

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Erich Radschek in der Beschwerdesache NN, Adresse, vertreten durch Schabetsberger & Partner, Fischerstiege 9, 1010 Wien, über die Beschwerden vom 08.06.2012 bzw. vom 13.06.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 29.08.2012 bzw. vom 29.05.2013, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 - 2009 bzw. Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) betätigte sich in den Streitjahren - neben der Erzielung von hier nicht strittigen Einkünften aus Gewerbebetrieb im Rahmen seines Einzelunternehmens -

u. a. mit der Bewirtschaftung zweier Liegenschaften, und zwar

1. eines aus mehreren Tops bestehenden Wohn- und Geschäftshauses mit frei stehendem Hofgebäude in Wien, welches dem Bf. auch als Wohn- und Geschäftsadresse dient, und
2. eines als Ferienwohnungshaus verwendeten Objektes in XY.

Anmerkung: Hinsichtlich der dritten Liegenschaft, einer Ferienhausanlage in einem Schigebiet, besteht zwischen den Parteien dieses Verfahrens kein Streit.

Hinsichtlich der in den Objekten 1. und 2. entfalteten Tätigkeit erklärte der Bf. Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die vom FA - nachdem es in seinen Erstbescheiden den diesbezüglichen Erklärungsangaben gefolgt war - im Zuge einer die Streitjahre umfassenden Außenprüfung näher untersucht wurden, wobei das FA auf Grund der Sachfeststellungen und der Empfehlung des Prüfers die Verfahren von Amts wegen wieder aufnahm und neue, von den Erklärungen abweichende, zum Teil gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergehende Steuerbescheide erließ, gegen die allein sich die Beschwerde wendet:

Hinsichtlich des **Objektes 1** hatte der Prüfer festgestellt,

- dass der baupolizeilich am 5.1.2007 bewilligte Einbau - richtig: die Schaffung von zwei Wohnungen im alleinstehenden Hofgebäude (ein ehemaliges Fuhrwerkerhaus), welches zuvor als Möbellager gedient hatte -, als einheitliche Baumaßnahme (Erneuerung des Dachstuhls, Verstärkung der Wände, Ersatz der Decke über dem Erdgeschoss durch eine Stahlbetondecke, Einzug einer Galerieebene) einen Herstellungsvorgang begründe, da durch die Änderung der Wesensart des Gebäudes ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit geschaffen worden sei. Denn nunmehr werde das Objekt laut Vertrag vom 30.01.2009 als "in Abstimmung und gemäß den Vorgaben des (Anm. BFG: neuen) Mieters aus- und umgebaute[s] Hofgebäude in neuwertigem Zustand" per 01.03.2009 auf unbestimmte Zeit vermietet. Es stehe zum Haupthaus der Liegenschaft in keiner Verbindung und unterliege nicht dem Mietrechtsgesetz. Deshalb seien die bisher als Instandsetzungsaufwand auf 10 Jahre verteilt abgeschriebenen Gesamtkosten (Baumeister, Heizung, Sanitär- und Elektroinstallationen, Zimmerei, Architekt, Fenster, Türen usw.) als Herstellungsaufwand zu beurteilen und "nur" verteilt über die gewöhnliche Nutzungsdauer absetzbar (Niederschrift Tz. 1);
- dass die unter "Betriebs- und Geschäftsausstattung ("Objekt1Hofgebäude") erfassten Anlagenzugänge nicht dieses Objekt, sondern das Ferienwohnungs- und Wochenendhaus (Objekt 2) betrafen, weshalb sie diesem anderen Objekt zuzuordnen seien (Niederschrift, Tz. 3; s. dazu unter Tz. 2).

Hinsichtlich des **Objektes 2** hatte der Prüfer festgestellt, dass die Ortsgemeinde in XY mit Bescheid vom 12.12.2005 die Baubewilligung für den Um- und Zubau des bestehenden Gebäudes in (Adresse) gemäß dem Ansuchen vom 27.04.2005 unter der Bedingung erteilt habe, dass das Wohnhaus als Hauptwohnsitz, nicht aber als Ferien- bzw. Wochenendhaus verwendet werden muss.

Laut der zuletzt vorgelegten Prognoserechnung vom 28.08.2012 solle die Vermietung der Liegenschaft bei jährlichen Mieteinnahmen von ca. € 10.000,00 nach 22 Jahren (2028) erstmalig einen Gesamtüberschuss ergeben.

Im Zuge einer abschließenden Besprechung sei eine Buchungsabrechnung über eine erstmalige Vermietung für den Zeitraum 16.07. - 21.07.2012 vorgelegt worden.

Da die Einhaltung der Prognose als zweifelhaft erscheine (Verweis auf frühere, nunmehr abgeänderte Prognoserechnungen), stelle die mögliche Vermietung des Objektes keine Einkunftsquelle dar. Die erklärten Werbungskostenüberschüsse und die beantragten Vorsteuern seien daher nicht anzuerkennen (Niederschrift, Tz. 2).

Unter Tz. 4 traf der Prüfer die Feststellung, dass die Absetzung für Abnutzung beim Haupthaus des Objektes 1 sowie bei einem weiteren, im Übrigen unstrittigen Objekt - Ferien-Appartementhaus ("NameOrt" auch im Jahr 2009 nicht von fiktiven Anschaffungskosten, sondern wie bisher vom Einheitswert der Liegenschaften vorzunehmen sei. *Anmerkung: Die Feststellung unter Tz. 4 wird vom Bf., wie aus der anschließend wiedergegebene Rechtsmittelschrift hervorgeht, nicht bekämpft.*

Der Bf. erhab gegen die neuen Steuerbescheide Berufung (seit 01.01.2014: Beschwerde) und führte darin Folgendes aus:

Zu Tz. 1 des AP-Berichtes, Instandsetzungsaufwand ("Objekt1Hofgebäude")

Die Ansicht, dass die im Prüfungszeitraum getätigten Baumaßnahmen ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit geschaffen hätten, sei unzutreffend. Das Gebäude habe keine Änderung der Wesensart erfahren. Zum Nachweis dessen würden übermittelt:

- Gutachten des mit Sanierungsmaßnahmen befassten Ziviltechnikers
- Auszug aus dem Bauakt
- Erklärung der Hausmeisterin
- Plan zur Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen
- Baugenehmigung für die Sanierungsarbeiten.

Aus den beschriebenen Sanierungsmaßnahmen gehe eindeutig hervor, dass des Gebäudes zwar umfangreich verbessert wurde, jedoch in steuerlicher Hinsicht immer noch Erhaltungsaufwand vorliege.

Das Objekt gehöre zu ein und derselben Grundbuchs-Einlagezahl und unterliege folglich laut Auskunft eines (nicht namentlich genannten) Mietrechtsspezialisten - entgegen der Ansicht des Prüfers und des FA - den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes (MRG).

Hilfsweise werde jedoch der Antrag gestellt, die geltend gemachten Sanierungskosten auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben.

(Zu den weiteren Ausführungen des Bf. siehe unter "Beweiswürdigung" und "Rechtslage")

Zu Tz. 2, Voluptuar [Ferienwohnhaus XY]

Die Zweifel an der Einhaltung der Prognoserechnung bezögen sich auf erklärbare Ereignisse der Vergangenheit, und die Bewirtschaftungsabsicht der nächsten Jahre sei glaubwürdig dargelegt worden. Dass eine Unterbrechung der Vermietungstätigkeit im Prüfungszeitraum vorlag, sei auf umfangreiche Umbauarbeiten und auf Komplikationen mit der erforderlichen Nutzungsbewilligung zurück zu führen. Die Tatsache, dass dem Bf. die Auflage zur Begründung eines Hauptwohnsitzes vorgeschrieben worden sei, bedeute keine tatsächliche Eigennutzung, wenn der Lebensmittelpunkt eindeutig und nachweislich in Wien liege und die ausgesprochene Bedingung ortsüblich sei, um einen ausschließlichen Wochenendtourismus zu vermeiden.

Der UFS habe im veröffentlichten Erkenntnis (1).04.2012, RV/0195-L/11 entschieden, dass der Steuerpflichtige nachweisen dürfe, dass er zielgerichtet darauf hinwirkt, einen vermietbaren Zustand zu erreichen, wenn ein Objekt in der baulichen Gestaltung nicht oder nicht mehr vermietbar ist. Gegenständlich könne sowohl die Vermietungsabsicht als auch das zielgerichtete Hinwirken auf die Beseitigung baulicher Mängel nachgewiesen werden.

Der Bf. bekämpfe somit die Nichtanerkennung des Ferienwohnungshauses als Einkunftsquelle für die Streitjahre. " Wir schlagen vor, dass das Vermietungsobjekt (Objekt2) weiterhin vorläufig (*gemeint*: erklärungsgemäß) veranlagt wird und die Abgabenbehörde für den Fall, dass tatsächlich steuerliche Liebhaberei vorliegt, risikolos eine Korrektur der Steuerbescheide vornehmen kann."

In der dem Bf. zur Gegenäußerung vorgehaltenen Stellungnahme des Außenprüfers ist zu lesen:

AP-Bericht Tz. 2 Instandsetzungs-Aufwand ("Objekt1Hofgebäude") Hofgebäude

Laut den vorliegenden Fotos vom Altbestand Hofgebäude sei der Keller bzw. Teile davon als Möbellager vermietet worden. Wie lange das Objekt zu Wohnzwecken vermietet wurde, sei nicht bekannt. Laut den Fotos dürfte das Gebäude jedoch schon länger nicht bewohnt gewesen sein. Jedenfalls sei, wie in der Berufung angeführt, eine behördlich aufgetragene Sanierung wegen morscher Holzträger in der Decke vorgelegen.

Tatsache sei jedoch, dass das ganze Gebäude nunmehr von der Fa. Neumieterin gegen einen monatlichen Mietzins von € 6.200,- + 20% USt zu Bürozwecken und nicht zu Wohnzwecken genutzt werde. Das Gebäude sei in Abstimmung und gemäß den Vorgaben des Mieters von Anfang 2007 bis Anfang 2009 um € 1.067.914,- aus- und umgebaut worden und befindet sich in neuwertigem Zustand (Pkt. 1.2. des Mietvertrages). Damit stimmten Einreichplan und Baubewilligung der Baupolizei betreffend bauliche Änderungen, Dachgeschoßausbau und Elektroplan überein.

Während der Bf. vorbringe, dass Herstellungsaufwand nur vorliege, wenn sich an der Kubatur des Gebäudes Änderungen gegenüber dem Altbestand ergäben, liege demgegenüber Herstellungsaufwand auch dann vor, wenn die Wesensart eines Wirtschaftsgutes durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen geändert werde.

Gegenständlich sei der Altbestand, wie aus den Fotos eindeutig hervorgehe, im Zuge einer einheitlichen Baumaßnahme einer Generalüberholung unterzogen worden: Einbau einer Galerieebene, Ausstattung mit modernster Haustechnik.

Es lägen daher weder Erhaltungsaufwendungen noch Aufwendungen im Sinne von § 5 Mietrechtsgesetz (*im Folgenden nur*: MRG) vor - etwa: Zusammenlegung von Wohnungen -, vielmehr sei ein Wirtschaftsgut (Gebäude) anderer Marktgängigkeit geschaffen worden, wodurch Herstellungsaufwand gegeben sei.

AP-Bericht Tz. 3 Voluptuar Objekt2

Die Vermietung sei im Prüfungszeitraum 2007 - 2009 nicht wie in der Berufung angeführt unterbrochen, sondern noch nicht begonnen worden. Zwischen der Baubewilligung vom 12.12.2005 und der erstmaligen Buchungsabrechnung vom 12.7.2012 (für den Zeitraum 16.7. bis 21.7.2012) lägen jedenfalls $6 \frac{1}{2}$ Jahre. Welche erklärbaren Ereignisse der Vergangenheit vorliegen, sei der Betriebsprüfung bisher nicht dargelegt worden. Die angeführten umfangreichen Umbau-Arbeiten beliefen sich laut den Steuererklärungen für 2007 - 2010 insgesamt auf € 140.654,10 und seien bisher als Instandsetzungs-

und nicht als Herstellungsaufwand behandelt worden (Absetzung verteilt auf 10 Jahre, $1/10 = € 14.065,41$). Bisher seien zwei Prognoserechnungen vorgelegt und im August 2012 neuerlich korrigiert worden. Es sei "somit" nicht glaubhaft anzunehmen, dass die neuerlichen Angaben eingehalten werden könnten.

Der Bf. replizierte darauf mit Schreiben vom 22.01.2013 wie folgt:

Zu Tz. 2 Instandsetzungsaufwand [Objekt 1]

Wenn die Betriebsprüfung (BP) in ihrer Stellungnahme davon ausgehe, dass das Objekt als Möbellager vermietet worden sei, so entspreche dies nicht den Tatsachen, wie [sie] unter anderem durch die Zeugenaussage der [Hausbesorgerin] über die Nutzung des Objektes in der Berufung dargelegt worden sei[en].

Sollten einzig die von der BP erwähnten Fotos zur Feststellung führen, dass eine Vermietung als Lager stattgefunden habe, so sei auszuführen, "dass die Aufnahmen kurz vor Sanierung des Objektes gemacht wurden und zu dieser Zeit aufgrund baulicher Mängel keine Nutzung zu Wohnzwecken mehr möglich war".

Ergänzend zu den in der Berufung erbrachten Nachweisen über die Notwendigkeit von Sanierungsmaßnahmen werde ein Schreiben der Mieterin (...) an die Baupolizei vom 30.06.2003 übermittelt. Aus diesem gehe hervor, dass das Objekt massive bauliche Mängel aufgewiesen habe. In der Folge sei am 01.10.2003 von der MA 16 (Wiener Schlichtungsstelle in Wohnrechtsangelegenheiten) die Entscheidung ergangen, Erhaltungs-Arbeiten durchzuführen. Entgegen den Ausführungen der BP ("behördlich aufgetragene Sanierung wegen morscher Holzträger in der Decke") seien darin folgende Arbeiten aufgetragen worden:

- Neuherstellung der im Innenhof befindlichen Holztreppe inklusive Beschichtung und Geländer
- Instandsetzung der Dacheindeckung und des Rauchfangs im Bereich Rhombus-Deckung inklusive Überprüfung der Verblechung
- Instandsetzung der Doppelbaumdecke
- Instandsetzung des Innenverputzes als auch Türen und Fenster
- Fassadeninstandsetzung inklusive Feuermauer zu Gebäude-der-Nachbarliegenschaft

Im Übrigen werde auf die Berufungsausführungen vom 01.10.2012 verwiesen.

Zu Tz. 3 Voluptuar

Die BP führe aus, dass keine Begründung [für die] Verzögerung der Umbau-Arbeiten dargelegt worden seien. Es sei jedoch eingehend erläutert worden, dass mehrere Einsprüche im baulichen Genehmigungsverfahren dazu geführt hätten, dass die Erreichung eines vermietbaren Zustandes behindert wurde. Der Bf. habe durchgehend darauf hingewirkt, bauliche Mängel zu beseitigen. Eine durchgehende Vermietungsabsicht sei "nach unserer Ansicht" gegeben.

Ergänzend werde zum Nachweis der Vermietungsabsicht des Bf. die Vorschreibung der Ortsgemeinde über die pauschale Nächtigungstaxe 2012 vorgelegt, aus der hervorgehe, dass das Objekt als Fremdenverkehrsbetrieb angesehen wird. Im Übrigen werde auf die Berufungsausführungen verwiesen.

In der gegen die für 2011 sinngleich erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer erhobenen Berufung (Beschwerde) führte der Bf. begründungshalber lediglich an, dass "die zu erwartenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von einem Berufungsverfahren vor dem UFS abhängig sind" (gemeint: das hier anhängige Rechtsmittel gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für 2007 - 2009).

Beweiswürdigung

Das oben als "Objekt 1" bezeichnete Hofgebäude steht völlig frei, hat keine bauliche Verbindung zum Hauptgebäude.

Die strittigen, ganz nach den Wünschen des neuen Mieters gestalteten Bau- und Sanierungsmaßnahmen führten zur Herstellung eines verglichen mit dem vorherigen Zustand eindeutig und erheblich höherwertigen Wirtschaftsgutes. Das Gebäude, welches, bestehend aus nur einer Ebene, in der weit zurückliegenden Vergangenheit als Fuhrwerker-Haus und danach bis 2003 privaten Wohnzwecken eines fremden Bestandnehmers gedient hatte -

die zum Beweis aufgebotene Hausmeisterin sagte in ihrer mit 18.02.2005 datierten "Bestätigung von Tatsachen aufgrund eigener Wahrnehmungen" nicht aus, bis wann ihr namentlich unbekannte Personen im Hofgebäude gewohnt hatten; der Bf. machte darüber keine weiteren Angaben -

stand wegen behördlich bescheinigter gravierender und sicherheitsgefährdender Substanzmängel offenbar seit längerem als zu Wohnzwecken nicht nutzbar leer. Vor dem Um- und Ausbau wurden Teile des Objektes als Möbellager zwischengenutzt. Nach Abschluss der Arbeiten eignete es sich erstmals für gewerbliche Zwecke des im Voraus bestimmten neuen Bestandnehmers (= Interessent und Initiator des gesamten Baugeschehens) und wurde an ihn zur Gänze als Bürogebäude um ein frei vereinbartes Mietentgelt in Bestand vergeben. Es handelt sich folglich nunmehr um ein Wirtschaftsgut anderer Art und Verwendung/Verwendbarkeit. Sämtliche Bau-, Sanierungs- und Verbesserungsmaßnahmen stehen in unmittelbarem Veranlassungszusammenhang der Änderung von Wesensart und Nutzenpotenzial des Objektes, weshalb das Vorliegen eines einheitlichen Herstellungsvorganges angenommen wird.

Das oben als "Objekt 2" bezeichnete Seehaus wurde beginnend mit 2005 auflagenwidrig nicht zum Zweck einer Hauptwohnsitzbegründung, sondern zur Schaffung eines vermietbaren Ferienhauses aufwändig ausgebaut; die erste und bis dato einzige dokumentierte Vermietung fand, wie im Prüferbericht unwidersprochen festgestellt wurde,

im Zeitraum 16.07. - 21.07.2012 statt. Dass die Ortsgemeinde das Abweichen des Bf. von den behördlichen Auflagen (Hauptwohnsitzbegründung) offensichtlich duldet, indem es mit ihm die Erhebung der Kurtaxe grundsätzlich vereinbart hat, liefert keinen Nachweis dafür, dass das Objekt vor dem oben genannten Vermietungszeitraum und insbesondere danach laufend mit Gewinn bringenden Einnahmen an Feriengäste vermietet worden ist. In den Jahren 2005 - 2014 (2015 liegt noch nicht vor) hat der Bf. aus diesem Objekt nur Verluste erzielt; die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 2012 - 2014 weisen Aufwendungen (Ausgaben) in einer die Jahreseinnahmen prognosewidrig jeweils um ein Vielfaches übersteigenden Höhe aus. Dass eine ehestmögliche, dauerhafte bzw. durchgehende Vermietung an fremde Dritte überhaupt geplant war und dass der Bf. mit seiner Tätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab erstmaliger Vermietung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen wird - nur dann handelt es sich bei der Betätigung um eine Einkunftsquelle -, kann aufgrund der mehrmals geänderten Prognoserechnungen und der Steuererklärungen des Bf. nicht bejaht werden. Die vorliegenden Echtdaten stammen allerdings aus einem für die endgültige Beurteilung der Sache noch zu kurzen Vermietungs-Zeitraum.

Rechtslage

1. Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwand im Objekt ("Objekt1Hofgebäude**")**

Hofgebäude

Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zu Instandhaltung oder Instandsetzung (Erhaltung) dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert, ein Wirtschaftsgut anderer Marktägigkeit mit höherem Nutzenpotenzial geschaffen wird. Zum Herstellungsaufwand gehören auch Aufwendungen zur Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung eines Wirtschaftsgutes führen. Änderung der Wesensart liegt vor, wenn Gebäudeteile, die bisher Wohnzwecken dienten, zu Geschäftsräumlichkeiten umgebaut werden.

Wird die ursprüngliche Wesensart des Wirtschaftsgutes nicht beibehalten, so zählt - im Umkehrschluss nach VwGH, E 24.09.2007, 2006/15/0333 - auch der Austausch wesentlicher Teile im Sinne einer Generalsanierung eine Herstellungsmaßnahme dar. Entscheidend ist die Nutzungs- und Funktionsänderung (für alles *Doralt*, EStG Kommentar, § 28 Tz 136 ff und § 6 Tz 125ff, mwN).

Liegt Herstellungsaufwand vor, so sind gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 nur folgende Aufwendungen über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 Mietrechtsgesetz (MRG) in Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung des Hauptmietzinses unterliegen;
2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt
3. Aufwendungen aufgrund des Denkmalschutzgesetzes (...)

Das Streitobjekt ist einheitlicher Mietgegenstand in einem selbständigen Gebäude mit einer aus nicht mehr als zwei selbständigen Einheiten bestehenden Geschäftsräumlichkeit, die ohne Förderung und ohne Auflagen nach dem Denkmalschutzgesetz geschaffen wurde, wobei jene Räume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden (arg: "Galerieebene"), nicht zählen. Das Objekt fällt gemäß § 1 Abs. 2 Z 5 MRG nicht unter den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (MRG), und die Verteilung nach § 28 Abs. 3 EStG kann hier auf keine der oben angeführten Bestimmungen Z. 1, 2 und 3 gestützt werden.

2. Voluptuar **Objekt2**

Der BM für Finanzen hat mit Verordnung BGBI 1993/33 idF BGBI II 1997/358 und BGBI II 1999/15 über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, kurz: LVO), soweit hier relevant, Folgendes bestimmt:

"Abschnitt I Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 1. (2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. ...

2. ...

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, ...

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. ...

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

§ 3. (2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Abschnitt II Umsatzsteuer

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

Abschnitt III Bundesabgabenordnung

§ 7. Ergehen Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, weil zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, dass Liebhaberei vorliegt, so berührt dies nicht die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen."

Bestehen hinsichtlich der Erwartung eines positiven Gesamtüberschusses Zweifel, so ist die Gewinnaussicht anhand einer realitätsnahen, schon bekannte Echtdaten abgelaufener Betätigungszeiträume berücksichtigenden Prognoserechnung zu dokumentieren (*Doralt*, aaO, § 2, Tz. 539). Je kürzer der verfügbare Beobachtungszeitraum ist - wenn er etwa erst drei von 20 Vermietungsjahren umfasst -, desto größer wird die Ungewissheit sein, der mit einer vorläufigen Beurteilung begegnet werden kann.

Für die Frage der Liebhaberei ist die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam, sodass betroffene Bescheide vorläufig erlassen werden dürfen.

Bestehen wesentliche Zweifel, ob eine ernst gemeint Prognose erfüllt werden kann, ist eine vorläufige Veranlagung zulässig. Liebhabereiverdächtige Betätigungen, bei denen auch tatsächlich Verluste auftreten, werden zumindest während einer mehrjährigen Beobachtungsphase eine vorläufige Veranlagung rechtfertigen (*Doralt*, aaO, § 2, Tz 567f mit Nachweisen aus der Rechtsprechung).

Erwägungen

Aufgrund der oben getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zu Objekt 1 (nicht begünstigt zu verteilender Herstellungsaufwand) und Objekt 2 (Liebhaberei-Annahme begründet, aber noch nicht völlig gesichert) sowie im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet, sodass sie abzuweisen war.

Zulässigkeit einer 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. Eine solche, etwa von besonderer Schwierigkeit der Auslegung geprägte Rechtsfrage war gegenständlich nicht zu lösen, vielmehr war die Rechtssache auf Basis der ermittelten Sachverhaltes zu entscheiden. Die Unzulässigkeit einer Revision war daher auszusprechen.

Wien, am 16. November 2016

