

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri und die weiteren Beisitzer \*\*\*, \*\*\*, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich, \*\*\*, Wirtschaftskammer Niederösterreich, in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2011 werden gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### A) Sachverhalt und Verfahrensgang:

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Eigentümer der Liegenschaft \*\*\*\*, welche er zu 1/3 im Schenkungswege und zu 2/3 im Erbschaftswege erworben hat.

#### ***Einkommensteuer 2003-2007***

In seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2007 machte der Bf. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2003: -8.266,18 Euro; 2004: -9.675,40 Euro; 2005: -9.221,82 Euro; 2006: -10.776,84 Euro; 2007: -11.373,87 Euro) geltend.

In Beantwortung eines seitens des Finanzamtes ausgefertigten Ergänzungersuchens, welches dem Bf. am 9. Februar 2009 persönlich übergeben wurde und in welchem die Dokumentation der Vermietungsabsicht, Prognoserechnungen, AfA-Verzeichnisse sowie eine Aufstellung der Instandsetzungen und Herstellungen erbeten wurde, teilte der Bf. mit, dass das Mietobjekt aus drei voneinander getrennten Wohneinheiten bestehe, von welchen sich zwei im Parterre und eines im Obergeschoß befänden. Die Wohnfläche betrage insgesamt über 250 m<sup>2</sup>, Gangbereiche, Stiegenaufgänge exkludiert. Die

Errichtung des Objektes sei um die Jahrhundertwende in massiver Ziegelbauweise durchgeführt worden und es sei grundsätzlich laufend bewohnt gewesen.

Nach vollständiger Eigentumsübertragung und somit uneingeschränkter Dispositionsausübung sei im Jahr 2003 mit den Sanierungsarbeiten begonnen worden, welche auf eine gänzliche Vermietung der vorhandenen drei Wohneinheiten samt mieterseitiger Gartenbenützung ausgerichtet gewesen seien. Der hierfür bedingte Einsatz an finanziellen Eigenmitteln habe sich per Ende 2008 auf rund 40.000 Euro belaufen, laufende Betriebskosten wie Gemeindeabgaben, Energie (Netznutzung), etc. in einer Größenordnung von rund 13.000 Euro. Der Arbeitseinsatz werde, bis auf einige Professionistenleistungen (Tischler, Elektriker, Installateur), in Eigenleistung erbracht, womit sich die gegebene Zeitspanne erkläre.

Auf Grund des durch den fast vollständig auf Eigenleistung beruhenden Arbeitseinsatzes sei eine vermietungsgerechte Fertigstellung der Wohneinheiten nicht annähernd kalkulierbar, wodurch eine Beauftragung eines z.B. Wohnungsmaklers, Realbüro schon auf Grund der mehr als ungewissen Bezugsmöglichkeit im zeitlichen Sinne schon im Vorfeld nicht durchführbar gewesen sei. Gleiches sei für diesbezügliche Annoncierungen festzuhalten. Die Rendite der eingesetzten Investitionen sei nur durch die Mieterträgnisse erzielbar, jede andere Verwertung wäre wirtschaftlich absolut unrentabel.

Des Weiteren übermittelte der Bf. eine Prognoserechnung, in welcher ein Gesamtüberschuss für die Wohnung 2 ab dem Jahr 2012, für die Wohnung 3 ab dem Jahr 2014 und für die Wohnung 1 ab dem Jahr 2016 prognostiziert wurde.

Auch die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, ein Anlagenverzeichnis und Rechnungen wurden übermittelt.

Mit einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 7. Juli 2009 ersuchte das Finanzamt um Übermittlung der Verträge über den Erwerb der Wohnungseinheiten. Des Weiteren wurde zum einen eine Aufstellung über die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten sowie eine Mitteilung über die Ermittlung der m2-Preise (450 Euro – 650 Euro), zum anderen eine Aufstellung über die Vermietung der einzelnen Objekte (was wurde/wird seit/ab zu welchen Einkünften vermietet?) sowie um Mitteilung darüber, ob zu den Mietern ein Verwandtschaftsverhältnis bestehe, erbeten.

Mit Eingabe vom 8. Juli 2009 übermittelte der Bf. folgende Dokumente:

- 1) Den Beschluss des Bezirksgerichtes X vom 22. August 2002 betreffend die Bewilligung der Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Bf. ob einem Drittelanteil an der Liegenschaft \*\*\*\*,
- 2) die Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes X, betreffend die Einverleibung des Eigentumsrechtes für den Bf. ob der zwei Drittelanteile der Erblasserin an der Liegenschaft \*\*\*\* sowie
- 3) einen Internetausdruck von „Makler Check“ zur Berechnung der Grundstückspreise in X.

Ergänzend brachte der Bf. vor, dass sich eine detaillierte Aufstellung hinsichtlich der sich im entsprechenden Objekt befindenden Wohnungseinheiten, je eine aufgegliederte Überschussermittlung der Jahre 2003-2005 sowie eine entsprechende Prognoserechnung hinsichtlich der einzelnen Wohneinheiten ausführlich in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen finden würden. Der prognostizierte Vermietungsbeginn betreffend die Wohnung 2 werde sich gegenüber der Einnahmenberechnung etwas verzögern, da die Mietverhältnisse ausschließlich mit Befristung seien, jedoch der diesbezügliche Mietsabschlag laut MRG mit einem Lagezuschlag kompensiert werde. Ein Mietverhältnis betreffend Wohnung 2 werde in etwa mit August/September 2009 gegeben sein. Der sogenannte Totalüberschuss werde sich hinsichtlich des Beobachtungszeitraumes der anzuwendenden LVO nicht wirklich wesentlich verlagern.

Die für die Wohnungen 2 und 3 aufgestellte Prognoserechnung werde sich nach dem jetzigen Stand der Gegebenheiten durchaus realisieren.

Da die Mietpreisbildung durch das MRG restriktiv geregelt sei, dürfte eine Vermietung an nahe Angehörige – aus steuerlicher Sicht – relativ bedeutungslos sein. Es bestehe jedoch seitens des Bf. keine Absicht, an Verwandte zu vermieten.

Um einen möglichen weiteren Punkt bereits jetzt abzuklären, verweise der Bf. hinsichtlich eines nachzureichenden Objektplanes auf die Stadtgemeinde X (Bauamt), da der Bf. einen solchen nicht besitze.

Im Rahmen einer persönlichen Vorsprache des Bf. im Fachbereich des Finanzamtes wurde dem Bf. mitgeteilt, dass für das Vorliegen der Vermietungsabsicht eine über eine Absichtserklärung hinausgehende Erklärung in bindender und nach außen in Erscheinung tretender Form vorliegen müsse. Im vorliegenden Fall sei bisher noch keine Vermietungsabsicht nach außen in Erscheinung getreten. Auf das kürzlich für Wohnung 2 erfolgte Inserat gäbe es bis heute keine Interessenten.

Des Weiteren müsse der Zeitraum bis zur Einnahmenerzielung absehbar und angemessen sein, wobei ein Zeitraum von 6-8 Jahren eher nicht angemessen erscheine.

Da somit in der Bewirtschaftung der Liegenschaft \*\*\*\* keine Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG zu erkennen sei, werde die Einkunftsquelleneigenschaft aberkannt.

Mit Bescheiden vom 7. August 2009 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2007 unter Nichtberücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung fest.

In seiner dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde bringt der Bf. vor, dass sich das Objekt, welches um die Jahrhundertwende errichtet worden sei, nach wie vor in seinem Eigentum befinde. Die zur Vermietung angedachten drei Wohneinheiten würden eine Gesamtnutzfläche von mehr als 250 m<sup>2</sup> aufweisen. Aus wirtschaftlicher Perspektive seien hinsichtlich der Verwendung des Objektes drei Optionen vorliegend: Es sei eine Eigennutzung denkbar; dieser Bedarf sei jedoch nicht gegeben. Zudem werde diesbezüglich in der LVO klargestellt, dass Bewirtschaftungen von Wohnhäusern mit mehr

als zwei Wohneinheiten zur Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisse auszuschließen und als Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle zu werten seien. Es sei die Veräußerung des Objektes denkbar, was aus wirtschaftlicher Sicht jedoch absolut negativ zu werten sei, da die getätigten Investitionen nicht einmal ansatzweise ihren Niederschlag im Kaufpreis finden würden. Des Weiteren habe der Bf. nie die Absicht gehabt, das gegenständliche Gebäude einer Veräußerung zuzuführen.

Somit ergäbe sich aus ertragsorientierter Sicht nur die entgeltliche Bewirtschaftung der sich im Gebäude befindenden Wohneinheiten. Die Größe des Objektes bedinge naturgemäß entsprechende Renovierungen, die nicht nur zeitlichen, sondern auch finanziellen Einsatz notwendig machten. Aus wirtschaftlicher Perspektive werde der Rückfluss der eingesetzten Mittel nur durch entsprechende Mieteinnahmen gewährleistet. Es könne daher der in der Bescheidbegründung angeführten mangelnden Zielstrebigkeit nicht wirklich gefolgt werden.

Unter Hinweis auf die entsprechende Fachliteratur betreffend Vermietung würden sowohl Renovierungszeiten (Sanierungen durch Professionisten) als auch Zeiten der Errichtung von Objekten im Ausmaß von mehreren Jahren im Hinblick auf die bevorstehende (teilweise) Vermietung – unter gänzlichem Entfall der Einnahmen während der Bauphase – anerkannt. Die jedoch damit verbundene Prämisse, nämlich die Absicht der Vermietung klar und eindeutig erkennen zu lassen, könne nicht nur durch (bindende) Vereinbarungen, Annoncen oder Maklerbeauftragungen nachgewiesen werden – was im gegenständlichen Fall als undurchführbare Vorgabe zu bezeichnen sei – sondern auch durch über eine Absichtserklärung hinausreichende Umstände, die darauf schließen ließen, dass eine Vermietung erfolgen werde. Und genau diese Umstände würden jene Kontakte mit zumindest an zwei der vorliegenden Wohneinheiten konkret interessierten potenziellen Mietern darstellen, welche grundsätzlich bereits im Laufe des Jahres 2005 stattgefunden hätten. Der Bf. gehe davon aus, dass er bei Bedarf entsprechende Bestätigungen dieser Personen in schriftlicher Form vorlegen könne.

Weiters bringe der Bf. als Nachweis der Publizität seiner Vermietungsabsicht vor, dass er mit einem gerichtlich beeideten Sachverständigen die Thematik der Vermietungseinkünfte im Zusammenhang mit der gesetzlichen Unterhaltungspflicht erörtert habe. Ohne feste Absicht, das unentgeltlich erworbene Objekt einer entgeltlichen Bewirtschaftung zuzuführen, wäre dieser Vorgang als mehr als entbehrlich zu bezeichnen.

Wie bereits mehrfach dargelegt, sei die Renovierung des Objektes Großteils durch Eigenleistungen erfolgt, die auf Grund der Größe des Objektes den entsprechenden Zeitaufwand benötigen würden. Es könne daher eine objektive Beurteilung von gegebener oder nicht vorliegender Zielstrebigkeit nur im Verhältnis der eingesetzten Mittel zum erreichten Ergebnis abgegeben werden.

Abschließend beantragte der Bf. die Berücksichtigung seiner negativen Vermietungseinkünfte der Jahre 2003 bis 2007 sowie im Falle der Vorlage seiner Berufung

(nunmehr Beschwerde) an den UFS (nunmehr Bundesfinanzgericht) die Entscheidung durch den gesamten Senat.

### ***Einkommensteuer 2008***

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 machte der Bf. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von -11.645,74 Euro geltend.

Mit Bescheid vom 29. September 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2008 in der Höhe von -631,68 Euro fest, ohne die Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde ersuchte der Bf. um Korrektur bezüglich des Nichtansatzes der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Begründend verwies er inhaltlich auf die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007.

### ***Einkommensteuer 2009***

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 machte der Bf. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von -11.075,49 Euro geltend.

Mit Bescheid vom 25. November 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2009 in der Höhe von -730,25 Euro fest, ohne die Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. die Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung.

### ***Einkommensteuer 2010***

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 machte der Bf. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von -6.737,05 Euro geltend.

Mit Bescheid vom 3. Februar 2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2010 in der Höhe von -863,11 Euro fest, ohne die Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. den Ansatz der erklärten Überschussergebnisse betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend der Einkommensteuererklärung 2010 bzw. der relevanten Beilagen.

### ***Einkommensteuer 2011***

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte der Bf. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von -6.243,90 Euro geltend.

Mit Bescheid vom 17. Dezember 2012 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2011 in der Höhe von -825 Euro fest, ohne die Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Beschwerde beantragte der Bf. die Anerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut eingereicher Einkommensteuererklärung 2011 bzw. deren Beilagen.

Das Finanzamt legte die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe vom 14. Juni 2015 übermittelte der Bf. dem Bundesfinanzgericht hinsichtlich der entsprechenden Wohneinheiten eine Korrektur der Prognoserechnung bzw. Gesamtergebnisrechnung für den Beobachtungszeitraum, basierend auf den eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2011 bzw. Überschussermittlungen.

Danach sei **Wohnung 2** bereits im Jahr 2012 unter Ansatz der Gesamterfolgsrechnung positiv.

Betreffend die **Wohnung 3** sowie 1 brachte der Bf. folgende Entwicklung vor:

Entgegen der seitens des Bf. primär als offensichtlich zu optimistisch gestellten Entwicklungsprognose mit Vermietungsbeginn Mitte 2010 werde sich dieser Termin auf das erste Halbjahr 2016 verlegen, wodurch die diesbezüglich angesetzte Prognoserechnung eine dementsprechende Korrektur aufweise. Die laut Überschussermittlungen angesetzten Ergebnisse würden sich von 2003 bis 2015 auf insgesamt -49.141 Euro (negativ) belaufen. Die primäre Korrektur erfolge durch die Änderung des AfA-Wertes (aliquoter Gebäudeanteil) um 586,63 Euro p.a., wodurch bis Ende 2015 der negative Wert um 7.626,20 Euro auf 41.514,80 Euro berichtigt werde. Die für das Gesamtergebnis hinsichtlich des Beobachtungszeitraumes maßgebliche Korrektur sei die Absenkung des AfA-Satzes der Zehntel- und Fünftehtelabschreibung laut MRG auf „normale“ 1,5%. Dieser Gesamtansatz schlage sich für den Zeitraum von 2009 bis 2015 in der Höhe von gesamt rund 5.340 Euro nieder, sodass der bis 2015 relevante Negativüberschuss rund 36.175 Euro betrage. Die zeitliche Differenz bei Ansatz des Beobachtungszeitraumes von 25 Jahren sei somit 12 Jahre, in denen ein für die Kalkulation positives Ergebnis im Sinne der LVO zu entstehen habe. Somit ergäbe sich primär – nur rein rechnerisch – dass dieser Wert zumindest 3.020 Euro p.a. (inklusive AfA – Differenzen sowie Aufwertung auf freie Mieteinnahmen) betragen müsse. Nehme der Bf. ein volles Vermietungsjahr, so betrage die Miete rund 650 bis 700 Euro pro Monat. Die Weiterverrechnung der aliquoten Betriebskosten sei mit rund 700 Euro p.a. anzunehmen; die AfA Differenzen würden 586,60 Euro (aliquote Objekt AfA) und rund 800 Euro (Differenz MRG auf 1,5%) sowie die Aufwertung auf frei vereinbare Mieten rund 2.400 Euro betragen, sodass das jährliche, für die Berechnung der Gesamtüberschussermittlung maßgebliche, Einnahmenergebnis rund 12.286 Euro abzüglich der laufenden Aufwendungen, kalkuliert mit rund 4.700 Euro, somit einen kalkulatorisch relevanten Überschuss von etwa 7.500 Euro p.a. ergebe. Damit würde nach insgesamt 19 Jahren ein für die Liebhabereibetrachtung relevanter Gesamtüberschuss vorliegen.

Hinsichtlich der ebenfalls zu Vermietungszwecken in Renovierung befindlichen **Wohnung 1**, die mit rund 80 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche etwas kleiner als Wohnung 3 sei, legte der Bf. die diesbezügliche Prognoserechnung in Anlehnung an Wohnung 3 dar. Die Überschussnegativa von 2003 bis 2008 (mit angesetzter AfA-Korrektur auf 1,5%) würden sich auf insgesamt 16.281 Euro belaufen; die für den Zeitraum 2009 bis 2013 (ebenfalls laut Überschussermittlungen) auf 19.596 Euro; für den Zeitraum 2014 bis 2017 auf 22.000 Euro (geschätzt 4\*5.500 Euro), ebenfalls negativ. Für den Zeitraum ab 2003 berichtige der Bf. die Wohnungs-AfA (aliquoter Objektanteil) um 375,40 Euro p.a., wodurch sich eine primäre Verringerung des negativen Ergebnisses um 5.631 Euro ergebe. Die zusätzliche AfA-Berichtigung sei durch die Umrechnung der Zehntel- und Fünftehtel AfA auf 1,5% (von 2009 bis 2017) von insgesamt 9.239,20 Euro gegeben, wodurch das adaptierte, negative Gesamtergebnis für den Beobachtungszeitraum auf insgesamt -43.007 Euro (negativ) bis Ende 2017 falle. Um innerhalb des Beobachtungszeitraumes einen Gesamtüberschuss (unter Berücksichtigung gewisser Adaptierungen) erwirtschaftet zu haben, würden in diesem Fall zumindest 10 Jahre verbleiben, sodass rechnerisch ab 2018, was einem sehr realistischen Zeitpunkt der Vermietung entspreche, ein durchschnittliches, positives Jahresergebnis zu erzielen sei. Bei einer Wohnungsnutzfläche von 80 m<sup>2</sup> gehe der Bf. spätestens ab 2018 von rund 6,20 Euro/m<sup>2</sup> vorgegebener Kategoriemiete aus, sodass sich bei einem kalkulierten Aufschlag auf frei vereinbarte Mietwerte von rund 30% eine Jahresmiete von rund 8.100 Euro, weiterverrechnete Betriebskosten von in etwa 650 Euro, eine zu berücksichtigende AfA-Differenz (Objekt-AfA) von 375 Euro und die Zehntel-/Fünftehtelkorrektur von rund 1.000 Euro abzüglich geschätzter Aufwendungen von rund 5.500 Euro und letztlich ein positives Jahresergebnis in der Höhe von 5.100 Euro im Beobachtungszeitraum ergebe. Auch das Gesamtvermietungsergebnis der Wohnung 1 sei im Beobachtungszeitraum positiv.

Alle Wohneinheiten würden im Beobachtungszeitraum für die entsprechende Berechnung positive Ergebnisse aufweisen; allen ist ein Mangel hinsichtlich umsatzloser, -mehr oder weniger längerer Zeiträume anhaftend; im Gegensatz dazu keine Positionen der Fremdfinanzierung, deren Veranlassung zu früheren Einnahmen geführt habe. Einen vorgegebenen Zeitrahmen zur Einnahmenerzielung (speziell bei Vermietung und Verpachtung) habe der Bf. der gegenständlichen Literatur nicht entnehmen können.

Mit Vorhalt vom 22. Jänner 2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht, bezugnehmend auf die Eingabe von 14. Jänner 2015, um Aufklärung darüber, wie die jährlich angeführten Beträge der AfA-Differenz hinsichtlich Zehntel- und Fünftehtelabschreibung auf 1,5% für die Wohnung 2 im Detail ermittelt wurden. Des Weiteren wurde der Bf. ersucht, einerseits die Adaptierung der Ergebnisse der Wohnung 2 auch auf die Jahre 2003 bis inklusive 2008 zu erstrecken und andererseits eine gleichartige Adaptierung der Ergebnisse für die beiden anderen Wohnungen für den gesamten Beobachtungszeitraum vorzunehmen.

Mit Eingabe vom 15. Februar 2016 übermittelte der Bf. die gewünschten Auflistungen hinsichtlich der Wohnungen 1-3 im Objekt \*\*\*\*, und brachte ergänzend vor, dass die

Umrechnung der Werte unter Ansatz der Kennzahlen 9470 (10%ige AfA) bzw. 9480 (15-zehntel AfA=6,67%) der Beilagen (E1b) zur Einkommensteuererklärung, die durch Rückrechnung mit diesen Werten auf die gegenständliche AfA-Basis erfolgt sei.

Die Ergebnisse laut Überschussermittlungen für das Jahr 2014 seien somit für die Wohnung 1 -3.416,86 Euro, für die Wohnung 2 2.288,92 Euro und für die Wohnung 3 -3.789,78 Euro.

Mit einem weiteren Vorhalt vom 24. Februar 2016 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf. um Vorlage einer richtigen Prognoserechnung für einen absehbaren Zeitraum, welcher im vorliegenden Fall mit dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen im Jahr 2003 beginne.

Des Weiteren wurde dem Bf. mitgeteilt, dass in einer Prognoserechnung von marktkonformen Mieteinnahmen mit Indexanpassung auszugehen sei und sowohl Instandsetzungsaufwendungen als auch ein Mietausfallswagnis in die Berechnung miteinzubeziehen seien.

Die vom Bf. abverlangte, für jede der drei Wohneinheiten in einer Tabelle getrennt zu erstellende, Prognoserechnung möge daher den genannten Anforderungen entsprechen, die Aufwendungen nach Kategorien gliedern und darüber hinaus die Fragen beantworten, was in den pauschal geltend gemachten Ausgaben enthalten sei, ob bei der Berechnung ein Mietausfallswagnis sowie Instandsetzungsaufwendungen berücksichtigt worden seien und bei welcher der drei Wohnungen es sich um die Dachgeschoßwohnung handle.

Der Bf. wurde auch darüber in Kenntnis gesetzt, dass der von ihm angeführte fiktive Zuschlag auf markübliche Mieten laut LRL 2012 erkennbar und gesondert ausgewiesen werden müsse und diese Fiktion gemäß § 1 Abs. 4 Z 2 MRG nicht für Dachgeschoßwohnungen gelte.

Mit Eingabe vom 25. März 2016 übermittelte der Bf. Prognoserechnungen für den Zeitraum 2003 bis 2030. Die Einnahmen habe der Bf. in der Prognoserechnung alle 2 Jahre um 2% erhöht, die Ausgaben seien entsprechend aufgegliedert worden. Ebenfalls sei – entgegen der bisherigen Entwicklung laut Wohnung 2 – eine Leerstehung berücksichtigt worden. Die nach entsprechender Sanierung sowie durchgeführter Installation möglicherweise eintretenden Reparatur- bzw. Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten habe der Bf. mit Schätzwerten berücksichtigt. Der fiktive Zuschlag (MRG – freie Vereinbarung) sei wertmäßig auf die MRG-Miete aufgeschlagen worden und betrage 65%. Dieser Aufschlagswert entspreche dem unteren Level der für die Stadt X realistisch erzielbaren freien Mieten; ausgewiesen in den diesbezüglichen Inseraten (z.B. Immoscout 24, AK, Mietwohnung X, etc.). Eine Dachwohnung sei nicht vorhanden. Die Wohnung im 1. Stock stelle keine Dachgeschoßwohnung dar, der Bereich des Dachbodens sei komplett separat. Die AfA-Basis für das Objekt sei mit 60%, die laufende AfA mit 1,5% angesetzt worden. Hinsichtlich der „Neu-AfA“ für die Instandsetzungen/ Investitionen (außer Einrichtung) sei für die Prognose der Satz von 1,5% angesetzt



worden, eine 15-tel Umrechnung sei nicht notwendig gewesen. Alle drei Wohneinheiten würden im sogenannten Beobachtungszeitraum positive Gesamtergebnisse aufweisen.

Die Vorhalte vom 22. Jänner 2016 und vom 24. Februar 2016 sowie die Eingaben des Bf. vom 14. Juni 2015, vom 14. Februar 2016 und vom 25. März 2016 wurden dem Finanzamt zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis und allfälligen Stellungnahme zugestellt.

Seitens des Finanzamtes wurde keine Stellungnahme übermittelt.

## **B) Über die (nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu wertende) Berufung wurde erwogen:**

### **1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Der Bf. ist Eigentümer der Liegenschaft \*\*\*\*, welche er zu 1/3 im Schenkungswege und zu 2/3 im Erbschaftswege erworben hat. Nach vollständiger Eigentumsübertragung des Objektes, welches aus drei voneinander getrennten Wohneinheiten besteht, begann der Bf. im Jahr 2003 mit den Renovierungsarbeiten, welche auf eine gänzliche Vermietung der vorhandenen drei Wohneinheiten samt mieterseitiger Gartenbenützung ausgerichtet gewesen waren.

Für die **Wohnungen 1 und 3** sind die Renovierungsarbeiten bis heute nicht abgeschlossen, ein Beginn der Vermietung wurde für Wohnung 3 zuletzt frühestens ab dem ersten Halbjahr 2016, für Wohnung 1 frühestens ab dem Jahr 2018 prognostiziert.

Für die **Wohnung 2** wurden im Jahr 2009 erstmals Einnahmen erzielt.

### **2. Beweiswürdigung**

a) Für die Wohnung 1 werden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung ab deren erstmaligen Anfallen im Jahr 2003 geltend gemacht. Die Renovierung ist bis heute nicht abgeschlossen.

b) Für die Wohnung 2 ist die Renovierung abgeschlossen. Seit dem Jahr 2009 werden Mieteinnahmen erzielt. Aus der Prognoserechnung ist ersichtlich, dass seit dem Jahr 2013 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben vorliegt.

c) Für die Wohnung 3 werden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung ab deren erstmaligen Anfallen im Jahr 2003 geltend gemacht. Die Renovierung ist bis heute nicht abgeschlossen.

### **3. Rechtsfolgen**

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096, VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013) können Werbungskosten i.S.d. § 16 Abs. 1 EStG unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, noch bevor der

Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt.

Andererseits sind abzugsfähige Werbungskosten aus *Vermietung* und *Verpachtung* nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein solches (Miet-)Objekt sind vielmehr steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage. Die Abgrenzung, ob bloß Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder Werbungskosten vorliegen, kann Schwierigkeiten bereiten, wenn aus einem potentiellen Mietobjekt keine Mieteinnahmen erzielt werden, nach den Behauptungen des Steuerpflichtigen aber (später einmal) erzielt werden sollen. Das Vorliegen von Werbungskosten ist diesfalls nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist (VwGH 22.1.1985, 84/14/0016, VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096; VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126; VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104).

Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu beantworten (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096, mit zahlreichen Verweisen auf die Vorjudikatur, weiters VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013).

Dabei ist bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase besonderes Gewicht darauf zu legen, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist (VwGH 20.10.2004, 98/14/0126).

In dem zur Umsatzsteuer ergangenen Erkenntnis vom 4. März 2009, 2006/15/0175, stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür notwendigen Baubewilligungen für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung angesehen werden können (mit weiteren Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Gleiches gilt laut VwGH, aaO, für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau oder die Errichtung. Solche Handlungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Umbau eines Gebäudes sind für sich allein für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft nicht ausschlaggebend. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht. Dabei ist auch in Erwägung zu ziehen, wenn sich das streitgegenständliche Objekt durch viele Jahre hindurch in einem nicht vermietbaren Zustand befunden hat.

Diese Grundsätze sind nach Ansicht des erkennenden Senats auch auf den Bereich der Einkommensteuer und das Vorliegen von (Vor)Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG anzuwenden. Die bereits zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom

19.9.2007, 2004/13/0096, und 28.5.2008, 2008/15/0013, ergingen beide zur Umsatzsteuer und zur Einkommensteuer.

### **Vorstehende Ausführungen bedeuten für den vorliegenden Fall:**

Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist sohin entscheidungswesentlich, ob die seitens des Verwaltungsgerichtshofes geforderte ernsthafte Vermietungsabsicht des Bf. betreffend alle drei, voneinander getrennten, Wohneinheiten des Mietobjekts als klar erwiesen angesehen werden kann, zumal im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2003 bis 2011 lediglich im Hinblick auf eine dieser Wohneinheiten (Wohnung 2) die Renovierung abgeschlossen und tatsächlich Einnahmen erzielt wurden.

Dabei ist ausschließlich auf das vom Bf. nach außen hin Dritten gegenüber erkennbare Verhalten abzustellen und danach zu beurteilen, ob das Vorliegen der eindeutigen Absicht des Bf. zur künftigen Aufnahme der Vermietungstätigkeit erweislich ist, sodass während der Umbau- und Sanierungsphase in den Streitjahren von einer bloß **"vorübergehenden Einnahmenlosigkeit"** auszugehen ist.

### **Wohnungen 1 und 3:**

Der Bf. prognostizierte zuletzt für die Wohnung 1 einen Beginn der Vermietung frühestens ab dem Jahr 2018, für die Wohnung 3 einen Beginn der Vermietung ab dem ersten Halbjahr 2016 (welches bereits verstrichen ist).

Tatsächlich ist die Renovierung dieser beiden Wohnungen bis heute nicht abgeschlossen.

Auch wenn der Bf. in diesem Zusammenhang vorbringt, dass die Renovierung des Mietobjektes fast vollständig auf Eigenleistungen beruhe, kann eine Wohnungssanierung über einen Zeitraum von mehr als 13 Jahren nicht mehr als zielstrebiges Verhalten in der Vorbereitungsphase einer Tätigkeit beurteilt werden. Denn der Beginn der Renovierungsarbeiten allein, ohne weitere Beweise für eine Vermietungsabsicht, reicht zum Nachweis über das Vorliegen einer ernsthaften Vermietungsabsicht nicht aus. Vielmehr müssen die Vorstellungen des Bf. betreffend eine künftige Vermietung realitätsnah sein und sich objektivieren lassen, die behauptete Vermietungsabsicht muss nach außen in Erscheinung treten und sich in der Realität manifestieren.

Zum Nachweis des Vorliegens seiner ernsthaften Vermietungsabsicht brachte der Bf. in seiner Beschwerde vor, dass aus wirtschaftlicher Perspektive hinsichtlich der Verwendung des Objektes grundsätzlich drei Optionen denkbar wären: Die Eigennutzung, die Veräußerung des Objektes oder die entgeltliche Bewirtschaftung.

Betreffend die Eigennutzung wendet der Bf. glaubwürdig ein, dass diesbezüglich kein Bedarf gegeben sei. Im Hinblick auf das weitere Vorbringen, wonach in der LVO klargestellt werde, dass Bewirtschaftungen von Wohnhäusern mit mehr als zwei Wohneinheiten zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse auszuschließen seien, ist jedoch festzustellen, dass es im vorliegenden Verfahren nicht um die steuerliche Beurteilung unter „Liebhabereigesichtspunkten“, sondern allein um die Frage geht, ob in den Streitjahren die Absicht zur künftigen Einnahmenerzielung anhand objektiver

Umstände erkennbar war. Die Frage, ob eine Betätigung überhaupt einer Einkunftsart des Einkommensteuergesetzes entspricht, ist der Beurteilung, ob eine Betätigung einkommensteuerlich Liebhaberei ist, vorgelagert.

Als hingegen unglaublich und nicht der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechend stellt sich im Hinblick darauf, dass im Süden von Wien die Grundstückspreise laufend steigen, das seitens des Bf. ins Treffen geführte Argument dar, wonach eine Veräußerung des Objektes zwar denkbar, aber aus wirtschaftlicher Sicht absolut negativ zu werten sei, da die getätigten Investitionen nicht einmal ansatzweise ihren Niederschlag im Kaufpreis finden würden.

Somit verbleibe nach Ansicht des Bf. nur die entgeltliche Bewirtschaftung der sich im Gebäude befindlichen Wohneinheiten, da aus wirtschaftlicher Perspektive der Rückfluss der eingesetzten Mittel nur durch entsprechende Mieteinnahmen gewährleistet sei. Diesem Einwand ist jedoch entgegenzuhalten, dass auf Grund der Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass der seitens des Bf. angesprochene Rückfluss der eingesetzten Mittel durch einen Verkauf des Objektes viel eher und schneller zu gewährleisten wäre als durch die Vermietung.

Soweit der Bf. unter Hinweis auf die entsprechende Fachliteratur ausführt, dass die Vermietungsabsicht nicht nur durch bindende Vereinbarungen, Annoncen oder Maklerbeauftragungen, sondern auch durch über eine Absichtserklärung hinausreichende Umstände nachgewiesen werden könne, ist dem Bf. zuzustimmen. Der Umstand, dass die bloße Möglichkeit einer Vermietung zu einem unbestimmten Zeitpunkt ins Auge gefasst wurde, weil es bereits im Laufe des Jahres 2005 Kontakte zu konkret interessierten potenziellen Mietern gegeben habe, reicht jedoch nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht aus, die vom Bf. geäußerte Vermietungsabsicht als klar erwiesen anzusehen. Weitere, über Absichtserklärungen hinausgehende, Umstände wurden seitens des Bf. nicht dargelegt.

Wenn der Bf. vorbringt, mit einem gerichtlich beeideten Sachverständigen die Thematik der Vermietungseinkünfte im Zusammenhang mit der gesetzlichen Unterhaltspflicht erörtert zu haben, so spricht dies jedenfalls nicht für die von der Judikatur geforderte klar erwiesene Vermietungsabsicht.

Aus diesen Gründen kann daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes im Hinblick auf die beiden Wohnungen 1 und 3 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die von der Judikatur geforderte, ernsthafte Absicht des Bf., nach Abschluss der Renovierungsarbeiten tatsächlich eine Vermietung durchzuführen, in freier Beweiswürdigung als nicht klar erwiesen angesehen werden.

Da somit im Hinblick auf die Wohnungen 1 und 3 nicht von einer bloß vorübergehenden Einnahmenlosigkeit ausgegangen werden kann, wird, mangels steuerlich relevanter Betätigung des Bf., die Einkunftsquelleneigenschaft für diese beiden Wohnungen verneint.

Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen, die geltend gemachten Vorwerbkosten für diese beiden Wohnungen sind nicht anzuerkennen.

### ***Wohnung 2:***

Im Gegensatz zu den Wohneinheiten 1 und 3 beendete der Bf. die Renovierungsarbeiten betreffend die Wohneinheit 2 und erzielte im Jahr 2009 erstmals Einnahmen aus der Vermietung dieser Wohnung.

Daher ist nunmehr – anders als zum Zeitpunkt der Beurteilung durch das Finanzamt – zunächst davon auszugehen, dass die Bauarbeiten in den der Vermietung vorangegangenen Jahren 2003 bis 2008 zum Zweck der späteren Vermietung der Wohneinheit getätigt wurden. Damit begann – vorbehaltlich der nachgeschalteten Liebhabereiprüfung – die Einkünfteerzielung mit den ersten Ausgaben für die Wohnung 2 im Jahr 2003.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide - Liebhabereiverordnung 1993, BGBl. Nr. 33/1993 (in weiter Folge LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen.

Da es sich im gegenständlichen Fall nach der Verkehrsauffassung nicht um ein Eigenheim sondern um ein Mietwohngrundstück, allerdings nicht um ein Mietwohngrundstück mit *qualifizierten Nutzungsrechten* handelt, kommt automatisch § 1 Abs. 1 der LVO zur Anwendung.

Gemäß § 1 Abs. 1 der LVO liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen.

Fallen bei der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden Verluste an, so ist gemäß § 2 Abs. 3 LVO das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Da der Bf. die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung ab deren erstmaligem Anfallen im Jahr 2003 geltend macht, ist im gegenständlichen Fall von einem absehbaren Zeitraum im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO von 28 Jahren auszugehen, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen ist.

Laut der seitens des Bf. vorgelegten Prognoserechnung für die Wohnung 2 wird ab dem Jahr 2013 ein nach den Regeln einer Prognoserechnung berechneter Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt.

Da somit ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb der 28-Jahres-Grenze erzielt wird, ist im Hinblick auf die Wohneinheit 2 nicht von Liebhaberei sondern von steuerlich anzuerkennenden Einkünften auszugehen.

Der Beschwerde ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 9 Berechnungsblätter (Einkommensteuer 2003-2011)

### **C) Unzulässigkeit 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.

Die Rechtsfrage, dass eine bloß beabsichtigte, aber nicht durch ernsthafte Handlungen Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Betätigung keine Einkunftsquelle darstellt, ist von der im Erkenntnis zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig geklärt, weshalb die Revision im vorliegenden Fall für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 19. Oktober 2016