefgarage zum Buchwert erfolgt sei und er die AfA der Vorjahre fortgesetzt habe. Die Betriebsprüfung habe für den Parkplatz und die Tiefgarage, basierend auf der Verhältnisrechnung, einen Teilwert von € 672.074,74 angesetzt. Dagegen habe er Berufung erhoben. Die Heranziehung der Werte laut Betriebsprüfung zur Berechnung einer zukünftigen AfA in der Prognoserechnung sei daher nicht möglich. Die ermittelten Werte würden an der Realität vorbeigehen und seien noch nicht rechtsgültig festgestellt. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung seien die Werte noch gar nicht verfügbar gewesen.

Der Bf. sollte anhand von Unterlagen nachweisen, dass er ab der von ihm ins Treffen geführten Eigenbewirtschaftung die Mieterin die Verwaltung des Parkplatzes und der Tiefgaragen gegen ein entsprechendes Entgelt durchführen ließ. Die Zahlungsbelege sollten beigelegt werden. Weiters äußerte der UFS die Annahme, dass aufgrund der Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht und der Höhe der Einnahmen davon

ausgegangen werden könnte, dass 2008 noch die Mieterin die Liegenschaft gemietet und bewirtschaftet habe.

Der Bf. bestätigte die Annahme des UFS. Die Frage des UFS stehe höchstwahrscheinlich im Zusammenhang mit dem E-Mail des Bf. vom 24.04.2013, in dem er mitteilt, dass der Pachtvertrag mit der Mieterin mit Ende 2007 aufgelöst worden sei. Tatsächlich sei jedoch Ende 2008 gemeint. 2008 habe daher die Mieterin die Bewirtschaftungskosten getragen.

Die Kaufverträge aus den Jahren 2008, 2009 und 2010 hätten alle die TG und AP betroffen. Die TG und AP habe ab 2009 die Erwerberin bewirtschaftet. Von Anfang an sei geplant gewesen, dass die Erwerberin die gesamte Liegenschaft erwerbe, aus finanzierungstechnischen Gründen habe man den Kaufvertrag in drei Teilen abgewickelt. Beim Bf. seien 2009 aus den TG und AP keine Einnahmen und Bewirtschaftungskosten angefallen. Eine Eigenbewirtschaftung hätte insofern ab 2009 erfolgen müssen. Um Probleme mit den Kreditgebern zu vermeiden, habe er den Verkauf der Liegenschaft in Erwägung gezogen.

Gefragt zum Plan zu Beginn der Vermietung, danach, auf welchen Einnahmen und Werbungskosten er basierte, innerhalb welchen Zeitraumes er einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielen wollte, ob der Plan einzuhalten oder zu korrigieren gewesen sei, gab der Bf. an, die Prognoserechnung unter der Annahme der Gültigkeit des Mietvertrages mit der Mieterin aufgestellt und daher diese Mieten angesetzt zu haben.

Hätte der Parkplatz in Eigenbewirtschaftung übernommen werden müssen, so wären nur geringe Bewirtschaftungskosten angefallen, da der Bf. die erforderliche Betreuung selbst vorgenommen hätte. Die Einnahmen für den Fall der Eigenbewirtschaftung wären daher je nach Auslastungsgrad des Parkplatzes gleich bzw. geringfügig höher gewesen. Auch bei einer Eigenbewirtschaftung hätte er daher jährliche Überschüsse erzielt.

Die Aussage der Mieterin, dass der Parkplatz nachhaltig nicht gewinnbringend betrieben werden könne, bedeute, dass sie nicht genügend Einnahmen zur Deckung der Kosten der Mieterin und für die Bezahlung der Miete erwirtschaftet habe. Da aufgrund der Eigenleistung durch den Bf. die Kosten der Eigenbewirtschaftung erheblich geringer seien, wäre die Einnahmensituation des Bf. im Wesentlichen gleich geblieben.

Der Entschluss zum Verkauf der Liegenschaft sei im Herbst 2008 gefallen. Ab diesem Zeitpunkt sei aktiv mit der potenziellen Erwerberin verhandelt worden, mit ihr habe der Bf. bei der Abwicklung von Vorprojekten bereits zusammengearbeitet. Nachweise über Verkaufsverhandlungen legte er nicht vor.

Zu den Zinsen in der Prognoserechnung teilte der Bf. mit, dass der Kreditvertrag unter dem Punkt „Konditionen“ den **„Zeilpunkt des Abschlusses“** des Kreditvertrages gültigen Zinssatz in Höhe von 5,5 % angegeben habe. Dies bedeute jedoch nicht, dass der Zinssatz für die gesamte Laufzeit des Kredites 5,5 % betrage. Aufgrund der von der Entwicklung des Euribor abhängigen Zinsgleitklausel im Kreditvertrag sowie der Entwicklung des Dreimonatseuribor seit 2005 - Erste Euribor Zinsen des Jahres 02-01-2014 0,284%, 02-01-2013 0,183%, 02-01-2012 1,343%, 03-01-2011 1,001%,

04-01-2010 0,700%, 02-01-2009 2,859%, 02-01-2003 4,665%, 02-01-2007 3,725%, 02-01-2006 2,486%, 03-01-2005 2,154% - zeige sich, dass er den Kreditvertrag mit der Bank 2 in einer Hochzinsphase abgeschlossen habe. Diese sei weder in der Vergangenheit noch in der Zukunft wieder eingetreten. Für Zwecke der Planrechnung sei daher davon ausgegangen worden, dass der Zinssatz langfristig nicht auf dem Niveau von 5,5 % bleiben werde. Man habe mit einem Zinssatz von 4 % gerechnet. Die Zinsentwicklung der Jahre 2009 bis 2014 zeige, dass der tatsächliche Zinssatz weit unter diesem Wert liege. Der Ansatz eines Zinssatzes von 5,5 % in der Planrechnung wäre daher in keiner Weise gerechtfertigt gewesen.

In der **mündlichen Verhandlung** führte der Bf. ergänzend aus, dass zwar aufgrund des Gesetzes ab 2008 der Beobachtungszeitraum neu zu laufen beginne, er wies jedoch auf die positive Entwicklung in den Vorjahren hin, die für die Einkunftsquelle spreche. Der VwGH sage nicht konkret, was eine Unwägbarkeit sei, deshalb könne auch ohne weiteres ein Mietausfall davon umfasst sein.

Im Sommer 2008 sei der Bf. aufgrund der Mitteilung der Mieterin vor der Entscheidung gestanden, ob er die Vermietung selbst durchführen will. Dies wäre schwieriger und auch mit viel Risiko verbunden gewesen. Unter Bezugnahme auf das in der Beschwerde zitierte VwGH-Erkenntnis liege in der Mitteilung der Mieterin ein nachträgliches Ereignis vor.

Über Vorhalt, wann es zur Mitteilung der Mieterin gekommen sei - laut Schreiben der Mieterin Ende 2007, laut jetzigen Vorbringen Mitte 2008, laut Vorhaltsbeantwortung im Berufungsverfahren Ende 2008 -, gab der Bf. an, dass das Mietverhältnis bis Ende 2008 gelaufen sei und bis dahin Mieteinnahmen geflossen seien. Zum konkreten Zeitpunkt der Mitteilung gab er an, dass er die Mitteilung mündlich Anfang/Mitte 2008 bekommen habe. Die Mieterin habe mehrere Tiefgaragen und Parkplätze vom Bf. gemietet, eine mündliche Vereinbarung sei durchaus üblich.

Der Verlust 2008 resultiere aus der Umschuldung bzw. aus Verzugszinsen. Es seien an Zinsen außertourlich ca. € 17.000,00 bis € 18.000,00 angefallen, weil der "alte" Kredit im Zuge der Umschuldung fällig gestellt worden sei. Die Umschuldung sei nicht ganz planmäßig verlaufen. Die Erhöhung der Kreditsumme von rd. € 392.000,00 zum 31.12.2007 auf € 470.000,00 im März 2008 dürfte - soweit erinnerlich - auf die Investition einer Schrankenanlage zurückzuführen sein. Laut einem aktuellen Angebot koste eine solche € 80.000,00 bis € 100.000,00.

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht. In der Mitteilung der Mieterin erblicke es keine Unwägbarkeit, sie sei dem Bereich des Mietausfallswagnisses zuzurechnen. Daher liege ein abgeschlossener Zeitraum mit einem negativen Ergebnis vor. Der VwGH habe "stärkere" Ursachen, wie etwa den Konkurs oder die Insolvenz des Mieters, als Unwägbarkeit herangezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das BfG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. ist dort ihre Unstrittigkeit festgehalten:

Der Bf. hat die Liegenschaft 2000 im Schenkungswege erworben und nach der Generalsanierung ab 2003 an die Mieterin vermietet, die auch die (Kosten der) Bewirtschaftung übernommen hat. Bis zum Ablauf des Jahres 2007 hat der Bf. die daraus fließenden Einkünfte im Rahmen des Gewerbebetriebes erfasst. Mit Einbringungsvertrag vom 26. September 2008 wurde rückwirkend per 31. Dezember 2007 das Einzelunternehmen des Bf. in die GmbH eingebbracht. Die strittige Liegenschaft hat sich der Bf. zurück behalten und den Teilwert für die Liegenschaft in Höhe des Buchwertes angesetzt (unstrittig).

Zum 31. Dezember 2007 hatte der Bf. mit der Liegenschaft verbundene Verbindlichkeiten in Höhe von € 392.927,87, nach der Umschuldung Anfang des Jahres 2008 € 470.000,00 (Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2014).

2008 bewirtschaftete noch die Mieterin die Liegenschaft (Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2014). Die Mieterin hat zu einem nicht genau bestimmbarer Zeitpunkt - 2007 laut Schreiben vom 16. April 2013, Ende 2008 laut Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2014, Anfang/Mitte 2008 laut mündlicher Verhandlung - dem Bf. mitgeteilt, aufgrund der anhaltenden Verlustsituation die Liegenschaft nicht mehr auf ihr wirtschaftliches Risiko führen zu wollen. Die Mieterin hat dem Bf. jedoch angeboten, gegen Entgelt die Verwaltung der Liegenschaft durchzuführen (Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 27. März 2013).

Erste Verkaufsverhandlungen mit der Erwerberin fanden im Herbst 2008 statt. Die Liegenschaft wurde aus finanziellen Gründen in drei Kaufverträgen in den Jahren 2008, 2009 und 2010 verkauft. 2009 und 2010 bewirtschaftete bereits die Erwerberin die Liegenschaft (Bf. in der Vorhaltsbeantwortung 14. Jänner 2014).

Rechtliche Beurteilung:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - Einkunftsquelle oder Liebhaberei?

Einkünfte liegen gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1193, idF BGBl. II Nr. 358/1997 (LVO), 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 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.

Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist gemäß § 2 Abs. 1 LVO das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z. B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß **§ 2 Abs. 2 LVO** liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z. B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Werbungskostenüberschuss 2008 aus der Vermietung der Liegenschaft mit den TG und AP zum Abzug zuzulassen ist oder nicht.

Beide Parteien gehen von einer Tätigkeit gemäß § 1 Abs. 1 LVO und davon aus, dass ab 2008 ein neuer Beurteilungszeitraum begonnen hat. Waren die Einkünfte aus der Vermietung bis 2007 im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst, sind sie 2008 unter der "neuen" Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu subsumieren.

Wie in dem vom Bf. zitierten Erkenntnis des **VwGH vom 24.06.2010, 2006/15/0343**, festgehalten ist, ist auch bei einer vorzeitigen Einstellung einer Betätigung die Planrechnung heranzuziehen, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbringe, dass seine bisherige Planung der Vermietung auf 20 bzw. 25 Jahre ausgerichtet sei. Dem Bf. ist daher beizupflichten, dass der Plan zu Beginn der Vermietung zu erforschen ist. Das Faktum des Verkaufs allein rechtfertigt noch nicht, einen abgeschlossenen Zeitraum anzunehmen.

Der Bf. behauptet, zu Beginn der Vermietung die Absicht gehabt zu haben, die Liegenschaft bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns behalten zu wollen. Als eine den

Verkauf verursachende Unwägbarkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinns führt der Bf. die Mitteilung der Mieterin an, die strittige Liegenschaft nicht mehr mieten, sondern allenfalls nur gegen ein entsprechendes Entgelt auf Risiko des Bf. bewirtschaften zu wollen.

Wenngleich dem genannten Erkenntnis ein unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumierender Sachverhalt zugrunde liegt, bedarf es einmal der Klärung der Frage, wie der **Plan des Bf. zu Beginn der Vermietung** ausgesehen hat. Nach Ansicht des BFG ist aufgrund der hier vorliegenden Konstellation weiters klärungsbedürftig, wann dieser "Beginn der Vermietung" anzunehmen ist. Im vorliegenden Fall ist nämlich folgende "Besonderheit" gegeben:

Mit Umgründungsvertrag vom 26. September 2008 hat der Bf. sein Einzelunternehmen in die GmbH eingebbracht, dies rückwirkend per 31.12.2007. An die Zurückbehaltung der strittigen Liegenschaft und ihre Vermietung war - ebenfalls rückwirkend - die steuerliche Konsequenz geknüpft, ab Beginn des Jahres 2008 die Ergebnisse aus der gleich den Vorjahren durchgeföhrten Vermietung nunmehr unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Ohne die Einbringung bzw. Zurückbehaltung wären die Vermietungseinkünfte weiterhin im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst worden. Faktisch hat jedoch der Bf. seine Entscheidung, die Einbringung durchzuführen und die Liegenschaft zurückzubehalten, im September 2008 getroffen. "Im Herbst" hat er auch gleich Verhandlungen mit der ihm aus Vorgeschäften bekannten Erwerberin durchgeführt und noch 2008 den Verkauf abgeschlossen. Ende 2008 hat dann die Mieterin - so der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2014 - ihm mitgeteilt, dass sie die TG und AP nicht mehr auf eigene Kosten betreiben will.

Zwar ist der "Beginn der Vermietung" aufgrund der rückwirkenden steuerlichen Behandlung bereits der Beginn des Jahres 2008, die Ermittlungen haben jedoch ergeben, dass sich die Qualifikation der Einkunftsart verursachenden Ereignisse erst im Herbst 2008 abgespielt haben. Nach Ansicht des BFG ist dies der "maßgebliche Beginn der Vermietung". Bezogen auf diesen Zeitpunkt kann das BFG mangels entsprechender Nachweise für die Behauptung der längerfristigen Vermietung nicht zur Auffassung gelangen, dass der Bf. den Plan hatte, die Liegenschaft jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns behalten zu wollen. Er hat in einem nahen zeitlichen Zusammenhang - wenn nicht sogar gleichzeitig - die Entscheidung zur Zurückbehaltung der Liegenschaft und zum (beabsichtigten) Verkauf "im Herbst 2008" getroffen. Den Zeitpunkt für die Mitteilung im Jahr 2007 hat der Bf. selbst revidiert und spricht der Umstand, dass bis zum Ablauf des Jahres 2008 die Vermietung ungeändert fortgeführt wurde, eher dafür, dass die Mitteilung erst im Jahr 2008 bzw. auch gegen Jahresende erfolgt sein wird. Es wäre am Bf. gelegen, für eine entsprechende Dokumentation der Beendigung des Mietverhältnisses zu sorgen.

Den vom Bf. angeführten Argumenten für eine "länger geplante Vermietung" kann das BFG nicht folgen. Einen Kündigungsverzicht von zehn Jahren - davon waren bereits

fünf Jahre abgelaufen - hat nämlich nur der Bf. abgegeben, nicht aber die Mieterin. Sie konnte daher die Vereinbarung jederzeit kündigen. Der Abschluss des Kredits im März 2008 mit einer Laufzeit von 19,5 Jahren geschah zu einem Zeitpunkt, in dem die später durchgeführte Einbringung und Zurückbehaltung der Liegenschaft noch "kein Thema" waren und der Bf. steuerlich sich noch im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bewegte. Abgesehen davon war die Bank selbst für den Verkauf durch ein Pfandrecht abgesichert.

Für das BFG sprechen die Umstände des hier gegebenen Sachverhalts dafür, dass der Plan des Bf. zu Beginn der Vermietung nicht auf eine Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns ausgerichtet war, sondern auf den möglichst raschen Verkauf. Der Bf. hat auch noch im Jahr 2008 die Liegenschaft verkauft. Entsprechend § 2 Abs. 2 letzter Satz LVO bleibt somit für die Gewährung des "Anlaufverlustes" 2008 kein Raum.

Zumal schon zu Beginn der Vermietung die Vermietungsabsicht zu verneinen ist, ist eine weitere Auseinandersetzung mit der Frage der Unwägbarkeit nicht mehr erforderlich. Aber selbst wenn man den Plan zu einer Vermietung zumindest bis zur Erzielung eines Gesamtgewinns bejahen wollte, ergäbe sich bezüglich der ins Treffen geführten Unwägbarkeit - der Mitteilung der Mieterin - folgendes Bild:

Im zeitlichen Ablauf des Beschwerdeverfahrens führte der Bf. als erstes Argument einen Liquiditätsengpass im Jahr 2009 an. Gefragt nach einem entsprechenden Nachweis, verwies der Bf. auf die Mitteilung der Mieterin. Laut ihrem Schreiben soll die Eigenbewirtschaftung "in 2007" vereinbart worden sein. Konfrontiert mit dem Umstand, dass die Vermietung auch noch 2008 die Mieterin durchgeführt haben dürfte, bejahte er dies und gab an, dass das Mietverhältnis "Ende 2008" aufgelöst worden sei. In der mündlichen Verhandlung führte er an, die Mitteilung "Anfang/Mitte 2008" erhalten zu haben.

Ein Liquiditätsengpass im Jahr 2009 ließ sich nicht verifizieren, da der Bf. die Liegenschaft bereits 2008 zur Gänze - wenn auch aus rechtlichen Gründen in drei Kaufverträge aufgeteilt - der Erwerberin übertragen hat.

Die Mitteilung bzw. Kündigung der Mieterin, die ihr in einem Vertrag eingeräumt sein soll, kann schon dem Grunde nach nicht als etwas Unvorhergesehenes qualifiziert werden, weil bei einem kündbaren Vertrag die Kündigung dem gewöhnlichen Risiko eines Vermietungsgeschäftes zuzurechnen sein wird.

Hinzu kommt noch, dass - den eigenen Vorbringen des Bf. folgend - auch durch die Eigenbewirtschaftung für ihn kein Nachteil entstanden wäre. Er hat im Beschwerdeverfahren deutlich darauf hingewiesen, dass in den Folgejahren aufgrund der günstigeren Eigenleistungen und gleich hohen bzw. allenfalls höheren Einnahmen auch im Falle der Eigenbewirtschaftung mit letztendlich gesamtpositiven Ergebnissen zu rechnen gewesen wäre. Wann immer jetzt die Mitteilung der Mieterin erfolgt sein mag, hätte sie in keinem Fall eine den Verkauf der Liegenschaft auslösende "taugliche" Unwägbarkeit

darstellen können, weil sie laut Bf. keinen weiteren, "unvorhersehbaren Verlust" verursacht hätte.

Wenn man noch - ohne nähere Überprüfung - in der nicht geglückten Umschuldung eine Unwägbarkeit erblicken wollte, so verbliebe selbst bei Außerachtlassen der vom Bf. genannten "außerordentlichen Zinsen" von € 17.000,00 bis € 18.000,00 für 2008 ein Werbungskostenüberschuss von mehr als € 2.000,00. Es erübrigts sich daher auch eine weitere Auseinandersetzung mit der Frage, ob die AfA und die Zinsen mit realistischen Werten in die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2008 bzw. in die Planrechnung für die Folgejahre Eingang gefunden haben.

Zusammenfassend darf festgehalten werden, dass sich für das BFG die Absicht des Bf., die Vermietung jedenfalls bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses betreiben zu wollen, nicht verifizieren ließ. Selbst wenn man die Absicht bejahen wollte, konnte das BFG den ins Treffen geführten "Unwägbarkeit" nicht folgen.

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Un/Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Zumal sich bezüglich der vorliegende Konstellation keine Rechtsprechung finden ließ, wird die Revision für zulässig erachtet.