

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache A., A-Straße 1, 2XXX A-Stadt, vertreten durch Rothenbuchner & Partner Wirtschaftstreuhand GmbH, 1040 Wien, Schwindgasse 4/7, gegen

- I) die mit der Beschwerde vom 15.06.2011 angefochtenen vorläufigen Bescheide des Finanzamts Baden Mödling betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2009 gemäß § 200 Abs. 1 BAO,
- II) die mit der Beschwerde vom 24.10.2011 angefochtenen vorläufigen Bescheide des Finanzamts Baden Mödling betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 2010 gemäß § 200 Abs. 1 BAO,

zu Recht erkannt:

- Die Beschwerde vom 15.06.2011 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des Finanzamts Baden Mödling betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2009 und die Beschwerde vom 24.10.2011 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des Finanzamts Baden Mödling betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 2010 werden als unbegründet abgewiesen.
- Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), wohnhaft in A-Stadt, Bestandgeber des Objekts "1XXX Wien, A-Gasse 7" (=A-Objekt) in den Jahren 2006-2010 und des Objekts "1XXX Wien, C-Straße 1" in den Jahren 2006 und 2007, ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft mit der Adresse 2XX1 B-Stadt, B-Straße 1a (=A-Haus).

Mit dem Schenkungsvertrag aus dem Jahr 1998 ist der Bf. alleiniger grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft A-Haus geworden. Dafür hat der Bf. als Geschenknehmer seinem Vater als Geschenkgeber das unentgeltliche Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft iSd §§ 509ff ABGB gewährt. Das Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Geschenkgebers ist nach dem Tod des Berechtigten am \*\*\*\*\*2006 im Grundbuch gelöscht worden.

Im Jahr 2006 hat der Bf. mit der Erneuerung des damals sanierungsbedürftig gewesenen A-Hauses begonnen, um das Gebäude nach Abschluss des Sanierungsverfahrens für Bestandzwecke zu nutzen.

Strittig ist, ob die Arbeiten für die Instandsetzung (Heizung) und Sanierung des A-Hauses in den Jahren 2006ff. als Vorbereitungshandlungen für die Vermietung des A-Hauses zu werten sind, also, ob der Bf. als Bestandgeber des A-Hauses als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 und das A-Haus als Einkunftsquelle für die Jahre 2006 bis 2010 anzuerkennen sind.

Mit den elektronischen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2010 wurden dem Finanzamt Einkünfte aus der Vermietung a) der Objekte A-Haus und A-Objekt jeweils für die Jahre 2006 bis 2010, b) des Objekts mit der Anschrift 1XXX Wien, C-Straße 1, für die Jahre 2006 und 2007 offengelegt. Von den negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iHv 12.925,44€ (2006), 8.917,88€ (2007), 10.812,52€ (2008), 5.180,10€ (2009) und 2.509,71 € (2010) entfielen auf das unvermietete A-Haus Werbungskosten(überschüsse) iHv 2.949,19 € (2006), 2.313,35 € (2007), 7.502,01 € (2008), 1.932,16 € (2009) und 2.132,69 € (2010).

Die lohnsteuerpflichtigen Bezüge abzgl. Werbungskosten für die Jahre 2006 bis 2010 waren 113.660,94 € (2006), 106.387,31 € (2007), 105.820,04 € (2008), 151.506,07€ (2009) und 137.099,86 € (2010). Zu den bezugsauszahlenden Stellen gehörten die Firmen A-GmbH [1.1.2006 - 30.6.2008] und B-GmbH [1.8.2008- 31.8.2010, 1.12.2010-31.12.2010], das BMXY (12.7.2006-20.7.2006, 1.2.2007-31.12.2008, 1.1.2010-31.12.2010) und das AMS (7.9.2010 bis 31.12.2010).

Mit dem an die Abgabenbehörde adressierten Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 30.03.2011 wurden die auf das A-Haus entfallenden Vorsteuern für die Jahre 2006 bis 2009 mit 517,13 € (2006), 429,11 € (2007), 1.213,21 € (2008) und 93,32 € (2009) angezeigt.

Angefochten sind a) die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide von 30.03.2011 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2009 b) die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide vom 20.09.2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2010. Mit dem in Rechtskraft erwachsenen Bescheid vom 30.9.2011 ist die "Berufung" gegen die Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs.4 BAO betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2008 gemäß § 273 Abs. 1 BAO zurückgewiesen worden.

Die vorläufige Veranlagung der Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2010 erfolgte aufgrund der nachfolgend zitierten steuerlichen Feststellung aus dem mit 20.03.2007 zitierten Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis jener Außenprüfung beim Bf., deren Gegenstand die Prüfung der Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2004 und eine Nachschau für den Zeitraum 1/2005 bis 12/2006 gewesen war:

- *"Die Vermietung" (Anmerkung des Richters: des A-Objekts in Wien) "wurde im Mai 2004 begonnen. Vor allem bedingt durch die hohen Abschreibungsbeträge und dem Anfall von Fremdfinanzierungskosten ist nach derzeitigem Stand des Ermittlungsverfahrens ungewiss, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden kann. Da daher der Umfang der Abgabepflicht nach dem Ergebnis des derzeitigen Ermittlungsverfahrens noch ungewiss ist, wird die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig durchgeführt."*

Den angefochtenen Abgabenbescheiden für die Jahre 2006 bis 2010, mit denen die belangte Behörde die Rechtsfrage, ob die Vermietung des A-Hauses als unternehmerische Betätigung und als Einkunftsquelle für die Jahre 2006 bis 2010 anzuerkennen ist, verneint hat, sind das an das Finanzamt adressierte Schreiben des Bf. vom 13.7.2008 mit der u.a. Beantwortung des Fragenkatalogs betreffend die Vermietung des A-Hauses als Beilage, der Vorhalt des Finanzamts vom 19.11.2010 sowie die Vorhaltsbeantwortung des Bf. vom 18.02.2011 vorausgegangen.

Die nachfolgend aus dem abgabenbehördlichen Fragenkatalog zitierten Fragen zur Inbestandgabe des A-Hauses *"Wird das Objekt bereits vermietet?", "Wenn ja, ab wann?", "Wenn nein, ab wann ist mit einer Vermietung zu rechnen?"* wurden vom Bf. wie folgt beantwortet:

- *"Sobald das Objekt in vermietbaren Zustand gesetzt wurde, diese Instandsetzung erfolgt durch Eigenleistung (Vermietung voraussichtlich Herbst 2008)."*

Mit dem Vorhalt des Finanzamts vom 19.11.2010 erging das nachfolgend zitierte Ergänzungsersuchen betreffend die Vermietung des A-Hauses an den Bf.:

- *"Seit Beginn der Vermietung ... wurden keine Einnahmen, sondern nur Verluste erzielt. Laut Schreiben vom 14.07.2008 wurde mitgeteilt, dass das Objekt in vermietbaren Zustand gesetzt wurde, die Vermietung voraussichtlich Herbst 2008 beginnt. Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen anegesehen werden kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Sie werden ersucht, anhand geeigneter Unterlagen die eindeutige und klare Vermietungsabsicht nachzuweisen. Eine bloße Absichtserklärung über eine künftige Vermietung reicht diesbezüglich nicht aus."*

Die Vorhaltsbeantwortung des steuerlich vertretenen Bf. vom 18.02.2011 betreffend den Punkt Vermietung A-Haus lautete wie folgt:

- *"Es stellte sich für das Haus in B-Straße im Rahmen der Instandsetzungsarbeiten aufgrund der alten Bausubstanz ein noch höherer Sanierungsbedarf heraus als ursprünglich angenommen. In den Jahren 2009 und 2010 wurden die Instandsetzungsarbeiten in Eigenregie von Herrn A. weiter durchgeführt, um ein den*

*Anforderungen des Marktes gerecht werdendes Mietobjekt zu erhalten. Aus diesem Grunde hat sich der Zeitpunkt der Vermietung verzögert. Das Mietobjekt wird nach den Angaben von Herrn A. in der 2. Jahreshälfte 2011 in einem vermietungsfähigen Zustand sein. Das Anlageverzeichnis finden sie bei."*

Mit den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2009 wurde die Anerkennung a) der Unternehmereigenschaft des Bf. iSd § 2 UStG bei der Inbestandgabe des A-Hauses b) der Einkunftsquelleneigenschaft des A-Hauses, mit der nachfolgend zitierten Begründung verneint:

*"Seit dem Jahr 2006 werden Verluste aus dieser Vermietung in Höhe von 15.718,30 € erwirtschaftet, wobei seit Beginn der Vermietung bis dato keinerlei Einnahmen erzielt wurden.*

*Im Zuge der Beantwortung des Fragebogens betreffend die Vermietung wurde erklärt, dass die Vermietung voraussichtlich im Herbst 2008 erfolgt. anlässlich einer neuerlichen Vorhaltsbeantwortung vom 18. Februar 2011 wird nunmehr dargelegt, dass sich für das Haus ... im Rahmen der Instandsetzungsarbeiten aufgrund der alten Bausubstanz ein noch höherer Sanierungsbedarf herausstellte, als ursprünglich angenommen. In den Jahren 2009 und 2010 wurden die Instandsetzungsarbeiten in Eigenregie vom Bf. weiter durchgeführt, um ein den Anforderungen des Marktes gerecht werdendes Mietobjekt zu erhalten. Aus diesem Grund hätte sich der Zeitpunkt der Vermietung verzögert. Das Mietobjekt wird in der zweiten Jahreshälfte 2011 in einem vermietungsfähigen Zustand sein.*

*Trotz Aufforderung im Schreiben vom 19. November 2010, die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände nachzuweisen, wurden keine diesbezüglichen Unterlagen vorgelegt.*

*Vielmehr wurde in der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, dass das Mietobjekt in der zweiten Jahreshälfte 2011 in einem vermietungsfähigen Zustand sein wird.*

*Da die bloße Absichtserklärung nicht ausreichend ist und die Vermietungsabsicht nicht anhand geeigneter Unterlagen nachgewiesen wurde, können die Werbungskosten ab 2006 nicht anerkannt werden bzw. sind nicht anzuerkennen.*

*Die Vorsteuer, welche auf die nicht anzuerkennenden Werbungskosten entfällt, konnte ebenfalls nicht berücksichtigt werden."*

Mit der als "Berufung" bezeichneten Beschwerde gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide jeweils für die Jahr 2006 bis 2009 hielt der steuerlich vertretene Bf. der den angefochtenen Bescheiden entnehmbaren Rechtsmeinung des Finanzamts bezüglich der Betätigung seines Mandanten als Bestandgeber des A-Hauses in den Jahren 2006 bis 2009 entgegen, dass der Bf. das A-Haus in einem veralteten und sanierungsbedürftigen Zustand im Jahr 2006 unentgeltlich erworben hätte. Wie in der Beantwortung des Fragebogens betreffend die Vermietung im Jahr 2008 ausgeführt,

hätte von Anfang an die Vermietungsabsicht betreffend das A-Haus bestanden. Weiters wäre in Beantwortung des Ergänzungsersuchens am 18.02.2011 dargelegt worden, dass sich durch die schlechte Bausubstanz die Sanierungsarbeiten, die vom Bf. in Eigenregie durchgeführt würden, erheblich verzögert hätten und sich verzögern würden. Das A-Haus werde nach Angaben vom Bf. in der 2.Jahreshälfte 2011 in einem vermietungsfähigen Zustand sein.

Nach den treffenden Ausführungen in der UFS-Entscheidung GZ RV/2026-W/04 vom 2.02.2011 sei es für die Begründung der Unternehmereigenschaft (vgl. § 2 Abs. 1 UStG) nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt würden; Vorbereitungshandlungen wären daher ausreichend (vgl. z.B. EuGH 21.03.2000, C-110/98 Gabalfrisa oder EuGH 8.06.2006, C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße). Nach den Erläuterungen in der erwähnten UFS-Entscheidung wären Vorsteuern und Aufwendungen, denen noch keine Einnahmen gegenüberstehen, dann steuerlich relevant, wenn die ernsthafte Absicht der Vermietung hinreichend durch bindende Vereinbarungen zum Ausdruck komme oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände „mit ziemlicher Sicherheit“ feststehen würde.

Für den Willen, die Liegenschaft von Beginn an unternehmerisch zu nutzen, spreche, dass der Bf. nie in Erwägung gezogen und auch nie Schritte gesetzt hätte, die Liegenschaft steuerfrei zu verkaufen. Die Spekulationsfrist von 10 Jahren sei schon seit langem überschritten. Die erheblichen Investitionen seien nur mit der Absicht der zukünftigen Einnahmenerzielung erklärbar.

Der Bf. habe zu keinem Zeitpunkt die Absicht, das Objekt privat zu nutzen, gehabt. Eine private Nutzung des A-Hauses sei aufgrund der geringen Entfernung zum Familienwohnsitz in A-Stadt nicht nachvollziehbar. Der Bf. habe nie Maßnahmen getroffen, die Liegenschaft für seine Familie wohnbar zu machen. Alle getroffenen Sanierungsmaßnahmen würden allein dem Zweck dienen, ein nach den heutigen Standards vermietbares Objekt herzustellen. Die Unbewohnbarkeit der Liegenschaft in der Sanierungsphase werde auch durch beiliegende Fotos dokumentiert.

Der Bf. sei bei der Sanierung immer zielstrebig vorgegangen. Bei der Beurteilung der „Zielstrebigkeit“ komme es nicht darauf an, welchen Zeitraum die Abgabenbehörde für wirtschaftlich halte. Es sei zu untersuchen, ob die Vorgehensweise vom Bf. auf die Aufnahme einer Vermietungstätigkeit gerichtet sei (vgl. auch UFS 2.2.2011, GZ RV/2026- W/04; VwGH 20.10.2004, 98/14/2016; 7.06.2005, 2001/14/0086; 19.03.2008, 2007/15/0134). Eine Sanierung, welche aus Kostengründen in Eigenregie durchgeführt werde, dauere naturgemäß länger, als wenn alle Arbeiten an Professionisten vergeben würden.

Aufgrund des oben ausgeführten Sachverhaltes sei die Vermietungsabsicht von Beginn an klar zum Ausdruck gekommen. Eine andere Verwendung der Liegenschaft sei zu keinem Zeitpunkt gegeben gewesen.

Das Gebäude sei bislang in einem noch nicht vermietbaren Zustand. Während der Zeit der Sanierung habe daher noch keine Zusage eines künftigen Mieters bindend vereinbart werden können. Die Verpflichtung zur Vorlage bindender Vereinbarungen in der Phase,

in der das Gebäude - wenn auch über einen längeren Zeitraum - für die Vermietung und Verpachtung nutzbar gemacht werde, müsste ansonsten als Vorgehensweise angesehen werden, mit der das Recht auf Vorsteuerabzug systematisch in Frage gestellt werde (vgl. UFS, RV/2026 - W/04 vom 2.02.2011).

Mit den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheiden betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2010 folgte die Abgabenbehörde ihrer bisher vertretenen Rechtsmeinung und anerkannte an a) Vorsteuern (§ 12 UStG) 229,88 € von 441,71 €, b) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lediglich die Einkünfte aus der Vermietung des A-Objekts in der vom Bf. erklärten Höhe (-377,02 €).

Mit der Beschwerde gegen die zuvor genannten Abgabenbescheide für das Jahr 2010 verwies der steuerlich vertretene Bf. auf seine Ausführungen in der Beschwerde gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Abgabenbescheide für die Vorjahre und ersuchte um antragsgemäße Erledigung der Beschwerde.

Im Zuge der über Antrag des Bf. am 28.1.2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung über die Beschwerden betreffend die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre wiederholte der steuerliche Vertreter des Bf. vor dem Bundesfinanzgericht (BFG), dass der Bf. das A-Haus im Jahr 2006 geerbt hätte und das A-Haus damals schon 40 Jahre alt und sanierungsbedürftig gewesen wäre, verwies auf den vorhandenen Wohnsitz des Bf. (Einfamilienhaus mit Garten) in A-Stadt und bestritt, dass sich die Frage einer Privatnutzung des A-Hauses jemals gestellt hätte.

Über Frage nach einer Bestandsanalyse, deren Vornahme, bevor Renovierungs- oder Umbauideen konkretisiert werden, üblich ist, gab der Bf. zu Protokoll:

- *"Die Bauweise ist Ziegelbauweise. Das Objekt wurde 1965/1966 nach den damaligen Bauvorschriften erbaut. Das Dach ist ein Eternit-Wellblechdach ohne Dämmung, kein klassisches Kaltdach, wie es heute verwendet wird.  
Das Haus besteht aus einem Erdgeschoß, ist teilweise unterkellert, und hat eine offene Garage sowie Hanglage. Das Haus steht auf einer Bodenplatte, die mit 5 bis 7 cm Styropor isoliert ist. Das Haus verfügt über keinerlei technische Dämmmaßnahmen. In den 70-er Jahren ist auf der Wetterseite eine bautechnische Maßnahme in der Form getroffen worden, dass aufprallender Starkregen nicht das Mauerwerk beschädigen kann. Der Mauersockel ist von diesen Dämmmaßnahmen nicht erfasst (wegen der Hanglage). Der freiliegende Sockel beträgt ca. 30 bis 70 cm.  
Die eingebauten Fenster sind Holz-Zweifachverglasung ... und ... ca. 25 Jahre alt gewesen.  
Das Dach hat eine Wärmebrücke aufgrund der Dachsparren. Die Betonplatte schließt das Erdgeschoß ab, darüber ist das Dach.  
Die Heizung ... mit einem Kamin, der sich mitten im Haus befindet ..., dient als Heizquelle für die Wohnraumbeheizung.  
Der Ofen in meinem Elternhaus ist defekt gewesen. Der kleine Zuheizofen in einem Zimmer hat als Unterstützung des Kamins gedient, war defekt und wurde durch einen*

*Schwedenofen mit Speichersteinen ersetzt. Das Heizmaterial ist Holz gewesen. Ca. 10 bis 12 Festmeter sind notwendig, um über das Jahr das Haus zu beheizen.*

*Die Verrohrung bestand aus Bleirohren (Abfluss und Wasser).*

*In weiterer Folge befanden sich im Haus Maßeinbaumöbel, die, wie sich herausgestellt hat, extrem aufwendig abzubauen und zu entsorgen waren. Im Jahr 1980 wurden sie in das Einfamilienhaus eingefaßt.*

*Zum Zeitpunkt des Todes meines Vaters hat es keine mir bekannte Beanstandung durch den Rauchfangkehrer gegeben.*

*Die Terrasse steht aufgrund der Hanglage auf Stützpfeiler. Die Mauer hat massive Risse gehabt. Ein Aufbruch der Waschbetonplatten war festzustellen."*

Zu den Fragen bezüglich a) "mit Baumeistern und dem Rauchfangkehrer geführte Gespräche zur bestmöglichen Erreichbarkeit des angestrebten Ziels", "Erhebungen betreffend Fremdfinanzierung des Bauvorhabens" und "Erstellung eines Fremdfinanzierungsplans" führte der Bf. aus, dass die Sanierungskosten sich gemäß der Schätzung für eine Komplettsanierung zwischen 80.000 € und 120.000 € bewegt hätten. Der Bf. habe sich die Schätzung vorlegen lassen.

Die Heizung wäre das größte Problem gewesen, weil kein Platz für einen Allesbrenner im A-Haus gewesen wäre und daher ein Zubau notwendig gewesen wäre. Eine Elektroheizung wäre zu teuer gewesen. Man hätte Platz für eine Zentralheizung (Brennkessel) schaffen müssen. Das Haus liege am äußersten Ende von B-Straße, sei nicht an ein öffentliches Gasnetz angeschlossen und verfüge über keinen Gasanschluss. Fernwärme gebe es nicht.

Vor den Sanierungsarbeiten wären keine Gespräche mit einem Rauchfangkehrer geführt worden.

Über Vorhalt des Verhandlungsleiters, dass Elektro- und Sanitärinstallationen bei einem alten Haus in der Regel weder dem Stand der Technik, noch den zeitgemäßen Anforderungen entsprechen würden und daher erneuert werden müssten, brachte der Bf. vor, dass ein FI-Schalter vorhanden gewesen wäre. Die Ableitung sei in den 80-er Jahren installiert worden. Die E-Leitungen wären unter Putz und mit Textilummantelung. Die Ab- und Zuflussrohre wären aus Blei und nicht ummantelt.

Der Bf. verneinte die Frage des Verhandlungsleiters, ob der Bf. die Ergebnisse der Bestandsaufnahme einem Sachverständigen oder Planer mitgeteilt hätte, der sie dann als Grundlage für eine professionelle Bauzustandsanalyse verwendet hatte, um Schwachstellen und Verbesserungsmöglichkeiten zu besprechen und einen Maßnahmenkatalog zur baulichen Sanierung zu entwickeln, verwies auf a) seine Gespräche mit zwei Baumeistern und zwei Installateuren, b) Messebesuche, auf denen der Bf sich über die Möglichkeiten, die es gibt, um kostengünstige Sanierungen durchzuführen, kundig gemacht hätte, und bezeichnete das Schätzergebnis 80.000 € bis 120.000 € als Ergebnis der Recherchen.

In weiterer Folge hielt der Verhandlungsleiter zunächst fest, dass "Umbauten und Erweiterungen wie Anbauten, Aufstockungen und Dachgeschoßausbauten ebenso wie ein Neubau genehmigungspflichtig sind. Die zulässige Bauweise ist detailliert im

*behördlichen Bebauungsplan angeführt - vorausgesetzt ein solcher existiert. Gibt es keinen Bebauungsplan, so gibt es auch keine Bauklassen, sodass dann spezielle Bestimmungen gelten, die sich meist stark am umgebenden Bestand orientieren. Wichtige Kriterien sind dann die Proportionen (Längen, Breiten, Höhen) der einzelnen Baukörper und deren Anordnung zueinander. Die Gestaltungscharakteristik ergibt sich aus den überwiegend vorhandenen Gestaltungsprinzipien wie Dach-, Fassaden-, Material-, Farbgestaltung u.v. m."* Die daran anschließende Frage des Verhandlungsleiters an den Bf., ob ein Ansuchen um eine Baugenehmigung zu stellen war, beantwortete der Bf. nach Hinweis des Fragestellers darauf, dass aufgrund der längeren Abstände zwischen den Sitzungen der verantwortlichen Baukommissionen während der Urlaubszeit im Sommer die für einen Baubeginn und etwaige Fördermaßnahmen benötigten Bescheide dann frühestens im Herbst, wenn ein Gutteil der eigentlichen Bausaison bereits vorbei ist, ausgestellt würden, wie folgt:

- *"Wie ich das Objekt übernommen habe, haben sich die Gespräche hingezogen, weil ich hauptberuflich Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gewesen bin und ... sehr oft im Ausland aufhältig gewesen bin. Die Kosten verursachenden Arbeiten in den Jahren 2006 bis 2008 sind Instandsetzungsarbeiten betreffend die Heizung gewesen. In Eigenregie sind Teile der Elektrik und der Innenwandverputz, soweit in zeitlicher / finanzieller Hinsicht möglich, saniert worden. In den Jahren 2007 bis 2010 haben ca. 12 Familien sich für die Miete des Hauses interessiert und sind vor Ort gewesen. Die Nutzfläche hat ca. 80m<sup>2</sup> betragen. Der Grundtenor war das Thema Heizung und Infrastruktur. Das Haus eignet sich höchstens für die Vermietung an drei Personen bzw. Einkindfamilie."*

Zur Art und Weise, wie Mietinserenten Kenntnis vom Mietangebot erlangt hätten, brachte der Bf. vor, dass die Annoncen 2007 oder 2008 in Kleinanzeigen geschaltet worden wären. Die Annoncen wären nicht in Zeitungen, sondern im Bezirksjournal erschienen. Da sie keine gewerblichen Anzeigen gewesen wären, wären sie kostenlos gewesen, weshalb es keine Belege gebe.

Viel Mundpropaganda wäre über den Wirt im Ort gelaufen.

Das Mietanbot wäre zwischen 500 € und 600 € exklusive Betriebskosten gewesen.

Zu den Fragen des Verhandlungsleiters nach a) der Erreichbarkeit des A-Hauses mit öffentlichen Verkehrsmittel, b) der Versorgungslage in B-Straße, sowie zur Frage der Amtsvertreterin nach dem Ort der nächsten Schule trug der Bf., was die Fragen des Verhandlungsleiters anbelangt, vor, dass man ein Auto brauche. Es gebe sowohl einen Zug nach C-Stadt mit Haltestelle in B-Straße, als auch einen Bus, der auch nach C-Stadt fährt. Die Entfernung zu den Stationen betrage ca. einen Kilometer den Berg hinunter. Der nächste Nahversorger sei ein von der Gemeinde geförderter Nahversorger in B-Stadt, ca. 2,5 bis 3 Kilometer entfernt.

Zur Frage nach der nächstgelegenen Schule gab der Bf. zu Protokoll, dass die Schule auf dem anderen Hang von B-Stadt gelegen sei. Ein Schulbus werde angeboten.



Auf die Fragen des Verhandlungsleiters u.a. nach Versicherungen, durch die die Fertigstellungskostenrisiken bzw. das Mietausfallswagnis abgedeckt wären, der Mitgliedschaft des Bf. beim Haus- und Grundbesitzerverband sowie nach der Person, die den Bf. in Rechtsangelegenheiten berät, antwortete der Bf. im Wesentlichen, dass das Haus zwar versichert sei, jedoch wären Versicherungen bezüglich die in Rede stehenden Arbeiten nicht abgeschlossen worden. Der Bf. sei kein Mitglied des Haus- und Grundbesitzerverbandes und werde in versicherungsrechtlichen Angelegenheiten beraten bzw. in mietrechtlichen Angelegenheiten von einem Rechtsanwalt vertreten.

Zum Bauvorhaben ab dem Jahr 2009 brachte der Bf. vor, dass die Investitionskosten sich bei einer Fremdvergabe nicht gerechnet hätten. Die Bleirohre wären durch einen Wasserschaden bedingt vor wenigen Wochen ausgetauscht worden. Das Badezimmer und die Küche wären ein Totalschaden. Die Versicherung decke den Schaden zu 100%. Das Haus wäre von April 2015 bis Dezember 2015 vermietet gewesen. Jetzt stehe es leer, sodass durch die Reparaturarbeiten bedingt keine Mehrkosten entstanden seien. Der Bestandnehmer sei fremd.

Die ursprünglich geplanten Investitionskosten seien zwischen 80.000 und 120.000 € gewesen. Ab dem Jahr 2008 sei mit zusätzlichen Kosten von ca. 5.000 bis 10.000 € zu rechnen gewesen.

Zu den Fragen der Amtsvertreterin an den Bf. nach dem ursprünglichen Planungskonzept, der Grundlage für das Folgekonzept und der Anzahl der Mieter gab der Bf. zu Protokoll:

- *"Ich habe noch die Verfliesung im Haus vorgenommen. Die Wände sind gestrichen worden. Der Boden ist abgeschliffen worden. Vor dem Tod des Vaters wurde noch eine Satellitenempfangsanlage installiert. In den Jahren 2006 bis 2010 hat das Haus über keinen Internetanschluss/Festnetzanschluss verfügt.*

...

*Meinen ersten Mieter habe ich im Jahr 2013 gehabt. Das Bestandverhältnis ist unbefristet abgeschlossen worden. Der Mieter hat das Vertragsverhältnis nie angetreten und hat nur einen bestimmten Betrag bezahlt."*

Zum Beweis für die Vermietungstätigkeit wurden vom Bf. zwei Mietverträge vorgelegt, die als OZ 1 und 2 zum Akt genommen wurden.

Aufgrund der Aktenlage wurde die Verhandlung mit Beschluss des BFG auf unbestimmte Zeit vertagt.

Über das Schreiben des BFG vom 1.09.2016 hinauf teilte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 20.10.2016 iVm der beigelegten (überarbeiteten) Prognoserechnung für den Zeitraum 2006 bis 2025 mit aktuellen Zahlen der Mieteinnahmen 2015 und 2016 und dem Mietvertrag vom 24.06.2016 wie folgt mit:

- *"Herr A. verfolgte, seit er das Haus geerbt hat, durchgängig die Absicht das Haus zu vermieten. Die nötigen Renovierungsarbeiten, damit das Haus überhaupt vermietet werden konnte und weiterhin kann, zogen sich aufgrund der Eigenleistungen durch Herrn A. in die Länge. Die Vergabe der Renovierungsarbeiten an Professionisten*

wäre zu teuer gekommen und somit für Herrn A. unrentabel. 2013 fand sich nach den Renovierungsarbeiten der erste Mieter, der aber trotz Abschluss eines unbefristeten Mietvertrages das Mietverhältnis nie eingegangen ist und nur einen Vorschuss leistete.

Die Einnahmen im Jahr 2013 beliefen sich nur auf EUR 1.090,91 (netto). Trotz ständiger Bemühungen, die Liegenschaft zu vermieten, konnte der nächste Mietvertrag erst im Jahr 2015 auf drei Jahre abgeschlossen. Der Mieter zog im April 2015 ein und im Dezember 2015 wieder aus. Trotz der mehrmonatigen Mietdauer leistete der Mieter nur drei Monatsmieten in Höhe von insgesamt EUR 790,91 (netto).

Ab Juli 2016 fanden sich für das Haus neue Mieter. Der Mietvertrag ist auf 5 Jahre abgeschlossen worden. Der monatliche Mietzins beläuft sich auf EUR 500 (netto).

Die aktuelle Prognoserechnung ergibt einen Gesamtüberschuss von EUR 7.082,41.

Bei der Erstellung der aktualisierten Prognoserechnung wurden für das Jahr 2016 und das Jahr 2021 erhöhte Instandhaltungsaufwendungen angesetzt. Ebenso wurde eine Indexierung von 1,5 % sowie mögliche Leerstehungen berücksichtigt.

Aufgrund des oben ausgeführten Sachverhaltes ist die Vermietungsabsicht von Beginn an klar zum Ausdruck gekommen. Eine andere Verwendung der Liegenschaft war zu keinem Zeitpunkt gegeben. Somit ist von Beginn an Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gegeben und es liegt weiters eine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung vor."

Mit dem mit 7.11.2016 datierten Schreiben entgegnete die belangte Behörde dem zuvor zitierten Schreiben des steuerlichen Vertreters wie folgt:

- "Laut Verhandlungsniederschrift vom 16.1.2016 wurde das Mietobjekt ..., Baujahr 1965/1966, im Jahr 2006 vom Beschwerdeführer in sanierungsbedürftigem Zustand geerbt.

Die Sanierungskosten bei Fremdvergabe wurden mit 80.000 € bis 120.000 € beziffert.

Der Abgabepflichtige hat in der Folge in den Jahren 2006-2008

Instandsetzungsarbeiten betreffend Heizung und Elektrik in Eigenregie durchgeführt.

Mieter wurden dennoch nicht gefunden. Als Grund wurde vom Beschwerdeführer

genannt: „Die Nutzfläche hat ca 80m<sup>2</sup> betragen. Der Grundtenor war das Thema Heizung und Infrastruktur“.

Wegen überwiegender Leerstehung des Objektes in den Jahren 2006 bis 2015

wurden daher insgesamt 25.186,84 € Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet.

Eine Prognoserechnung ist vom Betätigten anhand der zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnisse zu erstellen.

Die nun vorgelegte Prognoserechnung geht von einer durchgehenden Vermietung

ab dem Jahr 2016 aus. In Anbetracht des bisherigen Ergebnisses und der Beobachtung

der vergangenen 10 Jahre erscheint jedoch die Prognose des Beschwerdeführers für

die künftigen 10 Jahre nicht plausibel und realitätsfern, zumal das Haus nicht den

heutigen technischen Anforderungen entspricht und eine entsprechend erforderliche

Sanierung bisher nicht stattgefunden hat."

Dem Schreiben des BFG vom 11.11.2016 mit dem an den Bf. adressierten Ersuchen um Abgabe einer Gegenäußerung zur beigelegten abgabenbehördlichen Stellungnahme zum Schreiben der Bf. vom 20.10.2016 folgte die Mail der steuerlichen Vertretung vom 16.1.2017, mit der die Verlängerung der Frist zur Übermittlung einer Gegenäußerung zur abgabenbehördlichen Stellungnahme bis 17.02.2017 mit der Begründung "*Urlaubsbedingt haben wir von unserem Mandanten noch keine Antwort erhalten.*" beantragt wurde.

Das Schreiben der belangten Behörde vom 7.11.2016 blieb unkommentiert, woraufhin das Schreiben des BFG vom 23.07.2018 erging. Mit diesem Schreiben hielt das BFG fest, dass der Aktenlage zufolge (starre) Einnahmen aus der Vermietung des A-Hauses von Beginn der Betätigung im Jahr 2005 an sowie in den Streitjahren nicht erklärt worden wären. Durch die alte Bausubstanz bedingt wäre im Zuge der Instandsetzungsarbeiten ein noch höherer Sanierungsbedarf als ursprünglich angenommen festzustellen gewesen. Der mit "*voraussichtlich im Jahr 2008*" bestimmte Zeitpunkt der Vermietung hätte sich durch in Eigenregie durchgeführte Arbeiten in den Jahren 2009 und 2010 verzögert und sei für die zweite Jahreshälfte 2011 erwartet worden. Aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum § 167 Abs. 2 BAO, derzufolge es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewißheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt, erging daher das an die Verfahrensparteien adressierte Ersuchen um ergänzende Ausführungen samt Nachreichung aller Beweismittel zur Beantwortung der Fragen im Jahr 2018, ob a) der auf Vermietung des A-Hauses gerichtete Entschluss des Bf. tatsächlich klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten sei, b) die Vermietung des A-Hauses als Voluptuariatätigkeit für die Streitjahre zu werten sei.

Des Weiteren wurde der Bf. mit dem Schreiben des BFG vom 23.07.2016 ersucht, seine Gründe für die Unterlassung einer Gegenäußerung zur abgabenbehördlichen Stellungnahme über den 17.02.2017 hinaus bekanntzugeben, die bislang unterlassene Gegenäußerung nachzureichen, alle Tatsachen, die wider die Aussichtslosigkeit des Rechtsmittelverfahrens sprechen, offen zu legen und sämtliche Beweismittel, die der aktualisierten Sachverhaltsdarstellung betreffend die Vermietung in den auf die Streitjahre nachfolgenden Jahren zugrundeliegen, insbesondere Bestandverträge, an das Bundesfinanzgericht zur Überprüfung der Ausführungen des Bf. auf deren Richtigkeit hin zu übermitteln.

In Hinblick darauf, dass bei der Vermögensverwaltung eher starre Einnahmen- und Ausgabenrelationen bestehen und dass einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei dann festzustellen ist, wenn sich aus den Fixkosten zu den Mieteinnahmen ergibt, dass auf Dauer gesehen kein Überschuss zu erwarten ist, wurden die Verfahrensparteien ersucht, eine Stellungnahme zu der aufgrund der Aktenlage feststellbaren Art der Einnahmen- und Ausgabenrelationen bei der Betätigung des Bf. innerhalb des Prognosezeitraums abzugeben und die Frage, ob sich die Art der Bewirtschaftungsart in den Jahren geändert hätte, zu beantworten.

Mit dem mit 29.08.2018 datierten Schreiben gab der steuerliche Vertreter folgende Stellungnahme zum Schreiben des BFG vom 23.07.2018 ab:

- *"Neue Beweismittel, die belegen, dass der Entschluss auf Vermietung des Objektes ... tatsächlich klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, können nicht vorgelegt werden. Wir verweisen hier auf die bereits aktenkundigen Unterlagen und Aussagen von Herrn A.. Die mit Schreiben vom 20. Oktober 2016 vorgelegte Prognoserechnung wurde bisher eingehalten. Das Haus ist seit Juli 2016 durchgängig vermietet (Mietvertrag liegt Ihnen vor). Signifikante Ausgaben (z.B. Instandhaltungsarbeiten) waren seither nicht notwendig. Die Art der Bewirtschaftung hat sich in all den Jahren bis heute nicht geändert. Herr A. teilte uns mit, dass der Mieter im August 2018 auszieht. Herr A. hat für die zukünftige Vermietung schon wieder Interessenten, ein Mietvertrag wurde jedoch noch nicht abgeschlossen. Aufgrund des oben ausgeführten Sachverhaltes und mit Verweis auf die aktenkundigen Unterlagen und Aussagen von Herrn A. ist die Vermietungsabsicht von Beginn an klar zum Ausdruck gekommen. Eine andere Verwendung der Liegenschaft war zu keinem Zeitpunkt gegeben. Somit ist von Beginn an Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gegeben und es liegt weiters eine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung vor."*

In weiterer Folge wurde eine Verhandlung für den 25.10.2018 anberaumt, die aufgrund der Erkrankung des Bf. verschoben wurde.

Mit Schreiben vom 30.10.2018 hielt der Verhandlungsleiter dem Bf. wider den Bestand einer Vermietungsabsicht betreffend das A-Haus in den Streitjahren u.a. vor, dass der Vermieter seit der Wohnrechtsnovelle 2006 (nicht nur bei Neuvermietung) zur Beseitigung der von einem Mietobjekt ausgehenden erheblichen Gesundheitsgefährdung (z.B. in der Praxis immer wieder vorkommende Fälle von nicht geerdeten Elektroinstallationen, erhöhter Bleikonzentration im Trinkwasser, Asbest oder sonstigen gefährlichen Baustoffen) verpflichtet sei und sich daher im Fall einer Neuvermietung vom Zustand z.B. der Elektroanlage in Form der Wohnungsbesichtigung und Prüfung der Elektroinstallationen überzeugen müsse und notwendige Arbeiten durchzuführen habe. Bei notwendigen Instandsetzungs- oder Instandhaltungsarbeiten im A-Haus hätte ein gewerberechtlich befugter Handwerker an einem oder mehreren Tagen das A-Haus zu betreten gehabt, um die erforderlichen Arbeiten in dem aus alter Bausubstanz bestehenden Haus zwecks Sicherstellung der Inbestandgabe des A-Hauses noch im Jahr 2006 vorzunehmen. Der Verhandlungsleiter wertete die Ausführungen des Bf. im Schreiben vom 17.2.2011 -*"Es stellte sich ... im Rahmen der Instandsetzungsarbeiten aufgrund der alten Bausubstanz ein noch höherer Sanierungsbedarf heraus als ursprünglich angenommen. In den Jahren 2009 und 2010 wurden die Instandsetzungsarbeiten .... weiter durchgeführt, um ein den Anforderungen des Marktes gerecht werdendes Mietobjekt zu erhalten. Aus diesem Grund hat sich der Zeitpunkt der Vermietung verzögert. Das Mietobjekt wird ... in der 2. Jahreshälfte 2011 in einem vermietungsfähigen sein."*

- als Beweis für das Fehlen eines [vor Beginn der Arbeiten erstellten] exakten Zeitplans, der festlege, in welcher Reihenfolge welche Tätigkeit innerhalb bestimmter Fristen zu erledigen gewesen wären, und begründete die Bedeutung eines Zeitplans für das Rechtsmittelverfahren des Bf. damit, dass ein Zeitenplan **a)** ein Werkzeug zur Terminplanung und Terminverfolgung eines Projektablaufes sei, **b)** der Koordination und Kontrolle aller verschiedenen (beruflichen / gewerblichen) Tätigkeiten zur Erreichung eines geordneten, weitestgehend reibungslosen Arbeitens, mit dem Ziel, den vorgesehenen Fertigstellungstermin von Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten zu sichern, diene, **c)** laufend den sich ergebenden Notwendigkeiten der Ablaufpraxis entsprechend angepasst werde. Zu den Kontrollmechanismen bei Sanierungsarbeiten würden daher **a)** die Terminplanung [bzw. Terminermittlung], welche Anfangs- und Endtermine für das Durchführen von Aufgaben festlegt und daher eine Ablaufplanung voraussetze, **b)** eine terminliche Überwachung (Soll-Ist-Vergleich), **c)** eine Abweichungsanalyse, **d)** Steuerungsmaßnahmen (Kapazitätsänderungen, Terminverschiebungen), **e)** die Kapazitäts- oder Ressourcenplanung zählen.

Grundlegendes Element von Ablaufplänen seien Vorgänge, die konkrete Arbeitsvorgänge (z.B. Installation bleifreier Wasserleitungen) oder organisatorische Aufgaben (z.B. eine Genehmigung einholen) sein könnten. Die Kapazitäts- oder Ressourcenplanung hänge eng mit der Terminplanung zusammen, da eine Verkürzung der Projektzeit in der Regel nur erreichbar sei, falls die Kapazitäten oder Ressourcen ausreichend erhöht werden. Nach Verweis auf die Unterscheidung bei den Kapazitäten (Ressourcen) zwischen **a)** den Kapazitäten des gewerblichen Personals einschließlich von Subunternehmern, **b)** den Gerätekapazitäten, **c)** den Materialkapazitäten, **d)** den (Zeit-)Kapazitäten bei der Planung und der Projektleitung, und **e)** den finanziellen Ressourcen (Bürgschaften, Barmittel oder Zwischenkredite) hielt der Verhandlungsleiter dem Bf. vor, dass der Bf. mit einem Projektzeitplan die Möglichkeit gehabt hätte, die einzelnen Arbeiten verlässlich zu koordinieren; Verzögerungen wären vermeidbar gewesen. Da die maßgebenden Kriterien für die Planerstellung beim A-Haus **a)** die Materialbestellzeiten bei Eigenleistungen, **b)** der Zeitbedarf für Eigenleistungen sowie **c)** die Einbeziehung eines Spielraums für mögliche Baumängel gewesen wären, wären die Rahmentermine bei einem erstellten Terminplan, welcher für die Disposition des Bf. tauglich gewesen wäre, dann nicht mehr wesentlich veränderbar gewesen.

Die Mangelhaftigkeit der Koordinierung der einzelnen Arbeiten wäre Ursache für Terminverzögerungen gewesen und hätte sich somit über die verspätete Nutzung des A-Hauses hinaus auf die Kosten [und damit nachteilig auf die abgabenrechtliche Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft des A-Hauses] ausgewirkt.

Bezüglich der Prognoserechnung hielt der Verhandlungsleiter fest, dass diese für den Bf. von Nachteil gewesen wäre, weil eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein dürfe. Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Allgemeinen eintreten

werden, hätten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Mit Mail vom 24.11.2018 wurde der Bf. für den Fall, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Beschwerdeverhandlung aufrecht bleibt, um Zusendung von Terminvorschlägen ersucht. Auf das Schreiben des BFG vom 30.10.2018 zum aktuellen Stand des Verfahrens wurde verwiesen.

Im Gefolge des per Mail vom 20.12.2018 erfolgten Ersuchens des BFG um Abgabe einer Stellungnahme zur Mail vom 24.11.2018 und Zusendung von Terminvorschlägen für den Fall, dass der Antrag auf mündliche Verhandlung aufrecht bleibt, teilte der steuerliche Vertreter dem BFG mit Mail vom 4.01.2019 mit, dass der Bf. seinen Antrag auf mündliche Verhandlung zurückziehen möchte.

### **Über die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2006 und 2010 wurde erwogen:**

#### **Folgender unstrittige Sachverhalt steht fest:**

Der Bf., wohnhaft in 2XXX A-Stadt, hat dem Finanzamt mit den Abgabenerklärungen für die Jahre 2006 bis 2010 Einkünfte aus der Vermietung des a) A-Objekts (Wien) und des A-Hauses (NÖ) jeweils für die Jahre 2006 bis 2010, b) Objekts in 1XXX Wien, C-Straße 1, für die Jahre 2006 und 2007 angezeigt.

Das im Jahr 2006 begonnene Verfahren zur Sanierung des A-Hauses ist wegen des im Jahr 2008 festgestellten höheren Sanierungsbedarfs über das Jahr 2008 hinaus fortgeführt worden. Der Zeitpunkt der Nutzbarkeit des A-Hauses für Bestandszwecke, den der Bf. mit "voraussichtlich im Jahr 2008" erwartet hatte, hat sich aufgrund der vom Bf. in Eigenregie durchgeführten Arbeiten verzögert.

Die Prognoserechnung für die Jahre 2006 bis 2025 vom 20.10.2016, welche als Beilage dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts angeschlossen ist und einen Bestandteil der Begründung des Erkenntnisses bildet, weist einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv **+7.082,41 €** aus.

Von den Mietern, an die der Bf. das A-Haus nach Abschluss der Sanierungsarbeiten in Bestand gegeben hatte, ist der erste Mieter das unbefristete Mietverhältnis nie eingegangen und hat nur einen Vorschuss geleistet. Die ersten Einnahmen aus dem A-Haus - **1.090,91€ (netto)** - sind im Jahr 2013 zu verzeichnen gewesen.

Der vom Bf. im Jahr 2015 abgeschlossene Mietvertrag ist ein dreijähriger Mietvertrag gewesen. Der im April 2015 eingezogene Mieter hat drei Monatsmieten iHv insgesamt **790,91 € (netto)** bezahlt und ist im Dezember 2015 ausgezogen.

Der im Jahr 2016 abgeschlossene Mietvertrag mit jenem Mieter, der sich für das A-Haus ab Juli 2016 gefunden hatte und im August 2018 ausgezogen war, ist ein auf fünf Jahre befristeter Vertrag gewesen. Der monatliche Mietzins hat **500 € (netto)** betragen.

Die angefochtenen Abgabenbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 sind dadurch, dass der Umfang der Abgabepflicht angesichts der im Mai 2004 begonnenen Vermietung des Wiener A-Objekts ungewiss ist, vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO.

Somit kann bedenkenlos davon ausgegangen werden, dass der Bf. - ein Bezieher von lohnsteuerpflichtigen Einkünften in den Streitjahren - zwei Objekte, nämlich jenes in 1XXX Wien, C-Straße 1, und das A-Objekt, in den Jahren 2006 und 2007 für Bestandszwecke genutzt hat. Darüber hinaus hat der Bf. in den Streitjahren beabsichtigt, das A-Haus nach Abschluss der Instandsetzungs- und Renovierungsarbeiten zu vermieten.

Ab dem Jahr 2008 hat der Bf. sich darauf beschränkt, a) das A-Objekt zu vermieten, b) das A-Haus zu sanieren, um es nach Abschluss des Erneuerungsverfahrens in Bestand zu geben.

Das im Jahr 2006 begonnene und für drei Jahre geplante Sanierungsverfahren ist wegen eines im Jahr 2008 festgestellten höheren Sanierungsbedarfs beim A-Haus in den darauffolgenden Jahren fortgeführt worden. Nach Abschluss der Arbeiten ist das nunmehr für die Vermietung geeignete Bestandsobjekt tatsächlich in Bestand gegeben worden. Die Prognoserechnung für die Jahre 2006 bis 2025 vom 20.10.2016 weist einen Gesamtüberschuss iHv **+7.082,41 €** aus.

### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **Rechtslage**

#### **Umsatzsteuer**

- Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.  
Nach § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.  
Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.
- Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.11.2013, 2013/17/0242, werden Tätigkeiten nachhaltig ausgeführt, wenn sie wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt werden.
- Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 2 Abs. 1 UStG 1972 und § 2 Abs. 1 UStG 1994 wird die Unternehmereigenschaft sowohl unter dem Regime des UStG 1972 als auch unter jenem des UStG 1994 dann erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist noch nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 30.9.1998, 96/13/0211, und vom 19.3.2008, 2007/15/0134,

Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.11.2017, Ra 2017/15/0009, sowie Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2, Tz 134).

- Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4.3.2009, 2006/15/0175, können nur solche nach außen gerichtete Handlungen für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft als Vermieter maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit (im Sinne des UStG) ansieht.
- Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4.3.2009, 2006/15/0175, können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs etwa das Erkenntnis vom 29.07.1997, 93/14/0132). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 27.3.1996, 93/15/0210, und vom 25.6.1997, 94/15/0227).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung zum § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.5.2011, 2011/16/0011; 20.7.2011, 2009/17/0132).

### **Einkommensteuer**

- Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen, die der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen.  
Nach § 28 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.



Nach § 1 Abs. 2 Z. 3 Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

- Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den §§ 16 Abs. 1, § 2 Abs. 3 Z. 6 und § 28 EStG 1988 (vgl. VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016, 25.6.1997, 94/15/0227) können Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, aus. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinaus gehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (VwGH 29. Juli 1997, 93/14/0132).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2012, 2010/15/0016, gelten die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (Hinweis VwGH 20.9.2001, 96/15/0231).

- Nach Jakom/Laudacher, EStG, 11. Aufl. 2018, § 28, Rz 59 und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs und des deutschen Bundesfinanzhofs muss der endgültige Entschluss, Einkünfte erzielen zu wollen, sich stets durch objektive Umstände belegen lassen, insbesondere durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, deren Feststellung und Würdigung dem Gericht als Tatsacheninstanz obliegt (BFH 28.10.08, IX R/1/07; ebenso BFH 11.8.10, IX R 3/10 zum zeitlichen Zusammenhang zwischen Aufwendung und späterer Vermietung,

Dauer der Renovierung und Absehbarkeit der künftigen Vermietung und Verpachtung; BFH 11.12.12, IX R 14/12). Besteht für eine Immobilie jahrelang kein Markt, reicht ein Maklerauftrag zur gewerblichen Vermietung nicht aus, vielmehr müsste der Kreis der Interessenten auf Privatpersonen ausgedehnt und eine bauliche Umgestaltung vorgenommen werden (s Renner SWK 09, S 985 zu BFH 25.6.09, IX R 54/08, BStBl II 10, 124).

- Als Vorbereitung für das Erzielen von Einnahmen und Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehene Handlungen können gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4.3.2009, 2006/15/0175, nur solche nach außen gerichtete Handlungen, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen bzw. einer unternehmerischen Tätigkeit (iSd UStG) ansieht, angesehen werden. Dass das Vorgehen der Abgabepflichtigen allenfalls "unwirtschaftlich" oder unzweckmäßig war, ist für die Frage, ob Vermietungsabsicht bestand, nicht entscheidend. Es ist zwar zu fordern, dass der Steuerpflichtige zielstrebig auf das Erzielen von Einnahmen und Entgelten hinarbeitet. Es geht dabei aber nicht darum, dem Abgabepflichtigen eine bestimmte, von der Abgabenbehörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben, sondern darum, die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist (vgl. VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134).
- Bereits mit dem Erkenntnis vom 23.6.1992, 92/14/0037, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass auch Aufwendungen, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden, grundsätzlich Werbungskosten darstellen können, sofern Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen und klar und deutlich nach außen in Erscheinung treten. Das heißt, dass z.B. Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, um ein Gebäude in vermietungsbereiten Zustand zu versetzen, oder etwa die Absetzung für Abnutzung (AfA) von der Bereitstellung zur Vermietung bis zur effektiven Vermietung, Absetzung für Abnutzung von der Bereitstellung zur Vermietung bis zur effektiven Vermietung als vorweggenommene Werbungskosten in Betracht kommen können, wenn ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nachweisbar ist.

### **Bundesabgabenordnung**

- Abgaben können gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt werden, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.
- Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs dürfen Abgabenbescheide nur vorläufig erlassen werden, wenn eine „zeitlich bedingte“ Ungewissheit (VwGH 29.7.1997, 95/14/0117; 16.11.1998, 94/17/0197; 30.8.1999, 99/17/0239; „vorübergehende

Hindernisse“ nach VwGH 15.3.2001, 2000/16/0082) über das Bestehen bzw den Umfang der Abgabepflicht besteht.

Es muss sich um Ungewissheiten im Tatsachenbereich handeln (VwGH 10.6.2002, 2002/17/0039; 17.4.2008, 2007/15/0054; 29.3.2012, 2009/15/0178; 24.10.2013, 2012/15/0018; 27.2.2014, 2010/15/0073)).

Nach Ritz BAO<sup>6</sup>, § 200 Rz 3, muss eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist (z.B. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0018; 27.2.2014, 2010/15/0073; Argument: nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens).

- Nach Ritz BAO<sup>6</sup>, § 200 Rz 5, dürfen vorläufige Bescheide vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Solche Sachverhalte sind rückwirkende Ereignisse iSd § 295a, somit Ereignisse, die abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches haben (Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 200, 537). Kommt einem Ereignis eine solche Rückwirkung zu, so rechtfertigt der Umstand, dass ungewiss ist, ob es in Zukunft eintreten wird, eine Vorläufigkeit von Bescheiden.

**Aus folgenden Gründen war die Beschwerde gegen die gemäß § 200  
Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide  
für die Jahre 2006 bis 2010 abzuweisen:**

Für die Vermietungsabsicht ist charakteristisch, dass das Willenselement im Vordergrund steht. Ist der Wille ein zielgerichteter Erfolgswille, so kommt es einer Person mit Absicht, ein Objekt in Bestand zu geben, gerade darauf an, die Inbestandgabe des Objekts herbeizuführen. Wird eine selbständige Tätigkeit aufgenommen, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll, so ist erforderlich, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Ist ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nachweisbar, so stellen die Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, um ein Haus wie z.B. das A-Haus in vermietungsbereiten Zustand zu versetzen, vorweggenommene Werbungskosten dar und ist dem Bestandgeber dieses Objekts die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994 zuzusprechen, wenn nicht wahrscheinlich ist, dass Liebhaberei vorliegt.

Zu den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2006 bis 2010 ist festzustellen, dass Vorsteuern der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (z.B. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175) zufolge zwar steuerlich berücksichtigt werden können, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, dennoch ist für diese Berücksichtigung die bloße Erklärung, ein Haus oder eine Wohnung künftig vermieten zu wollen, nicht ausreichend. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Da der in 2XXX A-Stadt wohnhafte Bf. dem Finanzamt an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung solche in Zusammenhang mit dem

a) Objekt in 1XXX Wien, C-Straße 1, für die Jahre 2006 und 2007, b) A-Objekt (Wien) für die Jahre 2006 bis 2010 angezeigt hatte, ließen diese Angaben den Rückschluss auf eine ab dem Jahr 2006 bestehende Wiederholungsabsicht, also die Absicht, (auch) das A-Haus im sanierten Zustand zu vermieten, zu.

Auch das Vergleichsergebnis bezüglich der Dauer der Arbeiten beim A-Haus (NÖ) und dem A-Objekt (Wien) spricht für die Vermietungsabsicht des Bf. bezüglich des A-Hauses in den Streitjahren, zumal dieses zeigt, dass es bei beiden Objekten erst langjähriger Arbeiten bedurft hat, um jedes einzelne der Objekte als geeignetes Bestandobjekt einstufen zu können.

Während die Umbau- und Sanierungsarbeiten beim A-Objekt von 1996 bis 2002 mit Einsatz von Fremdkapital erfolgt und die ersten Einnahmen im Jahr 2004 zu verzeichnen waren, wurden die Sanierungsarbeiten im A-Haus während der Jahre 2006 bis 2011 durchgeführt und war die erste Einnahme aus dem A-Haus im Jahr 2013 festzustellen.

Die Dauer der Umbau- und Sanierungsarbeiten beim A-Objekt wurde durch den Text *"Die Vorsteuerbeträge sind in den Jahren 1996-2002 angefallen."* in der *"Tz. 2 Vorsteuer Investitionen Liegenschaft 1XXX Wien, A Objekt"* der mit 8.3.2007 datierten Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO anlässlich der Außenprüfung beim Bf., deren Gegenstand die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2004 samt Nachschau für den Zeitraum 1/2005 bis 12/2006 gewesen war, bestätigt.

Tatsache ist aber auch, dass einem Sanierungsverfahren wie jenem beim A-Haus in der Regel ein Planungsverfahren vorausgeht, das einen Rückschluss auf die zu erwartende Dauer des Sanierungsverfahrens zulässt. Der Begriff "Planung" umschreibt nämlich eine menschliche Tätigkeit zur gedanklichen Vorwegnahme von Handlungsschritten, die zur Erreichung eines Zieles notwendig scheinen. Bei dieser Tätigkeit entsteht ein Plan mit einer zeitlich geordneten Menge von Daten.

Die Planung, ein Objekt nach dessen Sanierung für Bestandszwecke zu nutzen, dient der Vorbereitung der Tätigkeit, Umsätze / Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, und ist zudem Grundlage für Risikoanalyse und die Zusammenfassung aller Risiken, die Abweichungen von einem Planwert ermöglichen. Ohne Planung ist eine mögliche Gefährdung des Ziels, ein Objekt in Bestand zu geben, nicht erkennbar.

Der Planungshorizont bestimmt die zeitliche Reichweite der Planung und ist ein wesentliches Gestaltungsmerkmal jeder Planung. Je weiter die zu planenden Handlungen und Handlungsfolgen in der Zukunft liegen, desto unbestimmter ist das Eintreten zukünftiger Ereignisse und desto größer ist die Wahrscheinlichkeit einer Abweichung der Planung von der späteren Realisierung (vgl. Guido Pieroth: Systematische Prognosefehler in der Unternehmensplanung, 2013, S. 14, erschienen im Springer-Gabler Verlag).

Für eine beabsichtigte planmäßige Vorgehensweise zumindest zu Beginn der Arbeiten beim A-Haus sprachen die im Zuge der Verhandlung vor dem BFG protokollierten Angaben des Bf. zu den Arbeiten für die Jahre 2006 bis 2008:

- *"Wie ich das Objekt übernommen habe, haben sich die Gespräche hingezogen, weil ich hauptberuflich Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gewesen bin und ..."*

*sehr oft im Ausland aufhältig gewesen bin. Die Kosten verursachenden Arbeiten in den Jahren 2006 bis 2008 sind Instandsetzungsarbeiten betreffend die Heizung gewesen. In Eigenregie sind Teile der Elektrik und der Innenwandverputz, soweit in zeitlicher / finanzieller Hinsicht möglich, saniert worden."*

Zur Finanzierung der Sanierungskosten ist auf die vom Bf. in den Streitjahren bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu verweisen. Zu den bezugsauszahlenden Stellen in den Streitjahren gehörten die Firmen A-GmbH [1.01.2006 bis 30.06.2008] und B-GmbH [1.08.2008-31.08.2010, 1.12.2010-31.12.2010], das BMXY (12.07.2006-20.07.2006, 1.02.2007-31.12.2008, 1.1.2010-31.12.2010) und AMS (07.09.2010 bis 31.12.2010).

Mit den (den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre ersichtlichen) lohnsteuerpflichtigen Bezügen abzgl. Werbungskosten iHv 113.660,94 € (2006), 106.387,31 € (2007), 105.820,04 € (2008), 151.506,07 € (2009) und 137.099,86 € (2010) hatte der Bf. neben der in Rede stehenden Betätigung als Vermieter eine Einkunftsquelle, die es ihm erlaubt hatte, daraus seinen Lebensunterhalt in den Jahren 2006 bis 2010 zu bestreiten. Da der Bf. jene Sanierungsarbeiten des A-Hauses für die Streitjahre, die sich bei einer Fremdvergabe nicht gerechnet hätten, insoweit, als es ihm in zeitlicher Hinsicht möglich gewesen war, verrichtet hatte, waren die Sanierungsarbeiten in zeitlicher Hinsicht von einem in erster Linie die hauptberufliche Sphäre des Bf. betreffenden Faktor überlagert.

Aufgrund der Aktenlage ist die Unternehmereigenschaft des Bf. iSd § 2 UStG 1994 als Bestandgeber des A-Hauses bzw. die Einkunftsquelleneigenschaft des A-Hauses zumindest für die Streitjahre ungewiss, dennoch ist wahrscheinlich, dass Liebhaberei bei der Betätigung des Bf. beim A-Haus vorliegt.

Für diese Sachverhaltsvariante sprachen die Angaben des Bf., wonach sich während der Sanierungsarbeiten ein noch höherer Sanierungsbedarf als ursprünglich angenommen herausgestellt hätte. Da der Bf. ursprünglich von Sanierungskosten in einer Bandbreite zwischen 80.000 € und 120.000 € ausgegangen war und mit zusätzlichen Kosten von ca. 5.000 € bis 10.000 € ab dem Jahr 2008 zu rechnen gehabt hatte, wobei sich die Investitionskosten bei einer Fremdvergabe nicht gerechnet hätten, verschafften die Angaben des Bf. bezüglich der Kostenüberschreitung Gewissheit über die Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt bei der Analyse der Gebäudemängel vor Beginn der Sanierungsarbeiten und legten damit die Mehrkosten als Folge von Fehlern in der Planungsphase des Gebäudeerneuerungsverfahrens offen.

Trotz des höheren Sanierungsbedarfs beim A-Haus hat der Bf. sich auf die Fortführung der Instandsetzungsarbeiten in Eigenregie ohne Zeitplan eingelassen. Dem Bf. ist zwar zuzustimmen, dass eine Sanierung, welche aus Kostengründen in Eigenregie durchgeführt wird, naturgemäß länger dauert, als wenn alle Arbeiten an Professionisten vergeben werden, dennoch ist bei Annahme einer Vermietungsabsicht die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Ausgaben innerhalb eines absehbaren Zeitraums erforderlich, soll die Betätigung des Bf. als Vermieter des A-Hauses nicht als

Liebhabelei gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO 1993 idF des BGBl. II Nr. 358/1997 gewertet werden.

Je länger ein Sanierungsverfahren dauert, desto kürzer ist der verbleibende Zeitraum, innerhalb dessen Einnahmenüberschüsse über die Ausgaben in einer Höhe zu erzielen sind, die einen vom Bf. prognostizierten Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb eines Beobachtungszeitraums vom Jahr 2006 bis zum Jahr 2025 ermöglichen.

Wenn der Beobachtungszeitraum für die Tätigkeit des Bf. beim A-Haus ab dem Jahr 2006 beginnt, keine Einnahmen aus dem A-Haus innerhalb der Jahre 2006 bis 2012 sowie im Jahr 2014 erzielt worden sind, die erste Einnahme aus dem A-Haus im Jahr 2013 zu verzeichnen gewesen ist, die Einnahmen ab dem Jahr 2015 bis 2018 Folge von befristeten Bestandverträgen gewesen sind und die Prognoserechnung [mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv lediglich +7.082,41 € für den Zeitraum 2006 bis 2025] nicht alle Möglichkeiten einer mit einer Vermietung verbundenen Ertragsminderung für den Beobachtungszeitraum beachtet, ist die Erwartung hinsichtlich der Erzielung des vom Bf. prognostizierten Totaleinnahmenüberschusses über die Ausgaben innerhalb des vom Bf. angenommenen Beobachtungszeitraums gering. Die Angaben des Bf., wonach sich ein höherer als der ursprünglich angenommene Sanierungsbedarf erst im Rahmen der Instandsetzungsarbeiten herausgestellt und der Bf. die Arbeiten in den Jahren 2009 und 2010 in Eigenregie fortgeführt hat, iVm der Tatsache, dass a) der Bf., abgesehen von der ersten Einnahme iHv 1.090,91 € (netto) im Jahr 2013, weitere Einnahmen erst im Jahr 2015 erzielt hat, b) der im April 2015 eingezogene und im Dezember 2015 ausgezogene Mieter nur drei Monatsmieten iHv insgesamt 790,91 € (netto) bezahlt hat, c) der monatliche Mietzins jenes Mieters, der sich für das A-Haus ab Juli 2016 gefunden hatte und im August 2018 ausgezogen war, 500 € (netto) betragen hat, sind der Beweis dafür, dass starre Einnahmen-Ausgaben-Relationen, wie sie für eine Vermögensverwaltung bei Vermietung und Verpachtung typisch sind, im Beschwerdeverfahren nicht feststellbar waren.

Tatsache ist, dass bei einer Vermögensverwaltung in der Regel eher starre Einnahmen- und Ausgabenrelationen bestehen, sodass es innerhalb eines Zeitraums von 2013 bis 2025 möglich sein müsste, die wirtschaftlichen Möglichkeiten der Tätigkeit einzuschätzen. Von starren Einnahmen kann aber beim A-Haus im Jahr 2013 und den darauffolgenden Jahren keine Rede sein, weil von den Mietern des A-Hauses der erste Mieter das unbefristete Mietverhältnis nie eingegangen ist und nur einen Vorschuss geleistet hat. Die erste Einnahme aus dem A-Haus ist ein Betrag von 1.090,91 € (netto) im Jahr 2013 gewesen.

Im Gegensatz zu dem vorangegangenen unbefristeten Bestandvertragsverhältnis ist der im Jahr 2015 abgeschlossene Vertrag ein dreijähriger Mietvertrag gewesen. Der Mieter, welcher im April 2015 eingezogen und im Dezember 2015 ausgezogen ist, hat nur drei Monatsmieten iHv insgesamt 790,91 € (netto) bezahlt.

Der Mietvertrag aus dem Jahr 2016 ist ein fünfjähriger Vertrag gewesen. Der monatliche Mietzins hat 500 € (netto) betragen. Der Mieter, der sich für das A-Haus ab Juli 2016 gefunden hat, ist im August 2018 ausgezogen.

Mangels Feststellbarkeit einer für den Bereich der Vermietung und Verpachtung typischen und daher eher starren Einnahmen-Ausgaben-Relation ist wahrscheinlich, dass Liebhaberei bei der Vermietung des A-Hauses vorliegt.

Die aktualisierte Prognoserechnung vom 30.9.2016 lässt zwar einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv 7.082,41 € für den Zeitraum von 2006 bis 2025 erwarten, was für die Einnahmenerzielungsabsicht sprechen könnte, dennoch ist aufgrund der Aktenlage die Wahrscheinlichkeit, dass für die Streitjahre Liebhaberei bei der Betätigung des Bf. als Bestandgeber des A-Hauses besteht, größer.

Bei näherer Betrachtung der Ausgabenseite ist auf die protokollierte Angabe des Bf. zum Bauvorhaben ab dem Jahr 2009 zu verweisen, dieser nach die Investitionskosten sich bei einer Fremdvergabe nicht gerechnet hätten, sodass der Bf. die Arbeiten in Eigenregie ausgeführt hatte. Da das Arbeitslosengeld die Existenz einer Person in der Zeit der Arbeitslosigkeit und der Arbeitssuche sichert, sprechen die AMS-Bezüge von 07.09.2010 bis 31.12.2010 für die Fortführung der Sanierungsarbeiten in Eigenregie innerhalb dieses Zeitraums und über die Streitjahre hinaus. Hat der Bf. die erste Einnahme aus dem Haus im Jahr 2013 erzielt, so ist vom Bestand des A-Hauses als ein für Bestandszwecke geeignetes Mietobjekt zumindest im Jahr 2013 auszugehen.

Die Höhe der bis zum Jahr 2025 anfallenden Kosten, die für die Erhaltung des Bestands des A-Hauses als Bestandsobjekt erforderlich sind, ist ungewiss. Besteht die Möglichkeit, dass der Bf. dann, wenn er die Instandsetzungsarbeiten in Eigenregie durchführt, einen geringeren als den in der Prognoserechnung ausgewiesenen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben iHv 7.082,41 €, aber dennoch einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt, so ist Liebhaberei ungewiss. Ist aufgrund der Aktenlage eher die Verrichtung der Arbeiten in Eigenregie durch den Bf, soweit in zeitlicher/finanzieller Hinsicht möglich, zu erwarten, so ist wahrscheinlich, dass Liebhaberei bei der Betätigung des Bf. als Bestandgeber des A-Hauses vorliegt.

Auch aus einnahmenseitiger Sicht ist das Vorliegen von Liebhaberei noch ungewiss, aber wegen der Lage des A-Hauses, der Größe der Nutzfläche sowie der Art der Vermietung wahrscheinlich.

Hinsichtlich der Lage eines Bestandsobjekts ist zu beachten, dass Faktoren wie z.B. die Nahversorgung und die Anbindung eines Hauses an das Öffentliche Verkehrsnetz die Höhe des Mietzinses beeinflussen. Ist nach Angaben des Bf. der nächste Nahversorger ein ca. 2,5 bis 3 Kilometer vom A-Haus entfernter Kleinnahversorger, der von der Gemeinde zwecks Sicherung der Grundversorgung der ländlichen Bevölkerung gefördert wird, so ist die Angabe des Bf., dass ein Mieter des A-Hauses ein Auto brauche, nicht nur glaubhaft, sondern legt auch die Kfz-Abhängigkeit eines Mieters des A-Hauses offen. In diesem Zusammenhang ist auf den Wandel in der Automobilindustrie hin zur Elektromobilität zu verweisen, zumal dieser Veränderungen und neue Wertschöpfungspotenziale für Automobilhersteller und Kostenbelastungen für Konsumenten bewirkt. Die allmähliche Erschöpfung der Ölquellen hat zur Folge, dass immer wieder neue Quellen gesucht bzw. neue Förderungstechniken entwickelt werden

müssen. Eine weiterhin steigende Nachfrage nach Öl ist zu erwarten, weil viele der täglich gebrauchten Produkte auf Erdöl basieren, so z.B. Kosmetik (Lippenstifte, Zahnbürsten, Hautcreme und Waschmittel), Computer (Druckerpatronen, CDs), Kugelschreiber, PET-Flaschen, Medikamente, Kleidung (z.B. Kunstfasern beim Pullover) und Automobile (Autoreifen).

Die Verknappung von Öl und die zu erwartende steigende Nachfrage führen langfristig zu einem deutlichen Preisanstieg. Die steigenden Kfz-(Betriebs-)Kosten iVm der Kfz-Abhängigkeit eines Bewohners des A-Hauses lassen daher für die Zukunft einen Nachfragerückgang bezüglich des A-Hauses als Bestandsobjekt und somit sinkende Einnahmen aus dem A-Haus erwarten.

Darüber hinaus ist die Höhe des Mietzinses von der Größe der Nutzfläche abhängig. Je geringer die Nutzfläche, desto höher ist die Mieternachfrage. Bei einem Bestandsobjekt mit einer Nutzfläche von ca. 80m<sup>2</sup> ist daher ein Mietzins/m<sup>2</sup> in geringerer Höhe als bei einer 30m<sup>2</sup>-Mietwohnung zu erzielen.

Auch die Art, in der das A-Haus bewirtschaftet wird, spricht für die Wahrscheinlichkeit, dass Liebhaberei vorliegt, weil das A-Haus im Jahr 2015 für drei Jahre bzw. im Jahr 2016 für fünf Jahre und somit befristet vermietet worden ist, womit das bestehende Wagnis einer Ertragsminderung durch Leerstehen des A-Hauses zwischen zwei Mietverträgen nicht zu bestreiten ist. Da jeder Bestandgeber mit dem Wagnis einer Ertragsminderung durch uneinbringliche Mietrückstände bei befristeten und unbefristeten Bestandverträgen belastet ist, ist die Befristung der Mietverträge der Beweis für die Ungewissheit bezüglich der Erzielung von Einnahmen in der vom Bf. prognostizierten Höhe.

Die aktualisierte Prognoserechnung des Bf. beinhaltet zwar die Positionen "tatsächliche Mieteinnahmen", "Kredite", "Einnahmen" und "Werbungskosten" und die Aufgliederung der "Werbungskosten" in die Positionen "planmäßige Abschreibung", "Instandhaltung", "Fremdfinanzierungskosten" und "Sonstige Werbungskosten (Steuerberatung, BK)", weist jedoch keine Position aus, mit der die Ertragsminderung als Folge der Leerstehung des A-Hauses zwischen zwei Mietverträgen berücksichtigt wird. Auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 3.Auflage, Seite 90, "6.2.2.5 Mietausfallwagnis", wonach das Mietausfallwagnis mit einem Prozentsatz des Rohertrags berechnet wird und der Satz bei Wohnobjekten 2% beträgt, sei verwiesen. Die aktualisierte Prognoserechnung des Bf. mit dem für den Zeitraum 2006 bis 2025 ausgewiesenen Gesamteinnahmenüberschuss über die Ausgaben verschafft somit Gewissheit über die Ungewissheit, jedoch Wahrscheinlichkeit, dass Liebhaberei vorliegt.

Zur Art und zum Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage ist festzustellen, dass den Angaben des Bf. zufolge die Mietersuche auf Mundpropaganda über den Wirt im Ort sowie auf Einschaltungen von Kleinanzeigen in Ausgaben des Bezirksjournals aus den Jahren 2007 oder 2008 beschränkt war.

Zur "Mundpropaganda" ist festzustellen, dass die Word-of-Mouth-Kommunikation, Mund-zu-Mund-Kommunikation, Empfehlungsmarketing, Mund-zu-Mund-Propaganda, Mund-Propaganda gemäß <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/word-mouth-51942/version-275093> eine Form der direkten persönlichen Kommunikation (sprichwörtlich:



von Mund zu Mund) zwischen Konsumenten innerhalb eines sozialen Umfeldes ist. Im Marketing wird Word-of-Mouth als eine informelle, wertende Meinungsäußerung über Marken, Produkte, Services und Unternehmen zwischen Konsumenten verstanden. Diese kann sowohl positiv als auch negativer Art sein.

Der Autor der zuvor zitierten Definition für Mundpropaganda - Prof. Dr. Franz-Rudolf Esch Universität Gießen, FB Wirtschaftswissenschaften, Fak. BWL I Inhaber der Professur für Marketing, führt für die Überlegenheit persönlicher Kommunikation folgende Punkte ins Treffen:

1. größere Glaubwürdigkeit und stärkere soziale Kontrolle;
2. bessere selektive Informationsaufnahme;
3. größere Flexibilität durch laufende Rückkopplungen bei den Kommunikaten;
4. Fehlen von rechtlichen Vorschriften. Meinungsführer können als Multiplikatoren in einem Word-of-Mouth-Prozess dienen.

Die Angabe des Bf. bezüglich Einschaltungen von Kleinanzeigen in Ausgaben des Bezirksjournals aus den Jahren 2007 oder 2008 spricht daher für die alleinige Verbreitung von Informationen an Wirtshaushäuser und dem Wirt nahestehende Personen durch den Wirt in allen Streitjahren. Ist ein Immobilienmakler ein selbstständiger Gewerbetreibender, der eine Gelegenheit für einen Mietvertrag für Immobilien nachweist oder eine solche Gelegenheit vermittelt und somit als Makler zwischen Eigentümer und Interessenten tätig wird und bei Zustandekommen eines Vertrages durch seine Tätigkeit eine Provision erhält, deren Höhe üblicherweise nach dem Mietpreis festgelegt wird, so ist aus dem Verzicht auf die Inanspruchnahme von Leistungen eines Immobilienmaklers abzuleiten, dass der Bf. nicht ausreichend danach getrachtet hat, paktfähige Mieter zu finden und damit regelmäßige Zinseinnahmen zu erzielen.

Die Tatsache, dass z.B. a) der erste Mieter des gemäß der Aktenlage sanierten A.Hauses das unbefristete Mietverhältnis nie eingegangen ist und nur einen Vorschuss geleistet hat, b) der zweite Mieter trotz Abschlusses eines dreijährigen Mietvertrages noch im Jahr des Mietvertragsabschlusses ausgezogen ist, c) der dritte Mieter das im Jahr 2016 für die Dauer von fünf Jahre begründete Bestandverhältnis bereits im Jahr 2018 beendet hat, beweist die Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt des Bf. bei der Mieterprüfung. Eine sorgfältige Mieterprüfung ist für die Vermieter vorteilhaft, weil mögliche Mietnomaden oder Betrüger, die Wohnungen mit dem Vorsatz mieten, die Miete nicht zu zahlen, leichter auszumachen sind und weniger Chancen haben, Vermieter zu schädigen. Bei einer solchen Prüfung sollte der Mietinteressent persönliche Daten (Name, Anschrift, Gehalt, mögliche Konkurs- oder Insolvenzverfahren sowie Vorstrafen) offen legen. Zwecks Einholung von Nachweisen über frühere Mietverhältnisse können Interessenten gebeten werden, diese vorzulegen.

Der Einkommensnachweis des Mietinteressenten, dessen Vorlage für die Prüfung der Angaben des Mietinteressenten erforderlich ist, kann zum Beispiel in Form einer Gehaltsabrechnung erfolgen. Anhand dieser Abrechnung findet eine Überprüfung statt, ob der Mieter über ein geregeltes Einkommen in entsprechend notwendiger Höhe verfügt

und seiner Mietzahlungsverpflichtung nachkommen kann. Bei Selbständigen sieht die Sachlage anders aus, denn deren Einnahmen schwanken und können nicht ohne weiteres miteinander verglichen werden. Als Alternative bieten sich Auskünfte des Steuerberaters oder Einkommensteuerbescheide der letzten zwei Jahre an.

Bei Studenten oder minderjährigen Mietern ist es sinnvoll, einen solventen nahen Angehörigen des Mieterinteressenten als selbstschuldnerischen Bürgen zu nehmen, um sich als Vermieter im Falle einer fortlaufenden Nichtzahlung ein Gerichtsverfahren mit dem Mieter ersparen zu können. Stattdessen kann der Vermieter seine Forderung direkt gegenüber dem Bürgen durchsetzen.

Um das Risiko auszuschließen, dass ein Vermieter einen Mietvertrag mit einem Mieter abschließt, der nicht solvent ist, hat jeder Vermieter auch die Möglichkeit, bei dem ehemaligen Vermieter des Mietinteressenten sich darüber zu informieren, ob der Mieter regelmäßig seine Mieten gezahlt hat oder anderweitig auffällig in Erscheinung getreten ist. Hier könnten z.B. Fragen nach der Missachtung der Hausordnung, spätere Zahlung der Mieten, Probleme beim Auszug des Mieters, etc. weitere Informationen liefern. Der Datenschutz setzt dem Ganzen allerdings enge Grenzen. Im Zweifelsfall sollte der Interessent den Vermieter zur Einholung von derartigen Informationen ermächtigen oder solche „Empfehlungsschreiben“ selbst vorlegen.

Aufgrund der Aktenlage sprachen die Leerstellungszeiten des sanierten A-Hauses für die Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt des Bf. bei der Mieterprüfung, die jedem einzelnen der mit den Mietinteressenten abgeschlossenen Verträge vorausgegangen war, und verschafften damit Gewissheit darüber, dass der Bf. nicht ausreichend danach getrachtet hatte, paktfähige, solvente Mieter zu finden und damit regelmäßige Einnahmen aus dem sanierten A-Haus zu erzielen.

Ein Eigenbedarf des Bf. bezüglich des A-Hauses nach Beendigung der Sanierungsarbeiten war aufgrund der Aktenlage zwar nicht auszuschließen, aber aufgrund der nachweislichen Neigung des Bf. zur Nutzung von Immobilien für Bestandzwecke eher unwahrscheinlich. Wird diese Neigung durch die im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Mietverträge zum A-Haus iVm der Tatsache, dass der Bf. das A-Objekt in Wien in den Streitjahren und das Objekt 1XXX Wien, C-Straße 1, in den Jahren 2006 und 2007 nachweislich für Bestandzwecke gewidmet hat, bestätigt, so ist die Vermietungsabsicht des Bf. bezüglich des A-Hauses für die Streitjahre mit ziemlicher Sicherheit festzustellen. Bei Annahme der Durchführung von Sanierungsarbeiten in Eigenregie zeigt sich, dass die Anerkennung der Unternehmereigenschaft des Bf. als Bestandgeber von den Einnahmen, die tatsächlich innerhalb eines absehbaren Zeitraums erzielt werden, abhängig ist. Lässt die Art der Bewirtschaftung eher keinen Einnahmenüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums erwarten, so war aufgrund der Ungewissheit im Tatsachenbereich die Unternehmereigenschaft des Bf. als Bestandgeber des A-Hauses vorläufig nicht anzuerkennen.

Wenn der Bf. meint, dass die Investitionen nur mit der Absicht der zukünftigen Einnahmenerzielung erklärbar wären, ist zu erwidern, dass der Wert der Liegenschaft A-Haus durch die Sanierung und Renovierung des Gebäudes gehoben worden ist. Lässt die

Wertsteigerung des A-Hauses als Folge der Investitionen einen höheren Preis bei Verkauf des sanierten Gebäudes erwarten, so beweist das Vorbringen des Bf., demnach dieser nie in Erwägung gezogen hätte und auch nie Schritte gesetzt hätte, die Liegenschaft steuerfrei zu verkaufen, iVm den im Zuge der Verhandlung beim BFG am 28.1.2016 protokollierten Angaben des Bf. bezüglich den Bestand des Objekts A-Haus zumindest den Willen, mit möglichst geringen Kapitaleinsatz einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben innerhalb eines absehbaren Zeitraums zu erzielen.

Da beim Bf. als Bestandgeber des A-Hauses die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994 für die Jahre 2006 bis 2010 ungewiss ist, jedoch die Wahrscheinlichkeit besteht, dass Liebhaberei iSd § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 vorliegt, waren die in Zusammenhang mit den Sanierungsarbeiten des A-Hauses geltend gemachten Vorsteuern für die Jahre 2006 und 2010 vorläufig nicht als gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähige Vorsteuern anzuerkennen.

Aufgrund der vorangegangenen Ausführungen war die Beschwerde gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 als unbegründet abzuweisen.

Was die angefochtenen Einkommensteuerbescheide anbelangt, gelten dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.6.2012, 2010/15/0016, zufolge die Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden, auch für die Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Hinweis VwGH 20.9.2001, 96/15/0231).

Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, um das A-Haus in vermietungsbereiten Zustand zu versetzen, oder etwa die Absetzung für Abnutzung (AfA) von der Bereitstellung zur Vermietung bis zur effektiven Vermietung können als vorweggenommene Werbungskosten in Betracht kommen können, wenn ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nachweisbar ist.

Unbestritten ist, dass das A-Haus im Jahr 2006 in einem sanierungswürdigen Zustand gewesen ist. Bestätigt wird diese Tatsache durch die Angaben des Bf. bezüglich Bleirohre im A-Haus. Hat der Bf. das A-Haus nach Abschluss des Sanierungsarbeiten nachweislich für Bestandzwecke genutzt (siehe Mietverträge aus den Jahren 2015 und 2016), so stehen die während des Sanierungsverfahrens ab dem Jahr 2006fff angefallenen Kosten für das A-Haus in einem klaren Zusammenhang mit den Einnahmen aus dem A-Haus in den Jahren 2013 und 2015 ff.. Ist der Bestand der Einkunftsquelleneigenschaft des A-Hauses für die Jahre 2006 bis 2010 ungewiss, aber wahrscheinlich, dass Liebhaberei auch in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht vorliegt, so waren die in Zusammenhang mit den Sanierungsarbeiten des A-Hauses geltend gemachten Kosten für die Jahre 2006 und 2010 vorläufig nicht als vorweggenommene, gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen.

Es war daher auch die Beschwerde gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 abzuweisen.

Die Vorläufigkeit der Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2010 gemäß § 200 Abs. 1 BAO ist aufgrund der Aktenlage (abgabenbehördliche Feststellungen zur Vermietung des A-Objekts in Wien) zu bestätigen.

Die Frage, ob die Vermietung des A-Hauses als Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 anzusehen ist, ist nach § 2 Abs 4 dieser VO zu verneinen, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Da noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, dass Liebhaberei bei der Betätigung des Bf. als Bestandgeber des A-Hauses vorliegt, ergehen die angefochtenen Bescheide für die Jahre 2006 bis 2010 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Frage, ob die Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Anerkennung der Unternehmereigenschaft des Bf. als Bestandgeber und der Einkunftsquelleneigenschaft des A-Hauses für die Jahre 2006 bis 2010 vorliegen, eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage ist, liegt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, weshalb die (ordentliche) Revision unzulässig ist.

Wien, am 29. Jänner 2019