

miterledigt: RV/7100703/2013

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R im Beschwerdeverfahren Bf., über  
**I.** die Beschwerde vom 20.11.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 02.11.2011 betreffend Einkommensteuer 2007 – 2010 und **II.** über die Beschwerde vom 10.01.2013 gegen den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 10.12.2012 betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Die Beschwerden werden abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2007 – 2010 bleiben unverändert.

Der gemäß § 200 Abs 1 Bundesabgabenordnung – BAO idgF vorläufige Bescheid betreffend Einkommensteuer 2011 wird abgeändert. Die Wortfolge „Gem. § 200 (1) BAO vorläufiger Bescheid“ wird gestrichen. Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird gemäß § 200 Abs 2 BAO idgF endgültig festgesetzt.

Gemäß Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Als die im Spruch angeführten Bescheide angefochten wurden, war der Unabhängige Finanzsenat für die Rechtsmittelerledigung zuständig. Diese Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates endete am 31.12.2013. An die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates trat am 01.01.2014 das Bundesfinanzgericht (BFG), das alle mit Ablauf des 31.12.2013 anhängigen Rechtsmittelverfahren – und damit auch dieses Rechtsmittelverfahren – weiterführt.

Das Bundesfinanzgericht verwendet in seinen Verfahren die verwaltungsgerichtsübliche Terminologie: „*Berufungen*“ werden als „*Bescheidbeschwerden*“ bezeichnet, „*Berufungsvorentscheidungen*“ als „*Beschwerdevorentscheidungen*“ und „*Berufungswerber*“ als „*Beschwerdeführer (Bf.)*“.

## AUS DEN VERWALTUNGSAKTEN:

### 1. VERANLAGUNGSVERFAHREN:

#### 1.1. Einkommensteuererklärungen 2007 – 2011:

In der **Einkommensteuererklärung 2007** trug der Beschwerdeführer (Bf.) EUR 72.737,43 in der Rubrik „*Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden*“ ein und ergänzte handschriftlich „*Sanierungs- und Umbaukosten auf Zehnjahresverteilung Umbauende 2012*“.

In der **Einkommensteuererklärung 2008** trug der Bf. EUR 15.209,69 in der Rubrik „*Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden*“ ein. Diese Einkommensteuererklärung enthielt denselben handschriftlichen Vermerk wie die Einkommensteuererklärung 2007. Nach Aktenlage wurde der Grad einer Behinderung nicht festgestellt.

In der **Einkommensteuererklärung 2009** trug der Bf. EUR 13.118,87 in der Rubrik „*Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden*“ ein. Diese Einkommensteuererklärung enthielt denselben handschriftlichen Vermerk wie die Einkommensteuererklärung 2007. Die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2009 enthielt folgende Berechnung:

Bau EUR 12.171,70 + Dachbodenisolierung EUR 947,17 = EUR 13.118,87.

In der **Einkommensteuererklärung 2010** trug der Bf. EUR 14.243,88 in der Rubrik „*Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden*“ ein. Diese Einkommensteuererklärung enthielt denselben handschriftlichen Vermerk wie die Einkommensteuererklärung 2007. Die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010 enthielt folgende Berechnung:

Bau EUR 6.084,21 + Dachbodenisolierung EUR 144,20 = EUR 6.228,41.

In der **Einkommensteuererklärung 2011** trug der Bf. EUR 1.044,00 in der Rubrik „*Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden*“ ein und gab an, dass er ab 2012 Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden

erzielen wird. Seine Angaben ergänzte er handschriftlich mit: „*Belege für Sanierung der Ferienwohnung und Mietwohnung folgen*“.

## **1.2. Einkommensteuerveranlagungen 2007 – 2011:**

In den **Einkommensteuerbescheiden 2007 – 2010 (alle vom 02.11.2011)** wurden jeweils EUR 730,00 als „*Topf-Sonderausgaben*“ iSd § 18 EStG 1988 idgF vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen; im **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 10.12.2012** EUR 261,00.

Die Einkommensteuerbescheide 2007 – 2010 sind endgültige Bescheide; der Einkommensteuerbescheid 2011 ist als gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufiger Bescheid erlassen worden.

## **2. BESCHWERDEVERFAHREN:**

### **2.1. Beschwerdeverfahren/Einkommensteuer 2007 – 2010:**

Mit der **Beschwerde vom 20.11.2011**, eingelangt am 22.11.2011, wurden die Einkommensteuerbescheide 2007 – 2010 mit folgender Begründung angefochten:

*In den gen. Bescheiden wurden nur Pauschalen für Instandsetzungsaufwendungen für ein Wohngebäude in Ansatz gebracht.*

*Wie bereits bei meiner Einreichung der Unterlagen mitgeteilt, handelt es sich dem genannten Objekt ... I) um Aufwendungen für die Errichtung eines Eigenheimes durch Umwidmung eines öffentlichen Gebäudes (ehem. Gebäude1 ...) in Wohnraum; II) Aufwendungen für Herstellung und Instandsetzung eines ehemaligen Gebäudes2 zum Zwecke einer III) Mietwohnung sowie einer IV) Ferienwohnung.*

*Die eingereichten Unterlagen betreffen die Aufwendungen daher nicht nur für das von mir bewohnte Gebäude sondern die ebenso in Aussicht zu nehmenden Mietwohnungen. Da der gesamte Hausbestand in keinem bewohnbaren Zustand bei der Übernahme im Jahr 2007 war musste zunächst investiert werden um zukünftig Mieter zu finden.*

*Somit sind die Aufwendungen für die Mietwohnungen als Verlustvortrag zu behandeln und entsprechend in Ansatz zu bringen.*

*Entsprechend der Einheitswertauflistung (Akt ..... ) beträgt die Aufteilung der nutzbaren Fläche für das Wohnhaus 201,2 für die Mietwohnung 81,9 und für die Ferienwohnung 66,6 Quadratmeter. Entsprechend sind die zentralen Kosten auf die jeweiligen Objekte aufzuteilen.*

*Hierzu zählt die zentrale Energieanlage ebenso wie Elektroinstallationen etc. neben Versicherungsleistungen etc.*

*Wie Sie den beigegeführten Kopien entnehmen können wurden jeweils die entsprechenden Förderungen eingereicht und bewilligt, die jedoch nur den erhöhten Mehraufwand honorieren sollen.*

*Die Fertigstellung und Inbetriebnahme der Ferienwohnung ist für Februar 2012 und die der Mietwohnung im dritten Quartal 2012 vorgesehen.*

*Soweit sie weitere Unterlagen benötigen bitte ich um Mitteilung.*

Der Beschwerde legte der Bf. 2 Schreiben bei. Im Schreiben vom März 2009 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass ihm nach dem Burgenländischen Wohnbauförderungsgesetz ein Zuschuss iHv EUR 7.400,00 für die Installation einer Alternativennergieanlage gewährt wird. Im Schreiben vom 15.04.2010 wurde dem Bf. mitgeteilt, dass ihm auf Grundlage der Aktionsrichtlinie „Privatzimmer-Förderungsaktion Burgenland“ und der „Rahmenrichtlinie Wirtschaftsförderung des Landes Burgenland“ gemäß Landes-Wirtschaftsförderungsgesetz 1994 – WiföG, freigestellt gemäß der Gruppenfreistellungsverordnung für De minimis Beihilfen ein Förderungszuschuss iHv EUR 3.500,00 für die Errichtung/Einrichtung einer Ferienwohnung gewährt wird.

## **2.2. Mängelbehebungsverfahren (Beschwerde vom 20.11.2011):**

Den Mängelbehebungsauftrag, die Beschwerdepunkte und beantragten Änderungen bekannt zu geben, beantwortete der Bf. am 24.04.2012 wie folgt:

*Anfechtung der Bescheide 2007-2010 ... Es wurden keine Kosten für die Errichtung von Wohnraum in einem ehem. Gebäude2 zum Zwecke einer Miet- und Ferienwohnung im nebenstehenden Haus berücksichtigt. Wie bereits in meinem Brief vom 20.3. angegeben, wurde bereits in 2010 bei der ..... um eine Förderung für eine Ferienwohnung angesucht. Die Ferienwohnung ist fertiggestellt und die ... wird diese in den nächsten Tagen besichtigen und abnehmen. Damit ist sehr wohl eine nach Außen gerichtete Maßnahme, die auf Vermietung abzielt, bekannt. Desweiteren wird die Mietwohnung in Kürze fertig gestellt.*

*Es werden folgende Änderungen beantragt ... In den Bescheiden 2007 bis 2010 sind die anteiligen Kosten für die Errichtung von zentralen Einrichtungen wie Heizung, Wasser und Abwasser etc. ebenso die Kosten für die Sanierung des Miethauses zu berücksichtigen. Die aufgelaufenen Kosten sind in Form eines Verlustvortrages für die Errichtung von Wohnraum in Ansatz zu bringen. Wie mit Frau ... telefonisch besprochen, werde ich die Kosten entsprechend den AFA-Richtlinien aufschlüsseln und Ihnen nach Fertigstellung des Hauses nochmals einreichen.*

## **2.3. Beschwerde vorentscheidung/Einkommensteuerbescheide 2007 – 2010:**

Die Beschwerde (20.11.2011) wurde vom Finanzamt in den gemäß § 200 Abs 1 BAO idgF vorläufig erlassenen **Beschwerdevorentscheidungen vom 24.02.2012** mit folgender Begründung abgewiesen:

*Der Pflichtige beantragt Aufwendungen als Überschuss der WK über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.*

*Die Veranlagung erfolgt gemäß § 200 BAO vorläufig, weil derzeit keine Sicherheit besteht, dass die in Frage kommenden Gebäudeteile zur Einkunftserzielung aus Vermietung und Verpachtung dienen werden.*

*Es wurde bis heute keine nach Außen gerichtete Maßnahme, die auf eine Vermietung abzielt, bekannt gegeben. Die Anerkennung des Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen kann bei etwaiger Vermietung und positiver Prognose entsprechend gewürdigt werden. Darüber hinaus werden Sie darauf hingewiesen, dass im Falle der Anerkennung des Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen eine exakte Trennung der privaten von den zur Vermietung dienenden Anschaffungs- und Herstellungskosten notwendig sein wird und diese nur im Rahmen der AfA in Höhe von 1,5% zu berücksichtigen sein werden.*

Die bereits anerkannten Sonderausgaben wurden nicht abgeändert.

## **2.4. Vorlageantrag/Einkommensteuer 2007 – 2010:**

**2.4.1.** Die Beschwerdevorentscheidungen wurden vom Bf. mit dem **Vorlageantrag vom 21.03.2012**, eingelangt am 23.03.2012, mit folgender Begründung angefochten:

*Wie Ihnen bereits in meiner Berufung vom 22.11.2011 mitgeteilt handelt es sich um drei vollkommen separate Wohneinheiten, wovon nur eine von mir persönlich genutzt wird.*

*In meiner Berufung habe ich darauf hingewiesen, dass die Ferienwohnung im Frühjahr zur Vermietung bereitsteht. Da ich eine Tourismusförderung 2010 beantragt und auch bewilligt bekommen habe wurde die Fertigstellung der Wohnung auch der ... und der Gemeinde ... mitgeteilt.*

*Somit ist die "nach Außen gerichtete Maßnahme" sehr wohl bekannt.*

*Wie außerdem mitgeteilt wird die Mietwohnung in der nächsten Zeit fertig gestellt. Sobald ich hierfür einen Mieter gefunden habe werde ich ihnen das mitteilen und die Kostenaufstellungen nochmals einreichen.*

*Wie die AFA in Höhe von 1,5% zu berücksichtigen ist, ist mir unverständlich, da es sich um keinen Neubau handelt (65 Jahre).*

**2.4.2.** Dem Vorlageantrag war folgendes Schreiben vom 14.03.2012 beigelegt:

*Nachdem der Elektriker die letzten Geräte angeschlossen hat, darf ich Ihnen die Fertigstellung der Ferienwohnung mitteilen.*

*Die Ferienwohnung besteht aus insgesamt 62,67 Quadratmeter laut Plan.*

*Die Anzahl der Betten beläuft sich auf 4 fixe Betten und 2 variable; d.h. insgesamt können bis zu 6 Personen übernachten.*

*Anzahl der Schlaf-Zimmer 2 mit 3 (4) Betten, Wohn-Schlafzimmer mit 1(2) Bett und Couch, Wohnküche mit Esstisch für 6 Personen mit kompl. Kücheneinrichtung; separates WC mit Handwaschbecken, Bad mit Dusche und sep. Badewanne, Flur*

*Die Zimmerfußböden sind mit Laminat belegt und die Küche hat PVC Fußbodenbelag.*

*Der Gemeinde ... wurde ebenso die Fertigstellung der Ferienwohnung gemeldet.*

*Die Ferienwohnung kann jederzeit besichtigt werden, jedoch bitte ich um telef.*

*Anmeldung. Die Kostenaufstellung und Belege sind dann ebenso einsehbar.*

## **2.5. Vorhalteverfahren (Schreiben/Finanzamt vom 02.05.2012; Telefonat mit dem Bf. vom 22.06.2012):**

**2.5.1.** Am 02.05.2012 sandte das Finanzamt folgendes Schreiben an den Bf.:

*In den Einkommensteuererklärungen 2007-2010 haben Sie unter dem Titel Sonderausgaben Aufwendungen für Versicherungsprämien und für die Errichtung von Wohnraum beantragt. Gem. § 18 (3) Z 2 EStG sind diese Sonderausgaben insgesamt bis zu einem persönlichen Höchstbetrag von Euro 2.920,-- abzugsfähig. Sind die beantragten Sonderausgaben höher, so ist ein Viertel des Höchstbetrages ( = 730,--) als Sonderausgaben abzusetzen. Genau das ist in Ihrem Fall geschehen. Die Erstbescheide sind somit aufgrund Ihrer Erklärung ergangen.*

*In der Berufung vom 20.11.2011 erhoben Sie dann aber dagegen Einwendungen und argumentierten damit, dass für das Wohngebäude nur Pauschalen in Ansatz gebracht wurden.*

*Wenn Aufwendungen nicht nur das von Ihnen gewohnte Gebäude betreffen, sondern teilweise auch beabsichtigten Mietwohnungen zuzurechnen wären, so liegt es an Ihnen, diesen Sachverhalt offen zu legen. Bislang sind unter dem Titel "Vermietung und Verpachtung" weder in den Einkommensteuererklärungen Überschüsse eingetragen noch wurden dazu irgendwelche Unterlagen (z.B. Mietverträge) vorgelegt.*

*Bisher wurde erklärungskgemäß veranlagt. Wenn Sie nun meinen, dass Sie in Zukunft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen werden, so ersuche ich Sie, uns das in den Jahren 2007-2010 entsprechend darzulegen.*

*In der Berufungsvorentscheidung wurden diese Einkünfte mit Null in Ansatz gebracht.*

*Dazu erhoben Sie mit Schreiben vom 21.3.2012 das Rechtsmittel der Berufung. Daraus ist jedoch auch nicht ersichtlich, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, welche Aufwendungen auf die geplante Vermietung entfallen sollen, und welche Bescheidänderungen nun tatsächlich beantragt werden.*

*Mit Kaufvertrag vom 8.5.2007 erwarben Hr. ...., Frau ..... und Frau ..... (je 1/3) die Grundstücke ... um den Kaufpreis von Euro 70.000,--. Unter Pkt. 12 wird vereinbart, dass die Käufer die Vertragsobjekte vornehmlich zum Zwecke der Selbstbewohnung erwerben und eine gewerbliche Nutzung derselben nicht vorgenommen wird.*

*Durch wen wurde wann der Kaufpreis entrichtet? Bitte um Belege.*

*Die Käufer nutzen es zur Selbstbewohnung? Bitte um Stellungnahme zu Pkt. 12 des KV.*

*Grundbücherliche Eigentümer sind drei Personen, es handelt sich um eine Miteigentums-gemeinschaft. Die eine Wohnung nutzen lt. Ihrem Schreiben Sie, die anderen beiden wollen auch nur Sie vermieten?*

*Welche rechtlichen Vereinbarungen liegen dazu vor?*

*Wer trägt die Kosten des Umbaus?*

*Wenn Sie nun in den Jahren 2007-2010 negative Einkünfte aus dem Titel der "Vermietung und Verpachtung" in Ansatz gebracht haben wollen, ersuchen wir Sie um genaue Bekanntgabe des Betrages.*

*Es ist für jedes Jahr eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorzulegen - grundsätzlich durch die Miteigentümergeinschaft - oder, wenn es einen anderen Rechtsgrund gibt, durch Sie.*

*Evtl. Vermietungsabsichten sind nachzuweisen. Ab wann? An wen? Liegen bereits Mietverträge vor?*

*Gemäß § 1 (2) der Liebhabereiverordnung ist bei Verlusten, die aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen entstehen, grundsätzlich von Liebhaberei auszugehen. Gemäß Abs 1 liegen damit keine Einkünfte vor. Gemäß Abs 4 liegt jedoch Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum (20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Nutzung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung anzunehmen.*

*Bitte um Vorlage der Prognoserechnungen für jede einzelne vermietete Wohnung.*

**2.5.2.** Lt. Aktenvermerk über das Telefonat mit dem Bf. vom 22.06.2012 hat der Bf. den Vorhalt nicht beantwortet, weil ihm die Vorhaltsbeantwortung zu aufwendig war.

## **2.6. Beschwerdeverfahren/Einkommensteuer 2011:**

Mit der **Beschwerde vom 10.01.2013**, eingelangt am 14.01.2013, wurde der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2011 vom 10.12.2012 mit folgender Begründung angefochten:

*.... Es wurden keine Kosten für die Errichtung von Wohnraum in einem ehem. Gebäude2 zum Zwecke einer Miet- und Ferienwohnung im nebenstehenden Haus berücksichtigt.*

*Wie bereits in meinem Brief vom 20.3.12 angegeben, wurde bereits in 2010 bei der ... um eine Förderung für eine Ferienwohnung angesucht. Die Ferienwohnung ist fertiggestellt und die ... hat mit Datum 28.03.2012 die instandgesetzte Ferienwohnung besichtigt und abgenommen.*

*Damit ist sehr wohl "eine nach Außen gerichtete Maßnahme, die auf Vermietung abzielt" erfolgt. Des weiteren wurde die Mietwohnung fertiggestellt und zum 1.9.2012 vermietet.*

*Es werden folgende Änderungen beantragt: In den Bescheiden 2007 bis 2011 sind die anteiligen Kosten für die Errichtung von zentralen Einrichtungen wie Heizung, Wasser und Abwasser etc. ebenso die Kosten für die Sanierung des Miethauses zu berücksichtigen.*

*Die aufgelaufenen Kosten sind in Form eines Verlustvortrages für die Errichtung von Wohnraum in Ansatz zu bringen.*

*Die Anfechtung der Bescheide 2007 bis 2010 liegen noch zur Begutachtung beim 7. Senat vom 10.7.2012 vor.*

*Wie damals mit Frau ... und Frau ... telefonisch besprochen werde ich die Gesamtkosten entsprechend den AFA-Richtlinien aufschlüsseln und Ihnen mit der Einkommensteuererklärung 2012 nochmals einreichen.*

### **3. EINGABEN – BESCHWERDEFÜHRER:**

#### **3.1. Schreiben vom 08.02.2013:**

In diesem Schreiben gab der Bf. an, dass er dem Finanzamt die Kopie eines Mietvertrages für ein Mietverhältnis übersendet, das an einem 1. September begonnen hat und derzeit auf 3 Jahre befristet ist.

Lt. Mietvertrag vom 30.08.2012 begann dieses Mietverhältnis am 01.09.2012, wurde für 12 Monate abgeschlossen und endete am 30./31.08.2013. Vermietet wurde die ca. 70 m<sup>2</sup> große Wohnung im Erdgeschoß. Der monatliche Mietzins betrug EUR 350,00.

Bestandteil dieses Mietvertrags ist die *„Beilage B zum Mietvertrag für befristete Mietverträge“* lautend: *„Beilage B zum Mietvertrag für befristete Mietverträge ... die Befristung ist nur durch schriftlichen Hauptmietvertrag in folgenden Fällen rechtswirksam: A. Wohnungsmietverträge (alle Haupt- und Untermietverträge) bei MRG Voll- und Teilanwendungsbe- reich: Befristung mindestens 3 Jahre ...“*

#### **3.2. Schreiben vom 21.10.2014 an den Unabhängigen Finanzsenat:**

Am 29. Oktober 2014 langte folgendes Schreiben beim Bundesfinanzgericht ein:

*Nachfrage der Berufungen Steuerklärungen 2007-2010 und folgende*

*Aufgrund der Berufung vom 22.11.2011 wurden die Bescheide 2007 – 2010 am 24. Februar 2012 als vorläufige Veranlagung eingestuft.*

*Der geführte Schriftverkehr noch geführte Telefonate brachten bisher Ergebnisse. Gestellte Fragen wurden ignoriert.*

*Ich möchte kurz den Sachverhalt nochmals darstellen.*

*Im Jahre 2007 habe ich zusammen mit meinen Töchtern das öffentliche Objekt; ... - vormals Gebäude<sup>1</sup> von ... - gekauft, um darin Wohnungen zu errichten bzw. zu sanieren. Die Gebäude standen bereits seit 4 Jahren leer und befanden sich in einem desolaten Zustand ohne funktionierende Heizung etc.*

*1. Der Kaufpreis wurde von allen drei beteiligten Parteien von ihren Konten bezahlt. Der Ausbau und Nießbrauch wurde in einer Vereinbarung festgelegt. Die Töchter leben und arbeiten seit langen Jahren mit 1. Wohnsitz in ... und haben dort eigene Familien.*

*2. Um das Objekt zumindest prov. bewohnen zu können mussten bis zum Winter eine neue Heizung und die sanitären Vorraussetzungen geschaffen werden. Eine Trennung der Heizung nach Objekten war nicht sinnvoll da eine Hackgut-Heizung verbunden mit Solarpanelen nur im größeren Verbund sinnvoll zu betreiben ist. Entsprechende Förderungen wurden beantragt und bewilligt.*



3. Nachdem die ehem. Gebäude1 bis 2009 umgebaut wurde konnte diese als Wohnung von mir genutzt werden.

4. Die Sanierung des ehem. Gebäudes2 Top 2 und 3 zu vollwertigen Wohnungen erfolgte von 2010 bis 2012. Top 2 sollte fix vermietet werden, während Top 3 als Ferienwohnung (FW) geplant war. Mangelnde Unterbringungs-Kapazitäten in ... Hierfür wurde eine Förderung beantragt und bewilligt.

5. Die Ferienwohnung wurde erstmals im Juli 2012 während ... tageweise und in den Jahren 2013 und 2014 mehrere Wochen vermietet. Die Mietwohnung wurde ab 1.9.2012 fix vermietet und ist es auch heute noch.

Die Bau und Veränderungsbewilligung für die Wohnraumsanierung der zwei Objekte erfolgte im Juni 2007.

Die endgültige Benützungsbewilligung und Abnahme wurde im Mai 2012, also innerhalb von fünf Jahren, durchgeführt.

Die Ausgaben für die Wohnraumsanierung wurden von mir beauftragt bzw. die Kostenrechnungen erfolgten auf meinem Namen. Hierzu gehörten u.a.

- neue Fenster samt Rahmen wurden im Mietshaus zur Verbesserung des Lärmschutzes (teilweise Straße) und zur Minderung des Energieverbrauchs ausgetauscht, ebenso die Eingangstür.

- Austausch der Heizungsanlage und Heizungsinstallationen zu einer verbesserten Heizleistung.

- Einbau einer Solar- Warmwasserversorgung.

- Maßnahmen zur Verminderung des Energieverlustes und -verbrauchs wie z.B. Dachbodenisolierung etc.

- Einbau von Badezimmer und neuen Toilettenanlagen.

Bei den Telefonaten mit Frau ... und Frau ... ging es immer darum dass erst Einnahmen vorhanden sein müssen um Kosten abzusetzen zu können.

Bekanntlich ist es jedoch so, dass erst investiert werden muss um Nutzen erzielen zu können. Da ich jedoch Pensionist bin und kein Gewerbe betreibe handelt es sich nicht um Liebhaberei, sondern die Vermietung dient dem Wohl der Gemeinde und zur Minderung meines Investitionseinsatzes und der Erhaltung der Objekte. Ich bitte daher um Berücksichtigung der Sonderausgaben.

Im übrigen ist es eigentlich auch Aufgabe des Finanzamtes den Steuerzahler zu beraten und zu unterstützen in seinen Anliegen. Bitten um Terminvereinbarungen z.B. auch bzgl. Doppelbesteuerungen wurden schlicht ignoriert.

#### **4. BFG – ERMITTLUNGSVERFAHREN:**

##### **4.1. Vorhalt (11.02.2015):**

Am 11.02.2015 sandte das Bundesfinanzgericht folgendes Schreiben an den Bf.:

*„Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung sind Ausgaben, die als Sonderausgaben, Verlustvortrag oder Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden, nachzuweisen. Werden keine Nachweise erbracht, ist die Beschwerde jedenfalls abzuweisen.“*

*Das Bundesfinanzgericht ersucht Sie daher, A) die im Schreiben vom 21.10.2014 in Pkt. 1. erwähnte Vereinbarung und B) die Rechnungen und Zahlungsnachweise für alle Ausgaben aus den Jahren 2007 – 2011 vorzulegen, die Sie als Sonderausgaben, Verlustvortrag und Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht haben sowie die Frage: „Welche Ausgaben entfallen auf die von Ihnen bewohnte Wohneinheit“ zu beantworten.“*

#### **4.2. Vorhaltsbeantwortung (10.03.2015):**

Am 10.03.2015 antwortete der Bf. mit Vorlage der Belege für 2007 – 2012 und gab dazu an, dass 2012 die Bauarbeiten abgeschlossen und die Benützungsbewilligung erteilt wurde. Der Bf. konnte 2012 den ersten Gast in die Ferienwohnung Top 3 aufnehmen. Er vermietete die Ferienwohnung Top 2 ab Herbst. Die Kostenaufteilung auf die Wohnung Top 1 und die beiden anderen Wohnungen Top 2 und 3 erfolgte gemäß dem Schlüssel der Einheitswertberechnung. Die Gesamtkosten der Sanierung und Renovierung waren wesentlich höher als die angeführten Kosten, weil viele Eigenleistungen erbracht wurden und die Gebäude1 barrierefrei gestaltet wurde. Die Kosten der Zentralheizung (inklusive darin integriertem Wohnzimmerkamin) für beide Häuser konnten nicht getrennt werden.

**Am 26.05.2007 vereinbarten der Bf. und seine Töchter:** Der Bf. erhält als Miteigentümer das Wohnrecht auf Lebenszeit. Soweit eine Vermietung eines oder aller Gebäude erfolgt, wird durch den Bf. das Nießbrauchrecht in Anspruch genommen. Die laufenden Kosten werden vom Bf. übernommen. Durch das Nießbrauchrecht ist der Bf. berechtigt, die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für sich selbst zu verwenden. Aus den Mieteinnahmen sind auch die laufenden Kosten zu tragen. Der Umbau und Ausbau der ehemaligen Gebäude1 und des Gebäudes2 erfolgt durch alle Beteiligten, wobei die Sachleistungen hauptsächlich durch den Bf. erfolgen und die Eigenleistungen durch die Töchter.

#### **4.3. Ad. Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung (10.03.2015):**

**4.3.1.** Die vorgelegten Belege sind bspw. Schreiben eines Notars über die Einzahlung der Grunderwerbssteuer und Eintragungsgebühr im Grundbuch, Rechnungen für Einreichpläne und diverse Baumeisterarbeiten, Baumarktrechnungen, 1 Teilrechnung – Fensterlieferung vom 17.10.2007, Anbot vom 11.06.2007 für Fenster und Türen mit handschriftlichen Anmerkungen: „Top 2“, „Küche“, „Tür Top 2 + 3 Eingang außen“, „Tür Top 2“, „WZ“, Rechnungen November/Dezember 2007 für die Solaranlage, Rechnung vom 24.01.2008 über den Kauf von Hörgeräten samt Fernbedienung (EUR 4.368,78; Kassabeleg vom 06.02.2008 über die Eigenleistung iHv EUR 2.750,12), Wohnungs- und Eigenheimversicherungen, Saldenmitteilung einer Bank vom 25.01.2008 über einen Forderungssaldo iHv EUR 99.065,94 und Bestätigung vom 26.04.2012 über die Nutzung einer Ferienwohnung mit 63 m<sup>2</sup> für touristische Zwecke.

**4.3.2.** Die **baubehördliche Bewilligung** für den Umbau der ehemaligen Gebäude 1, die Errichtung eines Gartenhäuschens, eines Gartenteiches, einer Fertigteilgarage, einer Pergola und eines Carports wurde mit **Bescheid vom 20.06.2007** erteilt. Am **18.05.2012** erfolgte die Benützungsfreigabe.

**4.3.3.** Die als Sonderausgaben, Verlustvortrag und/oder vorweggenommene Werbungskosten geltend gemachten Gesamtbeträge hat der Bf. wie folgt aufgeschlüsselt:

**2007:** Eintragung ins Grundbuch 1/3, baubehördliche Bewilligung, Verwaltungsabgabe Heizung, Verwaltungsabgabe Heizung Abnahme, Erstellung Umbauplan, diverse Baumeisterarbeiten, Decke Bad; Durchbrüche Türen/Fenster, Umbau Zählerverteiler, Einbau Wasserzähler, Türen/Fenster liefern und Einbau, Anzahlung 5000,- Rest 3500,- Aufteilung lt. Liste, Innenabdichtung Kamin, Rohranschluss, Zement, Kalk, Sand, Baggararbeiten Zufahrt Garage, Baggararbeiten Zufahrt Garage, Gebrauchsabnahme Kamine, Heizung, Abnahmebefund Heizung, Hauswasserwerk etc, Heizungsanlage, Solaranlage Heizung und Warmwasser, Wasserinstallationen Top 1, ... Kaminofen Top 1 ergeben in Summe EUR 67.083,25; davon entfallen 58,4% oder EUR 38.486,62 auf Top 1 und 41,6% oder EUR 28.596,63 auf Top 2 und Top 3.

Als „sonstige Sonderausgaben/Werbungskosten“ werden die Versicherungen ... , Haus-Gebäude, KfZ und Rechtsschutz sowie die Zinsen für einen Altkredit in Deutschland geltend gemacht.

Die Gesamtsumme der Ausgaben beträgt EUR 73.232,20.

**2008:** Notariatsgebühren Anteil 1/3, Balkon für Top 1 Anzahlung, Feinkies für Terrasse, Betonsteine, Mauersand etc, Rollschotter Einfahrt, Betonschotter, Mauersand - Einfahrt, Rollschotter Einfahrt, Betonschotter, Zement, Sand, A und B für Dachbodenisolierung, C für Dachbodenisolierung, D für Dachbodenisolierung, Brunnenpumpenreparatur, Hörgeräte Eigenanteil, Kreditgebühren, die Versicherungen ..., Haus-Gebäude, KfZ und Rechtsschutz sowie die Zinsen für einen Altkredit in Deutschland.

Die Gesamtsumme der Ausgaben beträgt EUR 11.620,08.

**Belege/Hörgeräte (Rechnung vom 24.01.2008, Kassabeleg vom 06.02.2008):** Die Rechnung vom 24.01.2008 wurde für 1 Hörgerät rechts EUR 1.722,50, 1 Hörgerät links EUR 1.722,50, 1 Maßrohrstück rechts EUR 68,33; 1 Maßrohrstück links EUR 68,33, Batterien EUR 6,83, 1 Fernbedienung EUR 187,50 und 1 Etui für Fernbedienung EUR 6,66 ausgestellt. Die v.a. Beträge ergeben in Summe EUR 3.782,65 und minus Abschlag Stereo-Versorgung (EUR 142,00) den Warenwert Netto EUR 3.640,65 und plus 20% Mehrwertsteuer (EUR 728,13) den Gesamtwert EUR 4.368,78. EUR 4.368,78 abzüglich voraussichtlichem Kostenbeitrag – Krankenkassa (EUR 1.533,60) ergibt eine voraussichtliche Eigenleistung iHv EUR 2.835,18. Lt. Kassabeleg vom 06.02.2008 ergibt der Gesamtwert EUR 2.835,18 minus 3% Rabatt (EUR 85,06) einen Zahlungsbetrag iHv EUR 2.750,12, der bar entrichtet wurde.

**2009:** Balkon für Top 1 Restzahlung, Verbau des Kamins, Elektroarbeiten Top 1, Betonschotter Parkplatz, Betonschotter Parkplatz, Treppe für Balkon, A für Dachbodenisolierung, D für Dachbodenisolierung, „Wasserleitung für Top 2 und 3 verlegen“ ergeben in Summe EUR 11.579,20; davon entfallen EUR 11.238,12 auf Top 1 und EUR 341,15 auf Top 2 und 3.

Als „sonstige Sonderausgaben/Werbungskosten“ werden die Versicherungen ..., Haus-Gebäude, KfZ und Rechtsschutz geltend gemacht.

Die Gesamtsumme der Ausgaben beträgt EUR 13.645,40.

**2010:** Gaube Top 3, Gaubeneindeckung Top 3 und Fenstertausch Top 2 und 3 ergeben in Summe EUR 5.149,71.

Als „sonstige Sonderausgaben/Werbungskosten“ werden die Versicherungen ..., Haus-Gebäude, KfZ und Rechtsschutz geltend gemacht.

Die Gesamtsumme der Ausgaben beträgt EUR 7.171,70.

**2011:** D für Dachbodenisolierung, Wasser/Abwasserinstallation neu Top 2 und 3 und Inbetriebnahme Wasser/Heizung Top 2 und 3 ergeben in Summe EUR 5.952,80.

Als „sonstige Sonderausgaben/Werbungskosten“ werden die Versicherungen ..., Haus-Gebäude, KfZ und Rechtsschutz geltend gemacht.

Die Gesamtsumme der Ausgaben beträgt EUR 8.187,54.

**4.4. Auszug aus dem Grundbuch – Hauptbuch vom 24.08.2015:** Wohnrecht und Nießbrauch sind nicht im Grundbuch eingetragen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Da der Bf. den Vorlageantrag rechtzeitig gestellt hat, scheiden alle Beschwerdevereinscheidungen aus dem Rechtsbestand aus und werden zum Vorhalt. Da der Bf. beide Beschwerden rechtzeitig eingebracht hat, ist über die Beschwerdepunkte aus den Beschwerden und dem Vorlageantrag „*in der Sache*“ zu entscheiden.

### **Beschwerdepunkt/e**

Strittig ist, ob – und wenn ja, in welcher Höhe – Ausgaben iHv EUR 72.737,43 (2007), EUR 15.209,69 (2008), EUR 13.118,87 (2009), EUR 14.243,88 (2010) und EUR 1.044,00 (2011) **1.** als Sonderausgaben, **2.** als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung und/oder **3.** als Verlustvortrag von den Gesamtbeträgen der Einkommen 2007 bis 2011 abziehbar sind. Der Bf. beantragt, alle strittigen Ausgaben nach den Einheitswerten der als Eigenheim verwendeten ehemaligen Gebäude<sup>1</sup> und dem ehemaligen Gebäude<sup>2</sup> aufzuteilen.

## 1. Beschwerdepunkt – Sonderausgaben

### 1.1. Sach- und Beweislage

Der Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt ist zugrunde zu legen, dass der Bf. die strittigen Ausgaben in den Einkommensteuererklärungen 2007 – 2011 in der Rubrik „*Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die zur Schaffung und Errichtung oder Sanierung von Wohnraum geleistet wurden*“ eingetragen und damit als Sonderausgaben – „Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung“ erklärt hat.

Mit den im Beschwerdeverfahren vorgelegten Belegen, hat der Bf. nachgewiesen, dass er die (jetzt) als Eigenheim verwendete ehemalige Gebäude<sup>1</sup> in den Streitjahren saniert und damit Wohnraum geschaffen hat. Betragsmäßig können die Ausgaben für die Sanierung des Eigenheims aus den vorlegten Belegen zwar nicht ermittelt werden, jedoch hat der Bf. glaubwürdig dargelegt, dass er bspw. eine das Eigenheim und das Gebäude<sup>2</sup> versorgende Solarzellenanlage und Heizung eingebaut hat. Die von ihm vorgeschlagene Aufteilung der Ausgaben für gemeinschaftliche Anlagen nach den Einheitswerten ist daher plausibel und wird der Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt zugrunde gelegt.

### 1.2. Rechtslage

*Gemäß § 18 Abs 1 Einkommensteuergesetz – EStG 1988 in den in den Streitjahren geltenden Fassungen sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:*

...

**3.** *Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung: a) Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden ... b) Beträge, die verausgabt werden zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gelegen sind ... c) Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum ... d) Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit a bis lit c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen.*

*Gemäß § 18 Abs 2 EStG 1988 in den in den Streitjahren geltenden Fassungen ist für Sonderausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 ... ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von EUR 60,00 abzusetzen.*

*Gemäß § 18 Abs 3 EStG 1988 in den in den Streitjahren geltenden Fassungen wird in Ergänzung des Abs 1 bestimmt:*

...

**2.** *Für Ausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der*

*gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von EUR 2.920,00 jährlich.*

*... Sind diese Ausgaben insgesamt niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs 2, als Sonderausgaben abzusetzen; gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).*

*Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36 400 Euro, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 50.900,00 (ab Veranlagung 2009: EUR 60.000,00) ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs 2 ergibt.*

### **1.3. rechtliche Würdigung und Entscheidung**

Die Sonderausgaben sind gesetzeskonform veranlagt worden: Da der Bf. die ehemalige Gebäude1 als Eigenheim verwendet, sind die auf die Gebäude1 entfallenden Ausgaben Wohnraumschaffungs- und Wohnraumsanierungsausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988 idgF. Sie sind nicht in voller Höhe als Sonderausgaben abziehbar, da § 18 Abs 3 EStG 1988 idgF bestimmt, dass sie bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von weniger als EUR 36.400,00 zu einem Viertel, ab EUR 36.400,00 in dem Ausmaß zu weniger als einem Viertel und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von EUR 50.900,00 (ab 2009: EUR 60.000,00) in Höhe des Pauschbetrages abziehbar sind.

Von dieser Rechtslage ausgehend ist das Mehrbegehren, die Ausgaben in voller Höhe einkommensmindernd zu berücksichtigen, abzuweisen.

## **2. Beschwerdepunkt – Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung**

### **2.1. Sach- und Beweislage**

Der Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt sind die Jahre 2007 – 2011 als Streitjahre, das ehemalige Gebäude2 als Gegenstand dieses Beschwerdepunktes, der Kaufvertrag vom 08.05.2007, die Vereinbarung vom 26.05.2007, die 2010 beantragte Tourismusförderung und der Mietvertrag vom 30.08.2012 zugrunde zu legen.

Aus den handschriftlichen Anmerkungen „Top 2 und Top 3“ im Anbot vom 11.06.2007 für Fenster und Türen und der Rechnung von November/Dezember 2007 für die Solarzellenanlage ist ersichtlich, dass der Bf. das ehemalige Gebäude2 auch ab der 2. Hälfte 2007 renoviert hat und dass er gemeinschaftliche Anlagen für beide Gebäude errichtet hat. Diese Sachlage ist der Entscheidung auch zugrunde zu legen.

### **2.2. Rechtslage**

*Gemäß § 16 Abs 1 Einkommensteuergesetz – EStG 1988 in den in den Streitjahren geltenden Fassungen sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.*

*Bei steuerpflichtigen Mieteinnahmen sind Werbungskosten nur jene Ausgaben, die in unmittelbarem, ursächlichen, wirtschaftlichen Zusammenhang zu diesen Mieteinnahmen stehen und ernstlich ihrer Erwerbung, Sicherung und Erhaltung dienen.*

*„Vorweggenommene“ und damit vor Erzielen steuerpflichtiger Vermietungseinnahmen gemachte Ausgaben sind Werbungskosten aus Vermietung, wenn sie 1.) mit einer angestrebten Vermietungstätigkeit, die auf das Erzielen positiver Einkünfte gerichtet ist, in einem ausreichend bestimmten, wirtschaftlichen, Zusammenhang stehen und wenn 2.) die ernsthafte Vermietungsabsicht als erwiesen anzusehen ist.*

*Die ernsthafte Vermietungsabsicht ist als erwiesen anzusehen, wenn das Erzielen von Mieteinkünften tatsächlich beabsichtigt ist und mit ziemlicher Sicherheit feststeht (VwGH 28.05.1986, 85/13/0045; VwGH 31.01.2001, 99/13/0249; Jakom/Laudacher, EStG-Kommentar, Wien 2010, Rz 126 zu § 2) oder wenn der auf die zukünftige Vermietung gerichtete Entschluss klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über die Absichtserklärung hinaus gehenden Umständen nach Außen in Erscheinung tritt (vgl. VwGH 23.06.1992, 92/14/0037; VwGH 29.07.1997, 93/14/0132; VwGH 07.10.2003, 2001/15/0085; VwGH 31.03.2004, 2003/13/0151; VwGH 19.09.2007, 2004/13/0096 und VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013).*

*Die Anschaffung, die Errichtung oder der Umbau können für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Mieteinnahmen angesehen werden (vgl. etwa VwGH 17.05.1988, 85/14/0106; VwGH 23.06.1992, 92/14/0037). Gleiches gilt auch für die Aufnahme allfälliger Kreditmitteln für den Kauf, die Errichtung oder den Umbau eines Objektes (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175).*

*Der endgültige Entschluss, zukünftig Mieteinkünfte erzielen zu wollen, muss sich durch objektive Umstände belegen lassen, insb. durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, deren Feststellung und Würdigung dem Gericht als Tatsacheninstanz obliegt (VwGH 21.10.1993, 92/15/0060, mwA; BFH 28.10.2008, IX R/1/07).*

*Dabei sind nur jene nach außen gerichteten Handlungen maßgebend, die "jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer Vermietungstätigkeit ansieht" (VwGH 04.03.2009, 2006/15/0175 und VwGH 17.05.1988, 85/14/0106). Nicht entscheidend ist, ob die Vorbereitungshandlungen gegenüber einer unbefangenen Person gesetzt wurden; entscheidend ist lediglich, ob auch eine unbefangene Person diese Handlungen als Vorbereitungshandlungen angesehen hätte. Ist dies nicht der Fall, kann die Vermietungsabsicht auch nicht rückwirkend damit begründet werden, dass das Objekt zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich vermietet worden ist.*

### **2.3. rechtliche Würdigung und Entscheidung**

Da der Mietvertrag vom 30.08.2012 das – zeitlich gesehen – älteste Dokument über eine Vermietung ist, hat der Bf. in den Streitjahren nicht vermietet. Deshalb ist in dieser Beschwerdesache die Rechtsfrage zu beantworten, ob – und wenn ja, in welcher Höhe – die als Sonderausgaben erklärten Ausgaben vorweggenommene Werbungskosten aus Vermietung sind.

Damit Ausgaben vorweggenommene Werbungskosten aus Vermietung sind, müssen sie nach der vorzit. Rechtsprechung folgende Voraussetzungen erfüllen: Sie müssen 1.) in einem ausreichend bestimmten, wirtschaftlichen, Zusammenhang mit der angestrebten Vermietung stehen und 2.) muss die ernsthafte Vermietungsabsicht als erwiesen anzusehen sein. Diese Voraussetzungen werden nicht erfüllt:

- Für einen unbefangenen Dritten, der den Kaufvertrag liest, ist keine bei Vertragsabschluss allenfalls bestehende Vermietungsabsicht erkennbar, da im Kaufvertrag vom 08.05.2007 in Pkt. 12 von einem Erwerb zum Zwecke der „Selbstbewohnung“ die Rede ist.
- Die Vereinbarung vom 26.05.2007 ist eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen, da die Vertragsparteien der Bf. und seine Töchter sind. *Sind die Vertragspartner einer Vereinbarung nahe Angehörige, ist die Vereinbarung nur dann für den Bereich des Steuerrechtes anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH vom 24.05.2012, 2009/15/0130).*

Dazu wird festgestellt:

In dieser Vereinbarung steht sinngemäß, dass der Bf. das Wohnrecht auf Lebenszeit und den Nießbrauch (österr. „Fruchtgenuss“) an allen Gebäuden erhält, wenn diese Gebäude ganz oder teilweise vermietet werden und dass der Bf. Um- und Ausbau – Sachleistungen und die Töchter Um- und Ausbau – Eigenleistungen erbringen.

Nicht im Grundbuch eingetragene Wohnungs- und Fruchtgenussrechte gehen bei der Veräußerung an einen gutgläubigen Erwerber unter (vgl. bspw. Memmer in Kletečka/Schauer, ABGB-ON<sup>1.02</sup> § 509 ABGB, Anm 7, Stand 1.6.2014, rdb.at). Deshalb ist deren Eintragung im Grundbuch fremdüblich. Aus dem Grundbuch hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass das Wohn- und das Fruchtgenussrecht nicht eingetragen sind.

Ein unbefangener Dritter kann daher nicht erkennen, dass diese Rechte vereinbart worden sind. Die Vereinbarung vom 26.05.2007 ist daher schon deshalb steuerrechtlich nicht anzuerkennen, weil das Wohn- und das Fruchtgenussrecht nicht im Grundbuch eingetragen sind.

Mit „Sachleistungen“ und „Eigenleistungen“ werden Leistungen umschrieben, die weder nach Art und Umfang noch betragsmäßig konkretisiert worden sind. Leistungen müssen aber so konkretisiert sein, dass die Einschätzung ihrer genauen Marktwerte möglich ist, sodass festgestellt werden kann, ob auch Fremde diese Vereinbarung getroffen hätten. Da dies bei den „Sachleistungen“ und „Eigenleistungen“ nicht der Fall ist, liegt eine unbestimmte vertragliche Regelung vor, die nach ständiger VwGH-Rechtsprechung in VwGH 22.02.1992, 88/14/0074 und Folgejudikate gegen einen klaren Inhalt der Vereinbarung spricht. Die Vereinbarung vom 26.05.2007 ist daher auch aus diesem Grund steuerrechtlich nicht anzuerkennen.



- Die Angaben des Bf. über den Beginn der Sanierung des ehemaligen Gebäudes<sup>2</sup> sind widersprüchlich. Einerseits sollen die Umbau- und Sanierungsmaßnahmen beider Gebäude ab dem Kauf begonnen haben und andererseits gibt d Bf. an, dass er das ehemalige Gebäude<sup>2</sup> ab 2010 saniert hat. Dass die vorgelegte Baubewilligung nur für die ehemalige Gebäude<sup>1</sup> erteilt worden ist, spricht jedoch dafür, dass alle Ausgaben mit Ausnahme der Ausgaben für die gemeinsame Energieversorgung, die gemeinsame Elektroinstallationen und die Fenster der ehemaligen Gebäude<sup>1</sup> zuordenbar sind, und deshalb nicht mit der angestrebten Vermietung in Zusammenhang stehen. Sie sind daher keine vorweggenommenen Werbungskosten aus Vermietung.
- Die auf das ehemalige Gebäude<sup>2</sup> entfallenden Ausgaben für die gemeinsame Energieversorgung, die gemeinsame Elektroinstallationen und die Fenster sind keine vorweggenommene Werbungskosten aus Vermietung, weil die Vermietungsabsicht nicht als erwiesen anzusehen ist:

Wie bereits ausgeführt, spricht bereits Pkt. 12 des Kaufvertrages vom 08.05.2007 gegen eine Vermietungsabsicht, da darin von einer „Selbstbewohnung“ aller Gebäude die Rede ist und „aller Gebäude“ bedeutet idF dass die „Selbstbewohnung“ auch für das ehemalige Gebäude<sup>2</sup> vereinbart ist.

Die Vereinbarung darüber, dass die angestrebten Mieteinnahmen dem Bf. zufließen, ist keine typische Vorbereitungshandlung einer Vermietung, da Mieteinnahmen eine bereits stattfindende Vermietung voraussetzen. Eine Vermietung in den Streitjahren hat nicht stattgefunden; daher sind auch keine Mieteinnahmen erzielt worden, die dem Bf. hätten zufließen können. Die – zeitlich gesehen – älteste Vermietung hat nach den Streitjahren stattgefunden und vermag als solche nicht rückwirkend die Vermietungsabsicht nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

- Die Tourismusförderung hat der Bf. für die Errichtung und/oder Einrichtung der Ferienwohnung bekommen; sie kann daher nach der vorzit. VwGH-Rechtsprechung nicht für sich allein als Vorbereitung für das Bewirken von Mieteinnahmen angesehen werden.

Als der Bf. die Tourismusförderung erhalten hat, ist der Fortschritt der Sanierung und der Renovierung des ehemaligen Gebäudes<sup>2</sup> – wie in den Jahren davor – von der finanziellen Situation des Bf. – und damit von seinen Pensionsbezügen – abhängig gewesen. Daher ist aus Sicht der Streitjahre nicht absehbar gewesen, wann diese Arbeiten beendet sein werden und die ersten Mieter einziehen können. Die – wiederum aus der Sicht der Streitjahre – mögliche Vermietung zu einem damals unbestimmten Zeitpunkt reicht nicht aus, um die vom Bf. geäußerte Vermietungsabsicht für die hier maßgeblichen Streitjahre als erwiesen anzusehen.

- Aktenkundig ist, dass typische Vorbereitungshandlungen wie bspw. Mietersuche oder der Abschluss bindender Mietverträge in den Streitjahren nicht stattgefunden haben.

Die v.a. Ausführungen zusammenfassend spricht in den Streitjahren alles für die bloße Absichtserklärung, vermieten zu wollen, die jedoch nach der vorzit. VwGH-Rechtsprechung nicht ausreicht, um Ausgaben als vorweggenommene Werbungskosten aus Vermietung anzuerkennen. Das diesbezügliche Beschwerdebegehren ist daher abzuweisen.

**2.4.** Da nach der vorzit. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vermietungsabsicht nicht rückwirkend durch später erfolgte tatsächliche Vermietungen als erwiesen anzusehen ist, ist die Abgabenfestsetzung der Streitjahre dem Grunde und der Höhe nach nicht ungewiss. Die nach § 200 Abs 1 BAO idgF erfolgte vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer 2011 ist daher gemäß Abs 2 leg.cit. durch eine endgültige Festsetzung der Einkommensteuer 2011 zu ersetzen.

### **3. Beschwerdepunkt – Verlustvortrag**

#### **3.1. Sach- und Beweislage**

Der Entscheidung über diesen Beschwerdepunkt ist zugrunde zu legen, dass der Bf. den Verlustvortrag für Ausgaben der Errichtung von Wohnraum und Wohneinheiten begehrt, die er als „Ferienwohnung“, „Top 2“ und „Top 3“ bezeichnet hat.

#### **3.2. Rechtslage**

*Gemäß § 18 Abs 6 Einkommensteuergesetz - EStG 1988 in den in den Streitjahren geltenden Fassungen sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.*

*Gemäß § 18 Abs 7 EStG 1988 in den in den Streitjahren geltenden Fassungen können bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs 3 ermittelt, Verluste nach Abs 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.*

#### **3.3. rechtliche Würdigung und Entscheidung**

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in VwGH 22.04.2004, 2004/15/0043 und Folgejudikaten sind nur Verluste aus den betrieblichen Einkunftsarten vortragsfähig. Ein Verlustabzug für Ausgaben der Errichtung von Wohnraum ist nach dieser Rechtsprechung nicht zulässig, da die als Verlustvortrag geltend gemachten Ausgaben Sonderausgaben und keine iZm einer betrieblichen Einkunftsart stehende Ausgaben sind.

Der Verlustabzug dieser Ausgaben ist auch dann nicht zulässig, wenn sie den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuordenbare Ausgaben wären, da die Einkunftsart „Vermietung und Verpachtung“ keine betriebliche sondern eine außerbetriebliche Einkunftsart ist.

Das Beschwerdebegehren ist daher abzuweisen.

### **4. Beschwerdepunkt – Ausgaben für Hörgeräte**

#### **4.1. Sach- und Beweislage**

Der Entscheidung über diese Ausgaben ist die aus der Rechnung vom 24.01.2008 und dem dazu gehörenden Kassabeleg vom 06.02.2008 sich ergebende Sachlage zugrunde

zu legen, dass der Bf. u.a. 2 Hörgeräte und 2 Maßohrstücke gekauft und am 06.02.2008 EUR 2.750,12 bar bezahlt hat.

#### **4.2. Rechtslage**

*Gemäß § 34 Abs 1 Einkommensteuergesetz – EStG 1988 in der 2008 geltenden Fassung sind außergewöhnliche Belastungen bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben iSd § 18 EStG 1988 leg.cit. abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen: 1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs 2). 2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs 3). 3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs 4). Die Belastung darf weder Betriebsausgabe, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.*

*Gemäß § 1 Abs 1 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen in der 2008 geltenden Fassung sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn die/der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.*

*Gemäß § 1 Abs 2 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen in der 2008 geltenden Fassung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.*

*Gemäß § 4 der Verordnung außergewöhnliche Belastungen in der 2008 geltenden Fassung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.*

#### **4.3. rechtliche Würdigung und Entscheidung**

Nach der vorzit. Rechtslage muss der Grad der Behinderung mindestens 25 % betragen, damit die Ausgaben für das Hilfsmittel „Hörgeräte“ eine außergewöhnliche Belastung sind. Da der Bf. nicht mindestens 25 % behindert ist, sind die Ausgaben für die Hörgeräte keine außergewöhnliche Belastung.

Das mit der Belegvorlage gestellte Beschwerdebegehren ist daher abzuweisen.

#### **Revision**

Gemäß Art 133 Abs 1 Z 4 B-VG ist die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes zulässig, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage mit grundsätzlicher Bedeutung abhängt.

Dass eine bloß behauptete Vermietungsabsicht nicht ausreicht, damit Ausgaben als vorweggenommene Werbungskosten abziehbar sind, hat der Verwaltungsgerichtshof bspw. in VwGH 24.07.2007, 2006/14/0034 ausgesprochen und ist von dieser Rechtsprechung de dato nicht abgewichen.

Eine grundsätzlich bedeutende Rechtsfrage musste das Bundesfinanzgericht nicht beantworten, da sich die Antworten auf die Rechtsfragen, in welcher Höhe Ausgaben als Son-

derausgaben abziehbar sind und welche Voraussetzungen vorliegen müssen, damit die Ausgaben für Hilfsmittel außergewöhnlich belastend sind, unmittelbar aus dem Gesetz ergeben.

Die (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 26. August 2015