

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Viktoria Blaser und die weiteren Mitglieder Mag. Christine Gruber-Nadlinger, Felicitas Seebach und Dr. Kurt Denk über die Beschwerde des Bf., vertreten durch B&G Wirtschaftstreuhand GmbH, Sieveringer Straße 129, 1190 Wien, gegen die Bescheide des FA Wien 4/5/10 vom 17. Jänner 2011 und vom 1. April 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2008 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

II. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2009 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist deutscher Staatsbürger und verlegte im Jahr 2007 seinen Wohnsitz von Deutschland nach Österreich.

Der Bf. besitzt in Deutschland, x eine Eigentumswohnung, welche vermietet wird.

Jahr 2008:

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärung schätzte das Finanzamt auf Basis einer der Abgabenbehörde übermittelten EUZ-Kontrollmitteilung für das Jahr 2008 hinsichtlich Zinserträgen in Höhe von € 3.108,00 die Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 184 BAO in gegenständlicher Höhe und erließ am 17. Jänner 2011 den entsprechenden

Einkommensteuerbescheid, wobei die Steuer von ausländischen Kapitalanlagen in Höhe von € 777,00 festgesetzt wurde.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden dem Lohnzettel entnommen.

Mit Schreiben vom 11.03.2011 erhab der Bf. gegen den betreffenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 das Rechtsmittel der Beschwerde und führte aus, dass die Einkommensteuererklärung samt Beilagen der Beschwerde beigelegt sei.

Betreffend die Vermietungseinkünfte sei aus dem Steuerbescheid für das Jahr 2007 des Finanzamtes H ersichtlich, dass ein Verlust aus Vermietung in Höhe von € 14.519,00 entstanden sei. Die Vermietungseinkünfte seien bereits in Vorjahren vom deutschen Finanzamt als Einkunftsquelle anerkannt worden. Der Bf. habe mit dem seinerzeitigen Erwerb der Immobilie eine langfristige Investitionsentscheidung getroffen, die zu diesem Zeitpunkt aus wirtschaftlichen Überlegungen richtig erschienen sei. Alle Prognosen hätten von blühenden Landschaften im Osten Deutschlands gesprochen und Immobilien seien relativ preiswert zu haben gewesen. Die tatsächliche wirtschaftliche Entwicklung sei dann aber anders gelaufen. Mit dem Ergebnis, dass ein Überangebot an Wohnraum in dieser Gegend vorhanden gewesen sei und der Bf. nur mehr die Wahl gehabt habe, die Wohnung mit Verlust zu verkaufen oder auf Grund des niedrigen Mietzinsniveaus mit Verlust zu vermieten. Dem deutschen Finanzamt sei dieser Umstand bestens bekannt gewesen und würden daher die Verluste aus der Vermietung dieser sogenannten Schrottimmobilien steuerlich auch anerkannt werden.

Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid entsprechend der übermittelten Einkommensteuererklärung abzuändern.

Gegenständlicher Beschwerde legte der Bf. den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 des Finanzamtes H, die Einkommensteuererklärung 2008 samt Beilagen, eine Bestätigung des Arbeitgebers, den Kirchenbeitragsbescheid, eine Jahressteuerbescheinigung für 2008 der B Bank (I B Nr.: xy) und zwei Steuerbescheinigungen der D Bank (xx) bei.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 18. März 2011 wurde der bekämpfte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 insoweit abgeändert als seitens des Finanzamtes lediglich bei der Berechnung der Einkommensteuer die in Deutschland entrichtete Kapitalertragssteuer in Höhe von € 2,75 zu Gunsten des Bf. berücksichtigt wurde. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass zum Zeitpunkt der Schätzung alle damals bekannten Umstände berücksichtigt worden seien. Allfällige Verluste aus Vermietung und Verpachtung habe die Behörde nicht erahnen können. Die Schätzung sei daher rechtsrichtig erfolgt. Um den vom Bf. in den Raum gestellten Liebhábereiverdacht entkräften zu können, sei eine Prognoserechnung für das Mietobjekt nach österreichischem Recht notwendig. Die Behauptung, dass 2007 nach deutschem Steuerrecht keine Liebháberei vorgelegen sei, reiche jedenfalls nicht als Gegenbeweis aus. Ebenso habe die entrichtete deutsche KEST laut übermittelten Unterlagen € 2,75 betragen und sei diese auch in der betreffenden Höhe angerechnet

worden. Die ausländischen Einkünfte seien entsprechend der EUZKM 2008 von der D Bank mit € 3.108,00 festgesetzt worden. Der geltend gemachte Kirchenbeitrag sei mit € 200,00 steuerlich anzuerkennen gewesen.

In weiterer Folge brachte der Bf. rechtzeitig einen Vorlageantrag ein. Darin wurde ausgeführt, dass die in der Einkommensteuererklärung beantragte Vertreterpauschale iHv € 2.190,00 nicht berücksichtigt worden sei. Die Arbeitgeberbestätigung als Verkaufsrepräsentant im Außendienst sei bereits der Erklärung beigelegt worden.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei die Prognoserechnung dem Vorlageantrag beigefügt. Aus dieser sei ersichtlich, dass innerhalb des Beobachtungszeitraumes ein Totalüberschuss erzielt werde. Da es sich bei gegenständlicher Vermietung um eine Einkunftsquelle handle, sei der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen.

Betreffend die Einkünfte aus Kapitalvermögen würde die Aufstellung der Zinserträge und der Kapitalertragssteuer seitens der D Bank und der B Bank der Einkommensteuererklärung beiliegen. Diese Erträge seien auch als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt worden. Beiliegend seien zudem zwei Abrechnungen der D Bank betreffend zweier I-Fonds aus 2008. Die Erlöse aus der Rückgabe von Fondsanteilen bzw. aus der Wiederanlage würden keine Einkünfte aus Kapitalvermögen darstellen. Weiters sei die Einlösung bzw. Wiederveranlagung außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt. Die in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung angeführten € 3.108,00 gemäß der EUZKM der D Bank seien nur mit diesen steuerfreien Einlösungs- bzw. Wiederveranlagungserlösen erklärtbar und daher nicht als Einkünfte anzusetzen. Laut telefonischer Auskunft der deutschen Banken seien sämtliche steuerlich relevanten Bestätigungen übermittelt worden und würden sich diese nunmehr vollständig in der Steuererklärung wiederfinden.

Gleichzeitig stellte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Dem Vorlageantrag legte der Bf. zwei Schreiben der D Bank (Gutschrift von Investmenterträgen mit automatischer Wiederanlage v. 05.02.2008 und Rückgabe von Investmentfondsanteilen v. 17.01.2008) sowie eine Prognoserechnung hinsichtlich der in Deutschland vermieteten Wohnung bei.

Jahr 2009:

Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2009 erkannte die Abgabenbehörde den erklärten Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung der Eigentumswohnung in Deutschland nicht an, berücksichtigte jedoch die beantragte Vertreterpauschale.

Am 1. April 2011 erließ das Finanzamt den entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009.

Auch gegen den betreffenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 erhab der Bf. mit Schreiben vom 6. April 2011 das Rechtsmittel der Beschwerde. Darin führte der Bf. aus, dass aus der beiliegenden Prognoserechnung ersichtlich sei, dass innerhalb des Beobachtungszeitraumes ein Totalüberschuss erzielt werde. Gegenständliche Prognoserechnung sei bereits in der Beschwerde gegen den Bescheid über die Einkommensteuer 2008 übermittelt worden. Da es sich bei gegenständlicher Vermietung um eine Einkunftsquelle handle, sei der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen. Es werde daher beantragt, den Einkommensteuerbescheid entsprechend der Erklärung abzuändern und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv - € 7.286,13 festzusetzen. Gleichzeitig werde auch der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 12. April 2011 wurde der Bf. aufgefordert, hinsichtlich der Eigentumswohnung in Deutschland den Kaufvertrag, den Kreditvertrag, die Mietverträge (der Mieter zum Zeitpunkt des Zuzuges des Bf. nach Österreich), eine Aufgliederung der Betriebskosten und eine Prognoserechnung mit Berücksichtigung von Leerstehkosten, zu übermitteln. Gleichzeitig wurde auch um eine Begründung ersucht, weshalb nicht mit einer -5% Mietpreisminderung bei Neuvermietung zu rechnen sei, da laut Angabe des Bf. nichts aus den blühenden Landschaften in Ostdeutschland geworden und die Immobilie daher Schrott sei. In diesem Zusammenhang wurde der Bf. auch um Übermittlung einer Investitionsrechnung bzgl. Notverkaufsoption ersucht. Ebenso wurde der Bf. gebeten, die behauptete Steuerfreiheit der von der D Bank mittels EUZKM gemeldeten Erträge zu belegen. Hinsichtlich der Vertretertätigkeit wurde der Bf. ersucht, diese mittels Kalenderaufzeichnungen zu belegen und die Kundschaft mit Vertragsabschluss und Datum zu benennen.

In Beantwortung des betreffenden Schreibens führte der Bf. aus, dass der seinerzeitige Ankauf der Immobilie aus wirtschaftlichen Überlegungen richtig erschienen sei. Alle Prognosen hätten von blühenden Landschaften im Osten Deutschlands gesprochen und Immobilien seien relativ preiswert zu haben gewesen. Die tatsächliche wirtschaftliche Entwicklung sei dann leider anders gelaufen. Bei der Beurteilung der vorliegenden Vermietung hinsichtlich der objektiven Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses sei Punkt 13.2. iV 6.2. Liebhabereiverordnung mit der Maßgabe anzuwenden, dass unerwartete Umstände eingetreten seien und der Gesamtüberschuss später als erwartet, dennoch innerhalb des absehbaren Zeitraumes eingetreten sei. Das objektive Gewinnstreben sei auch daran zu erkennen, dass bereits ab dem Jahr 2012 nach geplanter Kredittilgung jährliche Überschüsse aus der Vermietung entstehen würden. Betreffend der EUZKM-Meldung sei die E-Mail Korrespondenz wie auch der Umsatzbericht vom 18.4.2006- 31.12.2008 der Bank beiliegend. Aus dieser Bestätigung und dem Umsatzbericht ergäbe sich die Steuerfreiheit dieser gemeldeten Beträge für 2008, da die Veräußerung außerhalb der Spekulationsfrist erfolgt sei.

Betreffend der Vertretertätigkeit würde sich die Bestätigung des Arbeitgebers G GmbH (eine Gesellschaft der GmbH) hinsichtlich der ausgeübten Tätigkeit befinden.

Gegenständlichem Schreiben wurde der Kaufvertrag der betreffenden Eigentumswohnung, eine Mitteilung zur Darlehensfortführung, Darlehenskontoauszüge der Jahre 2008 bis 2010, ein Mietvertrag vom 10.03.2008 hinsichtlich der Vermietung der Eigentumswohnung, die Betriebskostenabrechnung der Eigentumswohnung der Jahre 2008 - 2010, eine Prognoserechnung, ein E-Mail-Verkehr des Bf. mit der Bank AG, ein Umsatzbericht der Bank (Fonds) für den Zeitraum 2006 - 2008 und eine Bestätigung der G hinsichtlich des Aufgabengebietes des Bf. beigelegt.

Am 23.9.2015 wurde an den Bf. seitens des BFG ein Schreiben mit nachstehendem Inhalt versandt:

" ...

Sowohl für das Jahr 2008 als auch für den Zeitraum 2009 beantragten Sie pauschalierte Werbungskosten im Zusammenhang mit Ihrer beruflichen Tätigkeit als Verkaufsrepräsentant. Sie werden daher um genaue Darlegung und Beschreibung Ihrer beruflichen Tätigkeit gebeten, da dies aus den bisher vorgelegten Bestätigungen nicht hervorgeht.

Hinsichtlich der strittigen Höhe der ausländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen betreffend das Jahr 2008 wird Folgendes bemerkt: Entsprechend der dem Finanzamt übermittelten EUZ-Kontrollmitteilung für das Jahr 2008 wurden der Abgabenbehörde Zinserträge in Höhe von € 3.108 gemeldet. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren wird nun vorgebracht, diese seien nicht in voller Höhe steuerpflichtig und seien mit den steuerfreien Einlösungs- bzw. Wiederveranlagungserlösen der betreffenden I-Fonds erklärbar. Sie werden daher um Aufklärung ersucht, wie hoch die ausländischen Kapitaleinkünfte im Jahr 2008 tatsächlich waren, da sich der mit der Kontrollmitteilung gemeldete Betrag an ausländischen Kapitaleinkünften aus den bisher vorgelegten Unterlagen nicht erklären lässt. Überdies lassen die bereits übermittelten diesbezüglichen Unterlagen vielmehr die Vermutung nahe liegend erscheinen, dass neben den strittigen Zinserträgen auch Ausschüttungserträge aus den betreffenden Fonds im Inland nicht versteuert wurden.

Gleichzeitig wird im Zusammenhang mit den ausländischen Kapitaleinkünften auch um Übermittlung einer Steuerbescheinigung der jeweiligen Banken für alle in Ihrem Besitz befindlichen Privatkonten und/oder -Depots ersucht.

...."

In Beantwortung des gegenständlichen Schreibens führte die steuerliche Vertretung aus, dass sich im Anhang zu der E-Mail die Dienstgeberbestätigung samt Beschreibung der konkreten Tätigkeit des Bf. sowie als Nachweis der Tätigkeit als Verkaufsrepräsentant die Kalender der Jahre 2008 und 2009 befinden würden. Hinsichtlich

der Steuerbescheinigungen 2008 werde ausgeführt, dass diese bei den Banken in Deutschland angefordert und anschließend nachgereicht werden würden.

Gegenständliche Steuerbescheinigungen wurden mit E-Mail vom 28.10.2015 dem BFG übermittelt.

Am 2.2.2016 erging seitens des BFG ein neuerliches Schreiben an den Bf. mit nachstehendem Inhalt:

"...

Entsprechend den mit Mail vom 28.10.2015 übermittelten Unterlagen bezüglich der Kapitaleinkünfte scheinen in diesen Einnahmen auf, welche in die Steuererklärung für das Jahr 2008 bisher nicht aufgenommen wurden. Demzufolge wären zu dem bereits erklärten Betrag iHv € 374,43 noch zusätzliche Einnahmen aus Kapitalvermögen anzusetzen.

Diese berechnen sich wie folgt:

Zinsen und andere Erträge aus Guthaben und Einlagen iHv € 1.903,81

Zinsen und andere Erträge aus Investmentanteilen iHv € 92,68

Zinsen und andere Erträge aus Sparguthaben, festverzinsl. Wertpapieren etc. iHv € 1.395,70

Dividenden und ähnliche Erträge aus ausländischen Investmentanteilen iHv € 338,38.

In Summe wäre daher ein Betrag iHv. € 3.730,57 dem bisher erklärten Betrag hinzuzurechnen.

Hinsichtlich der Vermietung der Eigentumswohnung in x wird Folgendes bemerkt:

In dem seitens der Abgabenbehörde vorgelegten Akt ist der mit der Mieterin Frau M abgeschlossene Mietvertrag nicht vollständig enthalten. Es wird daher um Übermittlung des betreffenden Mietvertrages gebeten.

In der dem Finanzamt übermittelten Prognoserechnung wird jeweils nach Neuvermietung der Wohnung von einer Mieterhöhung iHv 5% ausgegangen. Wie in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 11.3.2011 ausgeführt wird, ist die wirtschaftliche Entwicklung - entgegen den ursprünglichen Prognosen von einer blühenden Wirtschaft im Osten Deutschlands - anders verlaufen, sodass es in dieser Gegend ein Überangebot an Wohnraum gebe, und der Beschwerdeführer nun die Wahl hätte, die Wohnung entweder mit Verlust zu verkaufen oder auf Grund des niedrigen Mietniveaus mit Verlust zu vermieten.

Angesichts dieser wirtschaftlichen und demographischen Entwicklung erscheint daher die der Prognoserechnung zu Grunde liegende Mieterhöhung iHv 5% nach jeder Neuvermietung nicht realistisch. Vielmehr ist langfristig gesehen mit rückläufigen Mieteinnahmen zu rechnen.

Ebenso wurden in der Prognoserechnung keine Leerstehkosten angesetzt. Entsprechend den Erfahrungen des Wirtschaftslebens erscheint es gänzlich unrealistisch, dass bei der

Vermietung einer Eigentumswohnung während eines Zeitraumes von mehr als 20 Jahren keine entsprechenden Kosten anfallen. Liegt - so wie im vorliegenden Fall - das Mietobjekt zudem in einem strukturschwachen Gebiet, ist sehr wohl mit einem Anfall derartiger Kosten zu rechnen, welche in der Prognoserechnung entsprechend zu berücksichtigen sind.

Wie der vorliegenden Prognoserechnung weiters zu entnehmen ist, erhöhen sich in Folge einer Verbraucherpreisindexanpassung in den Jahren 2012, 2017 und 2027 jeweils die prognostizierten Mieteinnahmen um 1,5%. Auf Basis welcher Überlegungen wurde die Indexanpassung gerade in dieser Höhe angenommen? Wieso wurde davon ausgegangen, dass in dem Zeitraum 2017 bis 2027 keine Anpassung des VPI erforderlich erscheint, zumal in den Jahren davor jeweils in vier- bzw. fünfjährigen Abständen eine solche vorgenommen wurde.

Wie sich aus den Ihrerseits erklärten Mieteinnahmen ergibt, stiegen diese bereits ab dem Jahr 2011 um 2%. Was waren die Gründe dafür? Um Aufklärung wird ersucht.

Gleichzeitig werden Sie gebeten, sämtliche Mieteinnahmen der Jahre 2008 bis Ende 2015 nachzuweisen.

In den Jahren 2008 bis 2013 (ausgenommen das Jahr 2009) fielen die Betriebskosten wesentlich geringer aus als prognostiziert und wurden diese mit der Begründung, die von der Hausverwaltung in Deutschland übermittelten Unterlagen hätten zum Zeitpunkt der Erstellung der vorangegangenen Jahresabschlüsse gefehlt, weshalb die Betriebskosten zu hoch angesetzt worden seien, nach unten korrigiert.

In diesem Zusammenhang werden Sie um Vorlage sämtlicher der von der Hausverwaltung in Deutschland übermittelten Unterlagen zur Betriebskostenabrechnung der Jahre 2008 bis 2013 ersucht.

Wer trägt im vorliegenden Fall die Betriebskosten der Wohnung (Vermieter oder Mieterin)?

Wie der Prognoserechnung entnommen werden kann, wurde für die Jahre 2008 bis 2011 ein in etwa gleich hoher jährlicher Zinsaufwand geltend gemacht, während hingegen in den Jahren 2012 und 2013 der Zinsaufwand lediglich € 464,94 bzw. 111,82 betrug. Ab dem Jahr 2014 fällt laut Prognoserechnung überhaupt kein Zinsaufwand mehr an.

Wie der Mitteilung zur Darlehensfortführung der Bank (Schreiben vom 18.9.2008) entnommen werden kann, wurde Ihrerseits eine Vereinbarung zur Konditionsanpassung vorgenommen und wurden die Konditionen für den Zeitraum 2008 bis 2018 festgeschrieben, wobei das Restkapital zum Ende des neuen Festschreibungszeitraumes € 100.665,84 beträgt. Gegenständlicher Vereinbarung ist nicht zu entnehmen, wieso in den Jahren 2012 und 2013 ein wesentlich geringerer Zinsaufwand angefallen sein soll als in den Jahren davor bzw. wieso dieser ab dem Jahr 2014 gänzlich wegfallen sollte, obwohl Ende 2018 noch ein Darlehen in Höhe von € 100.665,84 aushalten wird. Um Aufklärung wird gebeten. Gleichzeitig wird ersucht den jährlichen Zinsaufwand ab dem Jahr 2011 durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Auf Grund welcher konkreten Überlegungen wurde in der Prognoserechnung erst ab dem Jahr 2018 ein jährlicher Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwand geltend gemacht? Warum wurde dieser in einer Höhe von € 200,00 jährlich berücksichtigt? Wieso wurde bei den betreffenden Aufwendungen keine Indexanpassung vorgenommen?

Um welchen konkreten Aufwand handelt es sich bei der in der Prognoserechnung berücksichtigten Position "Diverses"?

...."

In Beantwortung des betreffenden Schreibens vom 2.2.2016 wurde ausgeführt, dass entsprechend der übermittelten Unterlagen bezüglich der Kapitaleinkünfte auch beantragt werde, die ausländische anrechenbare Kapitalertragssteuer zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Vermietung in x würden die Fragen wie folgt beantwortet werden:

Der Mietvertrag befindet sich anbei.

Die in der Prognoserechnung angeführte Mieterhöhung um 5% habe sich zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung als Zukunftserwartung bei einer Neuvermietung ergeben und sei im gesamten Prognosezeitraum nur drei mal dieser Erhöhungsbeitrag angesetzt worden.

Die Annahme langfristig rückläufiger Mieteinnahmen sei zu diesem Zeitpunkt nicht realistisch erschienen. Im Gegenteil, der Bf. habe sehr wohl steigende Mieteinnahmen im Zeitablauf wie auch bei Neuvermietung erwartet. Auch diese Annahme könne in der Prognoserechnung im Vergleich zu anderen Vermietungen durchaus als realistisch angesehen werden.

Den Leerstehkosten würde durch den jährlichen Ansatz der Ausgabenposition "Diverses" ab dem Jahr 2010 Rechnung getragen. Im Zeitraum zB von 2013 bis 2018 würden sich daraus rd. € 1.000,00 an prognostizierten und berücksichtigten Ausgaben ergeben, die betragsmäßig den Leerstand für rd. 2 Monate Mietausfall abdecken würden.

Die prognostizierte Mieterhöhung aus Indexanpassungen sei zum Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung in Verbindung mit und zusätzlich zu einer Mieterhöhung bei Neuvermietung so eingeschätzt worden. Ebenso auch der Betriebskostenindex mit 0,5%. Die nachstehend übermittelten Unterlagen zu den Betriebskosten würden zeigen, dass diese tatsächlich niedriger gewesen seien und somit in diesem Punkt die Prognoserechnung ebenfalls konservativ eingeschätzt worden sei.

Zur Erhöhung der Miete der Jahre 2008 bis 2015 seien die Korrespondenz der Hausverwaltung und die Belege beigelegt. Wie aus dieser und auch aus dem Mietspiegel der Stadt x sowie den darin angeführten gesetzlichen Bestimmungen zu entnehmen sei, könne die Miete nur unter diesen eingeschränkten Bestimmungen erhöht werden. Eine Erhöhung um 20% = 0,73 €/m² könne nunmehr vorgenommen werden. Diese gesetzlichen Beschränkungen der Mietzinsbildung und -erhöhung sei bei der Beurteilung der vorliegenden Vermietung und der Eigenschaft als Einkunftsquelle zu berücksichtigen.

Die Betriebskostenabrechnung 2008-2013 sei beiliegend. Die Betriebskosten würden teilweise vom Eigentümer getragen (nicht umlagefähige BK) und teilweise vom Mieter (umlagefähige BK). Auf Grund der bei der Erstellung der Abschlüsse fehlenden Aufstellung der Hausverwaltung seien ursprünglich falsche Beträge als Betriebskosten angesetzt und diese anschließend entsprechend korrigiert worden.

Wie der Prognoserechnung entnommen werden könne, sei mit Ablauf des Jahres 2011 die Tilgung des Kredites aus Eigenmitteln geplant gewesen. Damit sollte sich planmäßig der Zinsaufwand reduzieren. Die für diesen Zeitpunkt vom Bf. geplante vorzeitige Tilgung des Darlehens hätte nach Rücksprache mit der Bank im Jahr 2011 zu zusätzlichen Ausgaben geführt (Vorschusszinsen wegen vorzeitiger Tilgung). Aus diesem Grund und zur Vermeidung zusätzlicher Kosten habe der Bf. den Kredit dann nicht getilgt, jedoch zur Einhaltung der erstellten Prognoserechnung für ertragssteuerliche Zwecke Sollzinsen und Spesen bei den Einkünften aus Vermietung nicht mehr angesetzt. Sollte nunmehr aus der Sicht des BFG diese Vermietung keine Einkunftsquelle iS der Liebhabereiverordnung darstellen, wären die weiterhin anfallenden Zinsen des Kredites auch in Zukunft als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig und müssten auch bei der Ermittlung der Einkünfte ab 2012 zum Ansatz gebracht werden. In diesem Fall würden weiterhin Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen vorliegen, sodass auch in Zukunft kein Gesamtüberschuss entstehen könne.

Die Instandhaltung der Wohnung sei ab dem zweiten Mieterwechsel geplant gewesen, da dann realistischer Weise diese Ausgaben anfallen würden. Die Verteilung auf 10 Jahre sei auf Grund der Bestimmung des § 28 Abs. 2 EStG in der damals geltenden Fassung erfolgt. Die Frage einer Indexanpassung bei dieser Zehntelabsetzung nach § 28 EStG habe sich bei Erstellung der Prognoserechnung nicht gestellt, da es sich um die ertragssteuerliche Verteilung der mit 2.000 € zu erwartenden Kosten auf 10 Jahre gehandelt habe.

Die Ausgabeposition Diverses sei bereits erläutert worden.

Es werde nunmehr um rasche Erledigung der Beschwerde ersucht.

Gegenständlichem Schreiben wurde der Mietvertrag, Korrespondenz mit der Hausverwaltung, Mietspiegel der Stadt x und die Betriebskostenabrechnung der Jahre 2008 bis 2013 beigelegt.

Am 11.3.2016 wurde an den Bf. abermals ein Schreiben seitens des BFG versandt. Das Schreiben hat nachstehenden Inhalt:

"...

Mit Schreiben des BFG vom 2.2.2016 wurden Sie unter anderem ersucht, den jährlichen Zinsaufwand im Zusammenhang mit der Darlehensaufnahme für die Wohnung in x ab dem Jahr 2011 durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen. Offensichtlich wurde Ihrerseits übersehen, die diesbezüglichen Unterlagen zu übermitteln. Sie werde

daher nochmals ersucht, den tatsächlich geleisteten bzw. prognostizierten Zinsaufwand betreffend die Jahre 2011 bis 2018 bekanntzugeben.

Entsprechend des § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens jedoch 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Im vorliegenden Fall wurde die Wohnung laut dem im Akt aufliegenden Kaufvertrag im Jahr 1998 erworben und war ab dem 1.4.1999 bezugsfertig. Laut der im Akt aufliegenden Prognoseberechnung beginnt diese aber erst ab dem Jahr 2008, obwohl der absehbare Zeitraum, binnen dessen ein Gesamtüberschuss zu erzielen ist, ab Beginn der entgeltlichen Überlassung der Wohnung bzw. dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen anzunehmen ist. In diesem Sinne werden Sie daher um Vorlage einer entsprechend adaptierten Prognoserechnung ersucht, welche nicht nur den Zeitraum ab dem Erwerb gegenständlicher Wohnung bzw. dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen beinhaltet, sondern diese auch hinsichtlich des Zahlenmaterials (etwa in Hinblick auf die jeweils nachträglich geänderten Betriebskosten der Jahre 2008 bis 2013) den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

Zudem wird im Zusammenhang mit einer gegebenenfalls vorzunehmenden Beurteilung der Vermietung der Wohnung als Liebhaberei darauf hingewiesen, dass diesfalls die (weiterhin) anfallenden Zinsen aus der Darlehensaufnahme nicht als Werbungskosten abzugsfähig wären und in steuerrechtlicher Hinsicht gänzlich unberücksichtigt bleiben würden.

In Bezug auf die Kapitaleinkünfte wird bemerkt, dass entsprechend den vorgelegten Unterlagen insgesamt ein Betrag in Höhe von € 100,11 (erklärter Betrag € 74,07 plus € 26,04) als ausländisch anrechenbare Kapitalertragssteuer zu berücksichtigen sein wird.

...."

In Beantwortung des gegenständlichen Schreibens führte der Bf. aus, dass ab dem Jahr 2011 keine Zinsen für den Kredit mehr angefallen seien und wiederholte seine im Schreiben vom 26.2.2016 gemachten Angaben. Zudem führte der Bf. aus, dass er mit Ende des Jahres 2007 nach Österreich übersiedelt sei und in Österreich ein Dienstverhältnis angenommen habe. Da der Bf. bis dahin mangels eines Wohnsitzes und mangels Einkünfte in Österreich nicht steuerpflichtig gewesen sei, sei die Prognoserechnung für österreichische Ertragssteuerzwecke erst ab dem Jahr 2008 (unbeschränkte Steuerpflicht) und somit dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen in Österreich erstellt worden. Da vor diesem Zeitpunkt in Österreich keine Aufwendungen mangels österreichischer Steuerpflicht angefallen seien, unterbleibe die Vorlage einer neuerlichen Prognoserechnung.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung führten sowohl der steuerliche Vertreter des Bf. als auch der Amtsvertreter hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen betreffend das Jahr 2008 aus, dass den Ausführungen der Berichterstatterin nichts entgegenzusetzen sei.

Hinsichtlich der Vertreterpauschale brachte der steuerliche Vertreter vor, dass man nicht jeden Namen von Großkunden, wo es um Millionen gehe, bekanntgeben könne.

Der Amtsvertreter führte diesbezüglich aus, dass er sich die übermittelten Unterlagen durchgesehen habe. Aus seiner Sicht stehe der Gewährung des Vertreterpauschales für die Jahre 2008 und 2009 nichts entgegen.

In Bezug auf die Verluste aus der Vermietung der Wohnung in x, Deutschland wurde Nachstehendes ausgeführt:

"Steuerberater:

Bf. war bis Ende 2007 in Ostdeutschland ansässig und steuerpflichtig. Im besagten Jahr hat er auf Grund von Werbeprospekten, wo hohe Einnahmen vorgegaukelt wurden, eine Immobilie erworben.

Bf. wollte von Beginn an den Kredit im Jahr 2011 tilgen. Auf Grund seiner persönlichen Entscheidung und auf Grund der wirtschaftlichen Lage hat er dann beschlossen, den Kredit nicht zu tilgen.

Zu den nachfolgenden Einkünften aus Vermietung:

Seit 2012 werden Überschüsse erzielt. In Summe wurden in drei Jahren 9.000 Euro Überschüsse erzielt. Die Verluste betrugen 24.000 Euro.

Danach wird ungefähr 2020 ein Gesamtüberschuss erzielt werden.

Wenn ab 2008 keine Einkunftsquelle vorlegen sollte, dann sind die Zinsen anzuerkennen.

Wir haben eine Prognoserechnung mit einer geplanten Kredittilgung im Jahr 2011 vorgelegt."

Zur Prognoserechnung führte der FA-Vertreter aus, dass bei Einkünften mit Auslandsbezug das österreichische Steuerrecht anzuwenden sei. Dieses sehe einen Prognosezeitraum von 20 bis 23 Jahren vor, welcher mit dem Beginn der Tätigkeit anzunehmen sei. Es gehe um die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen.

Dem hielt der Steuerberater entgegen, dass die steuerrelevanten Jahre in Österreich 2008 bis 2011 seien. Seit diesem Zeitpunkt zahle Bf. in Österreich Steuern. Sinn der LVO sei es, Rückflüsse aus steuerlichen Verlusten zu vermeiden, wenn keine nachfolgenden Zahlungen durch den Stpf erfolgen würden und es habe erstmalige Steuergutschriften ab 2008 gegeben. Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters sei die Liebhabereiverordnung ab 2008 nach dem österr. Steuerrecht erstmals anzuwenden. Die Verluste seien voll steuerwirksam und die zu erwartenden Gewinne nachzuversteuern. Zudem sei es eine Frage der Auslegung, ab wann die Liebhabereiverordnung anzuwenden und eine Prognoserechnung zu erstellen sei. Es werde hier die Entscheidung sein, wie das

ausgelegt werde. Wenn die Tätigkeit als Liebhaberei in den Folgejahren beurteilt werde, dann bleibe diese ein Verlustbetrieb und sei nicht in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

Über Frage des Laienrichters Dr. Denk, wie lange in Deutschland der Durchrechnungszeitraum im Rahmen einer Prognoserechnung sei, gab der steuerliche Vertreter an, dass er das nicht wisse.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Vertreterpauschale 2008:

Der Bf. ist als Verkaufsrepräsentant eines Unternehmens überwiegend im Außendienst tätig und betreut Großkunden im Bereich. Im Rahmen seines Aufgabenbereiches ist der Bf. für die Akquisition, Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen der Verkaufstätigkeit verantwortlich.

Im Jahr 2008 wurde die seitens des Bf. beantragte Vertreterpauschale weder im Einkommensteuerbescheid 2008 noch im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung seitens des Finanzamtes berücksichtigt.

Im Jahr 2009 erkannte die Abgabenbehörde die beantragte Vertreterpauschale im Rahmen der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung an.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Unterlagen, den seitens des BFG durchgeführten Erhebungen sowie den Angaben des Bf.

Strittig ist, ob dem Bf. für das Jahr 2008 das Vertreterpauschale zusteht.

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 können zur Ermittlung von Werbungskosten vom Bundesminister für Finanzen Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungsweg für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden. Von dieser Möglichkeit hat der Bundesminister für Finanzen Gebrauch gemacht und in seiner auch für das Streitjahr geltenden Verordnung BGBI. II 2001/382, § 1 Z 9, festgelegt, dass Vertreter 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 € jährlich, als pauschale Werbungskosten beanspruchen können. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer ausschließlich Vertretertätigkeit ausübt. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Vertreter sind nach übereinstimmender Lehre (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 5.10 zu § 17 EStG; Jakom/Lenneis EStG 2012, § 16 Rz 66), Verwaltungsübung (LStRL Rz 406) und Entscheidungspraxis (ua VwGH 24.02.2005, 2003/15/0044; UFS 20.7.2004, RV/0173-L/03) Personen, die regelmäßig im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind. Eine andere Außendiensttätigkeit, deren vorrangiges Ziel nicht die Herbeiführung von Geschäftsabschlüssen ist, zählt nicht als Vertretertätigkeit (z.B. Kontrolltätigkeit oder Inkassotätigkeit).

Entsprechend der seitens des Bf. vorgelegten Bestätigung seines Arbeitgebers ist der Bf. überwiegend im Außendienst und im direkten Kontakt mit den Kunden beruflich tätig. Demnach umfasst die Tätigkeit die Akquisition, Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen der Verkaufstätigkeit wie der Geschäftsanbahnung, der nachfolgenden laufenden Betreuung und der Sicherung der Geschäftsbeziehungen. Zudem gab die steuerliche Vertretung im Rahmen eines Telefonates an, dass der Bf. ausschließlich im Großkundenbereich tätig sei und sich Vertragsverhandlungen bzw. deren Abschlüsse über einen längerfristigen Zeitraum erstrecken würden.

Gegenständliche Angaben erscheinen in Hinblick auf die seitens des Bf. nachträglich vorgelegten Unterlagen schlüssig und glaubwürdig. So wurden im Zuge gegenständlicher Beschwerde detaillierte Kalenderaufzeichnungen der Jahre 2008 und auch 2009 vorgelegt, aus denen nicht nur die überwiegende Reisetätigkeit des Bf. hervorgeht, sondern auch die gemachten Angaben in Bezug auf berufliche Tätigkeit glaubwürdig erscheinen.

Auf Grund der dem BFG vorgelegten Aufzeichnungen ist somit berechtigter Weise davon auszugehen, dass die seitens des Bf. ausgeübte Tätigkeit dem Berufsbild eines Vertreters entspricht.

Die Vertreterpauschale war dem Bf. daher für das Jahr 2008 zu gewähren.

Hinsichtlich des Jahres 2009 wird bemerkt, dass die Vertreterpauschale bereits mit dem Erstbescheid seitens der Abgabenbehörde gewährt wurde.

Ausländische Kapitaleinkünfte 2008:

Der Bf. erzielte im Jahr 2008 aus Dividenden und Investmentanteilen sowie Erträgen aus Guthaben und Einlagen ausländische Kapitaleinkünfte in Summe von € 4.108,61.

An ausländischer Kapitalertragssteuer wurde ein Betrag iHv € 97,96 einbehalten.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Unterlagen, den seitens des BFG durchgeföhrten Erhebungen sowie den Angaben des Bf..

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen in nachstehender Höhe außer Streit gestellt.

Die ausländischen Kapitalerträge berechnen sich wie folgt (in €):

Kapitalerträge bisher	374,43
Korrektur Kapitalerträge	3,61
Kapitalerträge lt. Vorhalt	3.730,57
Kapitalerträge neu	4.108,61

Die anrechenbare ausländische Kapitalertragsteuer berechnet sich wie folgt (in €):

KESt bisher	74,07
Korrektur	-3,61
KESt lt. Vorhalt	26,04
Solidarzuschlag lt. Vorhalt	1,46
KESt neu	97,96

Liebhaberei 2008 und 2009:

Der Bf. ist deutscher Staatsbürger.

Er erwarb mit Kaufvertrag vom 9. Juli 1998 in Vermietungsabsicht eine Eigentumswohnung in x, Deutschland.

Laut eigenen Angaben des Bf. betrugen die Anschaffungskosten der Wohnung - abzüglich eines Grundanteils iHv DM 12.471,00 - DM 288.629,00 netto.

Gegenständliche Wohnung wurde zur Gänze über Aufnahme eines Darlehen fremdfinanziert.

Ab dem Jahr 2012 wurden die laufende Darlehensrückzahlungen sowie die jährlichen Zinstilgungen aus Eigenmitteln übernommen.

Im Zeitpunkt der Anschaffung wurde die Wohnung saniert.

Nach Beendigung der Sanierungsmaßnahmen im Jahr 1999 wurde die Wohnung vermietet.

Ende des Jahres 2007 verlegte der Bf. seinen Wohnsitz nach Österreich und nahm im Inland eine Beschäftigung an.

Vorgelegt wurde ein deutscher Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2007, in dem Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -€ 14.519,00 veranlagt wurden.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt befindlichen Unterlagen sowie aus den Beschwerdeausführungen und Vorhaltsbeantwortungen.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Vermietung der Wohnung in Deutschland eine Einkunftsquelle darstellt.

Artikel 6 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002, idGf bestimmt:

"(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

...."

Art 23 Abs. 2 lit d des DBA-Deutschland bestimmt:

"..."

d) Einkünfte oder Vermögen einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die nach dem Abkommen von der Besteuerung in der Republik Österreich auszunehmen sind, dürfen gleichwohl in der Republik Österreich bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person einbezogen werden."

§ 2 Abs. 8 EStG 1988 bestimmt:

"..."

(8) Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.

...."

Die Vermietungstätigkeit der Bw. ist unbestritten eine solche gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358 (im Folgenden nur: LVO). Danach ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste unter anderem aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen (Z 3) entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Gemäß Abs. 4 liegt bei (derartigen) Betätigungen Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Gemäß § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Vorliegen

der Voraussetzungen gemäß § 2 Abs 4 erster Satz LVO (für das Nichtvorliegen von Liebhaberei) regelmäßig an Hand einer vom Abgabepflichtigen zu erstellenden Prognoserechnung darzutun. Eine solche Prognoserechnung muss neben den Echtdaten (Ergebnissen) bereits abgelaufener Bewirtschaftungszeiträume vorausschauend jene Parameter an Einnahmen und Werbungskosten enthalten, mit denen im Verlauf des absehbaren Zeitraumes nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens vernünftiger Weise zu rechnen ist. Das sind insbesondere: Mieteinnahmen (allenfalls wertgesichert); sodann Betriebskosten, Aufwendungen für Instandhaltung oder Instandsetzung, das Risiko für künftige Mietzinsausfälle wegen Nichtzahlung, das Leerstehungsrisiko, Fremdfinanzierungskosten (Kreditzinsen und Kreditspesen) sowie die AfA.

Im vorliegenden Beschwerdefall, erwarb der - nunmehr ab dem Jahr 2008 im Inland unbeschränkt steuerpflichtige - Bf. laut vorliegendem Kaufvertrag im Jahr 1998 eine in x gelegene Wohnung, welche nach Beendigung von Sanierungsmaßnahmen im Jahr 1999 vermietet wurde.

Wie den diesbezüglichen Beschwerdeausführungen zu entnehmen ist, führte der Bf. im Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnung selbst aus, dass er seinerzeit eine langfristige Investitionsentscheidung für eine Immobilie in x getroffen habe, die zu diesem Zeitpunkt aus wirtschaftlichen Überlegungen richtig erschienen sei, da alle Prognosen von blühenden Landschaften im Osten Deutschlands gesprochen hätten. Leider sei die tatsächliche Entwicklung dann anders verlaufen, sodass es nunmehr ein Überangebot an Wohnraum in dieser Gegend gebe und der Bf. nur mehr die Wahl habe, die Wohnung mit Verlust zu verkaufen oder auf Grund des niedrigen Mietzinsniveaus mit Verlust zu vermieten.

Gegenständliche Ausführungen lassen berechtigter Weise den Schluss zu, dass die Wohnung bereits im Jahr der Anschaffung, nämlich 1998, in Vermietungsabsicht erworben und nach Ende der Renovierungsmaßnahmen im Jahr 1999 auch tatsächlich vermietet wurde.

Im Zusammenhang mit der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der in Deutschland seit dem Jahr 1999 vermieteten Wohnung legte der Bf. eine Prognoserechnung, beginnend ab dem Jahr 2008, vor.

Obwohl der Bf. mit Schreiben des BFG vom 11.3.2016 aufgefordert wurde in Hinblick darauf, dass bei der Vermietung einer Wohnung der absehbare Zeitraum, ab Beginn deren entgeltlichen Überlassung bzw. dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen anzunehmen sei, weshalb die vorgelegte Prognoserechnung entsprechend zu adaptieren und hinsichtlich des Zahlenmaterials den tatsächlichen Gegebenheiten anzupassen sei, ist der Bf. dem Ersuchen nicht nachgekommen. Vielmehr führte der Bf. diesbezüglich aus, dass er mangels eines Wohnsitzes sowie entsprechender Einkünfte in Österreich bis zum Jahr 2008 im Inland nicht steuerpflichtig gewesen sei, weshalb auch vor diesem Zeitpunkt in Österreich keine Aufwendungen angefallen sein könnten. Aus diesem Grund unterbleibe daher auch die Vorlage einer neuerlichen Prognoserechnung.

Wenn der Bf. mit gegenständlicher Argumentation nun vermeint, im vorliegenden Beschwerdefall sei der absehbare Zeitraum für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit erst ab dem Zeitpunkt der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland anzunehmen, so kann dem nicht gefolgt werden.

Unbestritten verlegte der Bf. Ende des Jahres 2007 seinen Wohnsitz nach Österreich, wodurch er in weiterer Folge gemäß den Vorschriften des österr. Einkommensteuergesetzes im Inland unbeschränkt steuerpflichtig wurde. Da sich im vorliegenden Fall die seitens des Bf. vermietete Liegenschaft in Deutschland befindet und der Bf. somit gleichzeitig auch den deutschen Einkommensteuervorschriften unterliegt bedeutet dies, dass auch das DBA-Deutschland zur Anwendung kommt. DBA's sind Bestandteile des österreichischen Rechtes. Dabei ist grundsätzlich in einem ersten Schritt zu prüfen, ob nach innerstaatlichem Recht steuerpflichtige Einkünfte (in Bezug auf die grenzüberschreitenden Tätigkeit) vorliegen. In einem zweiten Schritt ist zu beurteilen, ob das DBA diesen österreichischen Besteuerungsanspruch einschränkt. Die Erhebung der Einkommensteuer richtet sich in einem dritten Schritt wieder nach innerstaatlichem Recht. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies nun aber, dass der Bf. mit Entstehen der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland auch hinsichtlich der Ermittlung seines Einkommens eindeutig und zweifelsfrei den österreichischen Rechtsvorschriften unterliegt. Gleichzeitig damit kommt aber hinsichtlich der Frage, ob die in Deutschland vermietete Eigentumswohnung eine Einkunftsquelle darstellt, die Liebhabereiverordnung zur Anwendung, wobei diese entsprechend den Bestimmungen des § 2 Abs. 4 LVO 1993 bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren (stichtagsbezogen) ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) vorsieht. In diesem Sinne hat der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung betont, dass - wenn eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht angeschafft wird - der maßgebliche Zeitraum bereits mit der Anschaffung der Liegenschaft beginnt (vgl. VwGH 14.12.2005, 2001/13/0144). Demnach sind auch Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, einzubeziehen. Ebenso hat auch die Prognoserechnung die ab Beginn der Tätigkeit tatsächlich angefallenen und die in einem absehbaren Zeitraum zu erwartenden Einnahmen und Aufwendungen sämtlicher Jahre mit gleicher Bewirtschaftung zu umfassen (VwGH 20.12.2012, 2009/15/0033). Auch wenn sich die Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich des Beginns des Beobachtungszeitraumes auf keinen den BFG bekannten Fall bezieht, wo bereits vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland gelegene Zeiträume, in denen eine im Ausland befindliche Liegenschaft seit Jahren vermietetet wurde, in den Beobachtungszeitraum mit ein bezogen wurden, so vermag doch für vorliegenden Fall nichts anderes gelten, als in Anwendung der mit Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland zu Anwendung zu kommenden österreichischen Rechtsvorschrift (LiebhabereiVO) auch diese Jahre bei der Berechnung der Dauer des Beobachtungszeitraum zu berücksichtigen. In

Anlehnung an die ständige Rechtsprechung des VwGH ist daher für die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der in Deutschland vermieteten Wohnung - entgegen der seitens des Bf. auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung vertretenen Meinung - der absehbare Zeitraum bereits ab Beginn deren Anschaffung - unabhängig vom Zeitpunkt der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland - anzunehmen, weshalb auch die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland liegenden Zeiträume in die Prognose mit einzubeziehen sind. Demzufolge reicht der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss zu erzielen ist, um von einer Einkunftsquelle ausgehen zu können, von der tatsächlichen Anschaffung der Wohnung im Jahr 1998 bzw. deren erstmaliger Vermietung im Jahr 1999 bis zum Jahr 2019. Dass die Wohnung in Vermietungsabsicht angeschafft und anschließend nach Beendigung der durchgeföhrten Sanierungsmaßnahmen auch tatsächlich vermietet wurde, ergibt sich eindeutig und zweifelsfrei aus den Ausführungen des Bf. und wurde von diesem auch nicht bestritten.

Wie der der Abgabenbehörde vorgelegten Prognoserechnung zu entnehmen ist, weist diese ausgabenseitig neben der AfA, den Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, den Betriebskosten und Diverses auch eine Position Zinsaufwand auf. Entsprechend den diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen ergaben sich in den Jahren 2008 bis 2011 jährliche Werbungskostenüberschüsse, sodass Ende des Jahres 2011 die Prognoserechnung einen kumulierten Verlust iHv -€ 28.094,47 auswies. Da in den beiden Folgejahren der Zinsaufwand durch die Übernahme der jährlichen Zinstilgungen aus Eigenmitteln deutlich reduziert wurde und ab dem Jahr 2014 gänzlich wegfiel, ging die Prognose ab dem Jahr 2012 von jährlichen Überschüssen aus, sodass sich erstmalig - unter Gegenrechnung der in den Jahren 2008 bis 2011 angefallenen Verluste - im Jahr 2027 ein Gesamtüberschuss in Höhe von € 472,00 ergab.

Seitens des Bf. wurde die Übernahme der jährlichen Zinstilgung aus Eigenmitteln damit begründet, dass diese mit Ablauf des Jahres 2011 geplant gewesen sei. Da die für diesen Zeitpunkt geplante vorzeitige Tilgung des Darlehens nach Rücksprache mit der Bank zu zusätzlichen Ausgaben (Vorschusszinsen) geführt hätte, sei zur Vermeidung von zusätzlichen Kosten das Darlehen dann nicht getilgt worden, jedoch unterblieb zur Einhaltung der erstellten Prognoserechnung ein Ansatz der Sollzinsen. Wenn der Bf. mit gegenständlicher Argumentation vermeint, die vorzeitige Tilgung des Darlehens aus Eigenmitteln sei ursprünglich geplant gewesen, weshalb die Zinszahlungen - so wie in der Prognoserechnung dargestellt - in den Jahren 2012 und 2013 deutlich reduziert wurden bzw. ab dem Jahr 2014 gänzlich wegfielen, so kann dem nicht gefolgt werden.

Entsprechend der Rechtsprechung des VwGH kann eine Berücksichtigung eines vorzeitigen Fremdmittelabbaues lediglich dann erfolgen, wenn bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft eine ernsthafte Tilgungsabsicht bestand. Dazu ist erforderlich, dass die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar ist.

Gegenständliches wurde seitens des Bf. jedoch nicht nachgewiesen. So wurden weder der im Zeitpunkt der seinerzeitigen Darlehensaufnahme geschlossene Darlehensvertrag noch sonstige damalige mit der Bank vereinbarten vertragliche Regelungen vorgelegt, aus denen eindeutig und zweifelsfrei hervorgegangen wäre, dass tatsächlich - so wie behauptet - eine (vorzeitige) Rückzahlung des Darlehens für das Jahr 2012 geplant gewesen wäre. Vielmehr lässt die im Jahr 2008 mit der Bank geschlossene Mitteilung zur Darlehensfortführung, mit welcher die Darlehenskonditionen für den Zeitraum 2008 bis 2018 festgeschrieben wurden darauf schließen, dass weder im Zeitpunkt der seinerzeitigen Darlehensaufnahme noch im jenem der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich, eine vorzeitige Tilgung des Darlehens geplant bzw. beabsichtigt war.

Zudem korrigierte der Bf. sukzessive die ursprünglich prognostizierten Betriebskosten der Jahre 2008 bis 2012 dahingehend, als diese nunmehr in Höhe der tatsächlich abgerechneten Betriebskosten bekannt gegeben wurden. Begründend dazu führte der Bf. jeweils aus, dass von der Hausverwaltung in Deutschland Unterlagen zur Betriebskostenabrechnung übermittelt worden seien, welche bei den vorangegangenen Jahresabschlüssen gefehlt hätten. Gleichzeitig würde bereits im Jahr 2012 ein Überschuss eintreten.

Obwohl der Bf. - wie bereits oben ausgeführt - auf Grund des nachträglich übermittelten Zahlenmaterials (v.a. hinsichtlich der korrigierten Betriebskosten) aufgefordert wurde (Schreiben vom 11.3.2016), die bereits vorgelegte Prognoserechnung den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend anzupassen sowie - in Hinblick auf den Beginn des absehbaren Zeitraumes ab dem Jahr 1998 - überdies die jährlich erzielten Ergebnisse seit der Anschaffung der Wohnung in die Prognose mit einzubeziehen, ist der Bf. diesem Ersuchen nicht nachgekommen. Der Bf. gab zwar die Summe der jährlich erzielten Ergebnisse und die kumulierte Verlustentwicklung der Jahre 2008 bis 2012 bekannt, verabsäumte es jedoch die Prognoserechnung entsprechend dem geänderten Zahlenmaterial anzupassen und detailliert aufzuschlüsseln. So wurden trotz entsprechender Aufforderung weder der absehbare Zeitraum ab dem Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung entsprechend angenommen und die seit diesem Zeitpunkt erwirtschafteten Ergebnisse in deren genauen Höhe offen gelegt bzw. in die Prognoserechnung mit einbezogen noch die Prognose entsprechend den nachträglich geänderten Betriebskosten angepasst.

Vielmehr erscheint im vorliegenden Fall die Annahme, dass der Bf. in den Jahren ab Erwerb der Liegenschaft bis zum Zeitpunkt der Verlegung seines Wohnsitzes nach Österreich aus der Vermietung der Wohnung ausschließlich Verluste erwirtschaftet hat, berechtigt. Für Gegenständliches spricht nicht nur das Vorbringen des Bf. in Bezug auf die bisherigen negativen wirtschaftlichen Entwicklung der Gebiete im Osten Deutschlands, sondern vor allem der Umstand, dass die Wohnung seit ihrer Anschaffung im Jahr 1998 bis zum Jahr 2011 zur Gänze fremdfinanziert wurde. Gegenständliches wird seitens des Bf. in keiner Weise bestritten und

spricht auch ein seitens des Bf. übermitteltes Schreibens der Bank "Mitteilung zur Darlehensfortführung" (vom 18.9.2008) dafür. Wie zudem dem seitens des Bf. im Zuge zu vorliegender Beschwerde vorgelegten Steuerbescheid des Finanzamtes H betreffend das Jahr 2007 eindeutig und zweifelsfrei entnommen werden kann, betrug der Verlust aus der Vermietung der Wohnung allein im Jahr 2007 -€ 14.519,00. Obwohl - wie bereits oben ausgeführt - die genaue Höhe der in den Jahren vor Verlegung des Wohnsitzes nach Österreich erzielten jährlichen Verluste seitens des Bf. trotz entsprechender Aufforderung nicht offengelegt wurde, kann im vorliegenden Beschwerdefall jedoch mit an ziemlicher Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass seit der Anschaffung der Liegenschaft im Jahr 1998 bzw. deren Vermietung im Jahr 1999 ausschließlich jährliche Verluste annähernd in Höhe jenes des Jahres 2007 erwirtschaftet wurden.

In Hinblick darauf, dass sowohl der Beginn des absehbaren Zeitraumes bereits ab dem Jahr der Anschaffung der Liegenschaft anzunehmen war und in den Jahren bis zur Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Bf. im Inland aus der Vermietung nur Verluste entstanden als auch auf Grund des Umstandes, dass von keiner vorzeitigen Tilgung des Darlehens im Jahr 2012 auszugehen war, weshalb weiterhin der Zinsaufwand bei der Berechnung der jährlichen Ergebnisse zu berücksichtigen sein wird, sind alleine durch den tatsächlichen niedrigeren Anfall der jährlichen Betriebskosten als ursprünglich prognostiziert, keine jährlichen Überschüsse aus der Vermietung der Eigentumswohnung erzielbar, welche in ihrer Höhe geeignet wären, die insgesamt seit Beginn der Tätigkeit angefallenen Verluste auch nur annähernd kompensieren zu können.

Eine objektive Ertragsfähigkeit aus der Vermietung der Wohnung ist daher nicht gegeben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt in €

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da keine Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich der zu lösenden Rechtsfrage vorliegt, wann im Sinn des § 2 Abs. 4 LVO 1993 der Beginn des Beobachtungszeitraumes anzunehmen ist, wenn bereits in den vor der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland gelegenen Zeiträumen eine im Ausland befindliche Liegenschaft seit deren Anschaffung vermietetet wurde, wird die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zugelassen.

Hinsichtlich der übrigen zu lösenden Rechtsfragen orientierte dich das Bundesverwaltungsgericht an der höchstgerichtlichen Judikatur. Darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen (insbesondere, ob der Bf. eine Vertretertätigkeit ausübt bzw. hinsichtlich der Höhe der im Ausland erzielten Kapitaleinkünfte sowie der anzurechnenden KEST) ab. Die Revision ist daher hinsichtlich dieser Beschwerdepunkte nicht zulässig.

Wien, am 13. Juli 2016