

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat-X in der Beschwerdesache DI A. XY und Mitbesitzer, X-Straße, 9999 Stadt, vertreten durch WP/Stb-Gesellschaft gegen die Bescheide des Finanzamtes X . betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2002-2008 in der Sitzung am 15.Juni 2016 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2002-2008 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 BAO) an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Im anhängigen Verfahren ist die Einkunftsquelleneigenschaft eines im Zentrum von Stadt gelegenen, historischen Gebäudes zu klären, das die Beschwerde führende Miteigentumsgemeinschaft (Bf) seit dem Erwerb im Jahr 1990 teilweise zu Vermietungszwecken bzw. - nach einer im Jahr 1999 begonnenen, mehrjährigen Sanierungsphase - auch zu rd. 30% privat nutzt.

Auf Basis des Ergebnisses einer im Jahr 2009 durchgeführten Außenprüfung (AP) und einer daran anschließenden, rund halbjährigen Beobachtung der nachfolgenden Entwicklung der Vermietungstätigkeit der Bf im verfahrensgegenständlichen Mietobjekt, vertritt das Finanzamt X (FA) mit den vor dem BFG angefochtenen, nach § 188 BAO ergangenen Feststellungsbescheiden für 2002-2008 den Standpunkt, dass der von der Bf prognostizierte Gesamteinnahmenüberschuss im Zeitraum 1999-2023 nicht

erzielbar und daher für den Verfahrenszeitraum vom Vorliegen einer steuerlichen Liebhabereibetätigung auszugehen sei.

Die Bf begründet das Rechtsmittel gegen diese Bescheide wie folgt:

"Mit den Bescheiden vom 19. Oktober 2010 wurden die vorläufigen Feststellungsbescheide der Jahre 2002 bis 2008 gemäß § 200 (2) BAO durch endgültige Feststellungsbescheide ersetzt. Hierbei wurde das in der Grundstücksgemeinschaft befindliche Vermietungsobjekt X-Straße nicht als Einkunftsquelle eingestuft, da laut Finanzamt keine Entwicklung erkennbar ist, die bis zum Ende des Beobachtungszeitraumes die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses erkennen lässt, und die Einkünfte dafür mit Null Euro festgestellt.

Das Finanzamt begründet seine Entscheidung damit, daß es ausgehend von der im Zuge der abgabenbehördlichen Außenprüfung der Jahre 2002 bis 2007 (abgeschlossen mit Bericht vom 11. November 2009) vorgelegten Prognoserechnung bis 30. Juni 2010 die Vermietungsabsicht und die tatsächliche Vermietbarkeit des Objektes X-Straße beobachtet hat und auf Grund der mit 24. September 2010 vorgelegten vorläufigen Ziffern für die Jahre 2009 und 2010 zu dem Schluß gekommen ist, daß bis zum Ende des Beobachtungszeitraumes ein Gesamtüberschuß nicht erzielt werden kann. Das Finanzamt stützt seine Entscheidung darauf, das sich die prognostizierten Annahmen laut Prognoserechnung für die Jahre 2009 und 2010 nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen decken und leitet für die Zukunft ab, daß künftige Einnahmen weit unter den prognostizierten Werten liegen werden. Überdies geht das Finanzamt von einem Beobachtungszeitraum bis lediglich 2023 aus, ohne näher darauf einzugehen bzw. diese Vorgehensweise zu begründen.

Es entspricht den Tatsachen, daß die Überschußermittlung für das Jahr 2009 den prognostizierten Wert um circa € 23.800,- verfehlt und es zeichnet sich ab, daß auch die vorläufige Überschußrechnung für das Jahr 2010 um circa € 60.800,- hinter dem prognostizierten Wert zurückbleiben wird. Es wird jedoch versucht, das Objekt X-Straße vollständig und zu vernünftigen m²-Preisen zu vermieten.

Allerdings gestaltet es sich schwieriger als angenommen, die Räumlichkeiten adäquat in Bestand zu geben, nicht zuletzt wegen der globalen Wirtschaftskrise und der damit verbundenen Zurückhaltung bei der Anmietung von Geschäftsräumlichkeiten. Zum derzeitigen Zeitpunkt ist circa die Hälfte (291,08 m²) von den insgesamt zu vermietenden 600,46 m² zu einem Preis von € 10,-/m², wie in der Prognoserechnung angenommen, vermietet. Es werden laufend weitere Gespräche mit potentiellen Mietern geführt und ist eine Vollvermietung im Laufe des nächsten Jahres sehr wahrscheinlich.

Es ist weder durch das Gesetz, noch durch die Liebhabereiverordnung gedeckt, daß die Beurteilung eines Mietobjektes hinsichtlich der Vermietungsabsicht und der tatsächlichen Vermietbarkeit einfach durch Setzung einer willkürlichen Frist (hier 30. Juni 2010), bis zu der die Mieteinnahmen der Prognoserechnung entsprechen

müssen, erfolgen darf. Vielmehr ist die Absicht einen Gesamtüberschuß zu erzielen innerhalb eines „absehbaren Zeitraumes“ zu beurteilen. Dieser in der Liebhabereiverordnung festgelegte absehbare Zeitraum für die entgeltliche Gebäudeüberlassung im Sinne des § 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung beträgt 25 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben.

Das Objekt X-Straße wurde im Jahr 1990 angeschafft. Die renovierungsbedürftigen Substandardwohnungen wurden sodann, ohne Adaptierungen vorzunehmen, für neun Jahre vermietet. Hierbei konnte ein Gesamtüberschuß erwirtschaftet werden. Ab dem Jahr 1999 erfolgte, ausschließlich mit Eigenmittel finanziert, eine mehrjährige Umbau- und Sanierungsphase des denkmalgeschützten Objektes, welche durch die grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements einer Änderung der Bewirtschaftung gleichkommt, da eine Kategorieanhebung aller Einheiten erfolgte, um künftig höhere Mietzinse erzielen zu können. Mit Beginn des Umbaues im Jahr 1999 blieb nur ein vom Veräußerer übernommenes Mietverhältnis einer Altmietlerin aufrecht. Die Umbau- und Sanierungsmaßnahmen haben sich nicht zuletzt durch behördliche Auflagen im Zusammenhang mit dem Denkmalschutz, Förderansuchen usw. in die Länge gezogen, sodaß mit der tatsächlichen Vermietung erst im heurigen Jahr begonnen werden konnte. Da die vor der tatsächlichen Vermietung liegende Phase länger als drei Jahre andauerte, errechnet sich der stichtagsbezogene absehbare Zeitraum mit 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen am 23. Dezember 1999. Die nicht ins Gewicht fallende Vermietung an die Altmietlerin kann nicht als Beginn der entgeltlichen Überlassung gesehen werden, weshalb der Beobachtungszeitraum 28 Jahre beträgt.

Da nun ausgehend vom prognostizierten Gesamtüberschuß Ende des Jahres 2026 (nicht stichtagsbezogen) in Höhe von rund € 442.000,- abzüglich der Abweichungen der Jahre 2009 und 2010 in Höhe von circa € -84.600,- ein Gesamtüberschuß von € 357.400,- verbleibt und noch ausreichend Spielraum für eventuelle Abweichungen in den Folgejahren vorhanden ist, ist die Begründung des Finanzamtes nicht nachvollziehbar.

Aus den obigen Ausführungen ist ersichtlich, daß die Vermietungsabsicht und die tatsächliche Vermietbarkeit des Objektes X-Straße dadurch gegeben ist, daß bereits die Hälfte des Objektes zu dem in der Prognoserechnung realistisch angenommenen Preis von € 10,-/m² vermietet wurde und laufend Gespräche mit potentiellen Mietern geführt werden. Durch unser nach außen in Erscheinung tretendes Streben nach (Voll)vermietung bzw. nach Abschluß weiterer Mietverhältnisse besteht die objektive Eignung der Vermietungstätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum von 28 Jahren, sodaß wir Sie bitten, dem eingangs gestellten Antrag stattzugeben und das Objekt X-Straße als Einkunftsquelle einzustufen.

Für den Fall, daß die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorlegt, stellen wir gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat."

Nach Durchführung ergänzender Sachverhaltsermittlungen legte das FA das Rechtsmittel ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor und beantragte eine abweisende Erledigung.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat erwogen:

I.) Die Bf, eine Miteigentumsgemeinschaft (MEG) zweier Ehegatten mit 50%Beteiligung, erwarb die zu beurteilende Liegenschaft samt Mietobjekt mit Kaufvertrag (KV) vom 2.April 1990 um einen Kaufpreis von 2,5 Millionen Schilling (181.682,- €) vom Land Steiermark.

Einem im Zuge der Verkaufsverhandlungen im Auftrag des Verkäufers erstellten Sachverständigengutachten vom 2.Oktober 1989 zufolge, besaß die unter Denkmalschutz stehende Liegenschaft (KV 2.April 1990, §§ 5 u.10; Grundbuch KG xxxxx) mit dem rd. 400 Jahre alten, massiv erbauten, zweistöckigen Wohn- und Geschäftshaus zu dieser Zeit einen Verkehrswert von 1,444,475,- S (104.974,- €), davon 60% auf den Gebäudebestand (Haupthaus und Nebengebäude) entfallend.

Lt. Gutachten verfügte das verfahrensgegenständliche Hauptgebäude über je zwei "Mietbestände" pro Geschoß mit Gemeinschafts-WC am Gang; zur Raumbeheizung (Erdgas) dienten überwiegend Einzelöfen; die letzte Renovierung, umfassend die Sanierung der Fenster und teilweise der Türen, war 1964 erfolgt. Insgesamt beurteilte der Sachverständige den Gebäudezustand als „*mittelmäßig*„ und schätzte eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren.

Im Abschnitt zur Ertragswertermittlung führt der Gutachter aus: "*Die Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten unterliegen hinsichtlich der Mietzinsbildung, wie bezüglich des Kündigungsschutzes, den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes.*

Der Hauptmietzins inkl. der freien Vereinbarungen, gehen in aller Zukunft für Instandhaltungskosten auf. Das Objekt ist nicht nur ertragslos, aus den Mieten können auch keine Rücklagen für die Ansparung des Baukapitales gemacht werden. Es ergeben sich daher unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten Verluste, deren Kapitalwert als Last auf der Liegenschaft haftet ."

Zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung war das Objekt bis auf eine 140,55 m² große Wohnung im 2.Obergeschoß (OG) vermietet gewesen. Ausgehend von den tatsächlich vereinbarten Hauptmietzinsen nahm der Gutachter Mieteinnahmen von monatlich 7.871,- S (572,- €) als aus der Nutzungsüberlassung der Räumlichkeiten erzielbar an, darin enthalten für die leerstehende Wohnung 3.000,- S (218,- €). Dies entsprach einer durchschnittlichen Miethöhe von 1,25 €/m² für die vermieteten bzw. von 1,55 €/m² für die leer stehenden Räumlichkeiten.

Im Verfahren sind keine Umstände zu Tage getreten, welche Anlass für Zweifel an der Richtigkeit der angeführten Inhalte des Verkehrswertgutachtens geben. Das BFG nimmt diese daher als erwiesen an.

Mit Eingabe vom 31. März 1992 hatte die Bf dem FA mitgeteilt, dass sie die Liegenschaft X-Straße seit 1. Mai 1990 zur Vermietung nutze und daraus durchschnittliche Monatsumsätze von 769,- € (10.590,- S) erziele (= rd. 1/3 über der SV-Prognose ex 11/1989). Wie sich diese „Monatsumsätze“ zusammensetzten, ist nicht bekannt (incl./ excl. Betriebskosten?).

Bis einschließlich 1999 nutzte die Bf das Objekt X-Straße im Wesentlichen durch unverändert fortgesetzte Vermietung der „renovierungsbedürftigen Substandardwohnungen“ bis zum „Auslaufen“ einzelner Mietverhältnisse (keine Begründung von Wohnungseigentum, keine relevanten Sanierungsmaßnahmen). In den Jahren 1990-1995 wurden daraus positive, ab 1996 - infolge sukzessiven Rückganges der Mieterlöse aufgrund der Beendigung von übernommenen Mietverhältnissen - negative steuerliche Ergebnisse erzielt (1990-1998 insgesamt positives Ergebnis von 8.005,- €/110.158,- S).

Nach einem abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren im Jahr 2006 wurden die zunächst vorläufig im Sinne der eingereichten Abgabenerklärungen ergangenen Feststellungsbescheide 1990-1998 für endgültig erklärt.

Den Angaben der Bf zufolge, dienten in den Jahren 1995-1998 von rd. 584 m² Gesamtnutzfläche des Mietobjekts in etwa 39% der Geschäftsraumvermietung (227 m²) bzw. 26% der Wohnraumvermietung (151 m²). 35% der Nutzfläche war nicht vermietet (zwei leer stehende Wohnungen, insgesamt 205 m²). Eine Privatnutzung fand nicht statt (Bf/Eingabe an FA v. 9. Okt. 2006).

Nachdem die Mehrzahl der übernommenen Mietverhältnisse beendet waren, begann die Bf im Jahr 1999 mit einer umfangreichen, mehrjährigen Umbau- und Sanierungsphase (Baubewilligungsbescheid 13. Dez. 1999 lt. MV W. und D.), die im Zeitraum der verfahrensgegenständlichen AP noch nicht abgeschlossen war und bis Ende 2009 ein Investitionsvolumen von knapp 19,300.000 S/rd. 1,400.000,- € erreichte.

Inwieweit die Finanzierung der Baumaßnahmen tatsächlich zur Gänze ohne Inanspruchnahme von öffentlichen Fördermitteln (z.B. Altbau-/Wohnbausanierung, Denkmalschutzförderung), ausschließlich aus Eigenmitteln der Bf erfolgte, wurde im abgabenbehördlichen Verfahren nicht überprüft. Der Hinweis auf zeitliche Verzögerungen durch Förderansuchen in der Berufung spricht dagegen und lässt eine dem Rechtsmittelvorbringen entsprechende Sachverhaltsfeststellung in der gegenständlichen Entscheidung nicht zu.

Nach dem Ergebnis des AP-Verfahrens wurde im Zuge des Umbaus die Nutzfläche des Hauses um mehr als 50% auf rd. 900 m² (lt. einliegendem Sanierungsplan 911,48 m²) erweitert. Eine Konkretisierung der neu gewonnenen Nutzfläche, die Höhe der darauf entfallenden Baukosten oder deren (anteilige) Zuordnung zum Herstellungsaufwand ist

in den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen nicht dokumentiert. Anzunehmen ist, dass der Großteil der erweiterten Fläche auf den offenbar im Zuge der Dacherneuerung erfolgten (erstmaligen) Ausbau des Dachgeschoßes (134,86 m²) und die Nutzbarmachung des Kellergeschoßes (83,28 m²) entfallen. Inwieweit diese Flächen tatsächlich zur Gänze für die Vermietung bestimmt sind, wurde im abgabenbehördlichen Verfahren ebenso wenig erkennbar thematisiert, wie die auf den Dachgeschoßausbau entfallenden Herstellungskosten oder die Lokalisierung und Nutzung von verbleibenden rund 50 m² zusätzlicher Nutzfläche, deren Situierung anhand der vorliegenden Unterlagen nicht feststellbar ist.

Lt. AP-Bericht vom 11. Nov. 2009, Tz 3 sind seit der Sanierung rd. 630 m² (= rd. 70% der nunmehrigen Nutzfläche) für die Geschäftsraumvermietung vorgesehen (keine Vermietung für Wohnzwecke), wobei *„seit ca. 2008 ein Zustand erreicht ist, der eine Vermietung möglich erscheinen lässt“*.

Das im Rahmen des Umbaus zur Gänze für die Privatnutzung adaptierte 2.OG (Großwohnung mit rd. 260 m² Nutzfläche), wurde gemäß den AP-Feststellungen im Verfahrenszeitraum mit einem Privatanteil von 30% berücksichtigt. Seit Sept. 2011 befindet sich nach den ZMR-Daten der behördliche Hauptwohnsitz der beiden Liegenschaftseigentümer an der Adresse X-Straße.

Wie bereits in den Jahren 1990–1999 beschränkte sich die Vermietungstätigkeit der Bf während der Umbauphase im Wesentlichen auf die Fortführung der noch bestehenden Altmietverhältnisse (lt. ZMR Mieterin Elisabeth Ho.: Auszug Jänner 2001; Mieterin Stefanie H.: verstorben Nov. 2008; Letztere war nach Wohnungswechsel ab April 2005 in einer neu sanierten Kleinwohnung im EG (37 m²) zum (indexgebundenen) Richtwertzins von 6,20 €/m² wohnhaft).

Der Abgabenerklärung der Bf für 2009 ist zu entnehmen, dass das Objekt X-Straße – obwohl lt. AP-Bericht bereits seit 2008 bezugsfertig saniert – ganzjährig im Wesentlichen leer stand (Jahresmieterlöse 300,- €). Inwieweit es zu dieser Zeit von den Eigentümern genutzt wurde, ist nicht bekannt.

Für ein (kurzfristiges) Folgemietverhältnis in der Erdgeschoßwohnung der verstorbenen Altmietlerin H. blieb die Bf einen Nachweis im erstinstanzlichen Verfahren trotz Aufforderung des FA schuldig (keine näheren Daten und Belegnachweise für das Mietverhältnis eines Mag. Sp. mit angeblich mündlich vereinbartem Mietvertrag von Sept. 2009 bis August 2010). Unter diesen Umständen ist aus Sicht des BFG die behauptete Vermietung als nicht erwiesen zu betrachten.

Weitere Vermietungen für Wohnzwecke hat die Bf im Verfahren weder behauptet noch nachgewiesen. Im Zuge des AP-Verfahrens wurde - abgesehen von den Kosten eines Zentralheizungs- und Lifteinbaues - der gesamte, den Vermietungsbereich betreffende Sanierungsaufwand der Jahre 2002-2007 – neben den Kosten für den DG-Ausbau, auch jener für die EG-Wohnung H. – den Instandsetzungskosten für Geschäftsraumvermietung zugeordnet.

Erstmals im Rahmen der ergänzenden Rechtsmittelerhebungen des FA im August 2010 legte die Bf zwei schriftliche Mietverträge (MV) vor, nach welchen im sanierten Objekt ab August bzw. November 2010 mit der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten begonnen worden sein soll (insgesamt 250 m² Nutzfläche zu 8,70 €/m² Hauptmietzins sowie 41 m² im KG zu 5,- €/m² + je 1,30 €/m² Betriebskostenanteil). Eine Vermietung zu einem Mietzins von 10,- €/m², wie sie den im AP-Verfahren vorgelegten Prognoserechnungen der Bf zu Grunde liegt, ist den Verträgen nicht zu entnehmen.

Das erste, mit August 2010 beginnende Mietverhältnis mit DI W. betraf 62 m² Bürofläche im 1.OG. Nach BFG-Erhebungen betrieb der Mieter eine Werbeagentur (Einzelunternehmen ohne Dienstnehmer). Das Mietobjekt der Bf scheint als Betriebsadresse lediglich in dessen Abgabenerklärungen für 2009 (!) und 2014 auf. In den Jahren 2010-2013 wurde die Werbeagentur demnach von der Wohnadresse des Mieters aus betrieben. Aktuell führt dieser Mieter lt. BFG-Internetrecherche an der Adresse X-Straße gemeinsam mit zwei Geschäftspartnern unter der Bezeichnung „S-S“ ein „*Designunternehmen*“ (www...), dessen Existenz durch ein Firmenschild an der Hauswand und die Beschriftung der Türglocke dokumentiert wird (BFG-Augenschein Juni 2016). Im Übrigen ist über die Umstände der Nutzung nichts bekannt.

Das zweite, ab Nov. 2010 für das Haus X-Straße vereinbarte Mietverhältnis (rd. 229 m² davon 131,5 m² Büroräumlichkeiten – samt Pausenraum - im 1.OG und 57 m² Besprechungsraum im DG sowie 41 m² Archivraum im KG) wurde mit einem langjährigen Dienstnehmer im Ziviltechnikunternehmen (ZT-Büro) des Hälfteigentümers DI XY als Mieter abgeschlossen. Zwar erzielte Ing. D. seit 2007 neben seinen Lohnbezügen aus dem ZT-Büro auch gewerbliche Einkünfte, doch führt er bis heute in den Abgabenerklärungen seine Wohnadresse als Betriebsadresse des Unternehmens an, das er zudem bis zur Beendigung seines eigenen Dienstverhältnisses Mitte 2011 ohne Dienstnehmer betrieb. Der Ende Juni 2011 in die FA-Datenbank eingespeiste Lohnzettel 2011 für Ing. D. bestätigt, dass sich das ZT-Büro des DI XY - und damit der Arbeitsplatz des präsidentiven Mieters - bis zuletzt im Objekt X-Straße befunden hatte. Einer im Februar 2016 durchgeführten AP beim Einzelunternehmen des DI XY zufolge, erfolgte ein halbes Jahr nach Ausscheiden des Ing.D. (u.a. DN), mit Jahresende 2011 die Betriebsaufgabe des ZT-Büros (AP-Bericht ABNr 12345/2015 vom 24.2.2016).

Unter den dargestellten Umständen erscheint die Anmietung derart großzügiger Büroräumlichkeiten durch Ing. D. im September 2010 nicht nachvollziehbar. Weder lassen diese Verhältnisse auf einen entsprechenden Bedarf des Mieters schließen, noch bestand im Herbst 2010 erkennbarer Anlass für eine frühzeitige Vorsorge nach den Büroräumlichkeiten in der X-Straße, zumal die angebotenen Büroflächen trotz aufwändigster Neugestaltung auf dem Immobilienmarkt offenbar nicht nachgefragt wurden (zu einem angeblich bereits im April 2009 erteilten - vom Auftragnehmer allerdings nicht unterfertigten - Vermittlungsauftrag der Bf an ein Immobilienbüro betreffend die Vermietung von Büroflächen zu exakt den Konditionen des nach dem Beschwerdevorbringen rd. 1 ½ Jahre später mit Ing. D. abgeschlossenen Mietvertrages,

wurde im erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren für den gesamten Zeitraum kein einziger Interessent nachgewiesen).

Zudem erbrachten FA-Erhebungen vom 15. August 2010 bzw. Februar 2011 keinerlei Hinweise auf die beiden Mieter an der zentralen Türsprechanlage des Hauses X-Straße. Tatsächlich wies die Türsprechanlage bei beiden Augenscheinen lediglich auf die Liegenschaftseigentümer (Bf) bzw. auf das ZT-Büro des Hälfteeigentümers DI XY hin.

2016 fanden sich im Zuge von BFG-Augenscheinen an der Türsprechanlage, neben den Liegenschaftseigentümern und dem (seit Ende 2011 geschlossenen!) ZT-Büro des DI XY als Hausbewohnern, auch Hinweise auf Fremdnutzungen (Firmentafel und Türschild „S-S“ (März/Juni 2016), Türschild „B.“ (Juni 2016).

Abgesehen von den angeführten FA-Erhebungen im August 2010 bzw. Februar 2011 fehlt es an Ermittlungsergebnissen über den tatsächlichen Vollzug der vorgebrachten Fremdvermietungen bzw. der darauf abzielenden Bemühungen. Erhebungen bei den genannten Mietern oder beim angeblich beauftragten Immobilienbüro sind den abgabenbehördlichen Verfahrensakten ebenso wenig zu entnehmen, wie Überprüfungen beim EVU zum Strom-/Gasverbrauch, beim Telefon-/Internetversorger, der Mietvertragsvergebühren oder auch betreffend Postzustelladressen.

Auch ein dem FA als Nachweis für ernsthafte Vermietungsbemühungen der Bf betreffend das Objekt X-Straße vorgelegter Plan zur Errichtung einer Zahnarztordination im EG des Hauses wurde keiner erkennbaren, abgabenbehördlichen Überprüfung unterzogen.

Dieser vom ZT-Büro des DI XY stammende Plan, datiert mit Sept 2006 (= zwei Monate nach Einreichung einer ersten Prognoserechnung für das Mietobjekt X-Straße beim FA), gelangte augenscheinlich nie zur Umsetzung. Ein zugehöriger Mietvertrag liegt nicht vor. Eine entsprechende Vermietung wurde auch nicht behauptet. Tatsächlich bietet die Aktenlage keinerlei Anhaltspunkte, dass der Plan für die Zahnarztpraxis jemals in Verhandlungen mit einem Mietinteressenten verwendet wurde. Damit ist weder erwiesen, dass die Bf die Ordinationsvermietung im EG an den namentlich genannten Zahnarzt ernsthaft betrieben hat, noch dass bzw. wann und in welcher Form sich die Bf nach einem allfälligen Zerschlagen der Vertragsverhandlungen seriös um Alternativvermietungen bemühte.

Weitere Unterlagen über Maßnahmen zur zielstrebigem Vermietung der sanierten Räumlichkeiten liegen weder zu den beiden Mieteinheiten im EG („Zahnarztpraxis“, Kleinwohnung nach dem Tod der „Altmietlerin“ im Nov. 2008), noch zu den Räumlichkeiten in den Obergeschoßen vor.

Abgesehen von der Nutzung der EG-Wohnung durch die Mieterin H., erscheint dem BFG vor diesem Hintergrund kein einziges der von der Bf vorgebrachten Mietverhältnisse als erwiesen und wurden von ihr darüber hinaus im erstinstanzlichen Verfahren auch keine erfolglos gebliebenen Vermietungsbemühungen glaubhaft dargetan.

Wenn laut AP-Bericht vom November 2009 eine Vermietbarkeit der sanierten Räumlichkeiten bereits ab 2008 erreicht war, legt das dargestellte Verfahrensergebnis vielmehr ein Interesse an einer (zumindest weitgehenden) Eigennutzung des Objekts X-Straße durch die beiden Eigentümer nahe (für private Wohnzwecke bzw. das Ziviltechnikunternehmen des Miteigentümers DI XY, wobei Letzteres offenbar erst nach Abschluss des AP-Verfahrens in das verfahrensgegenständliche Mietobjekt verlegt wurde). Ein zielstrebiges Hinarbeiten auf eine Neuvermietung sanierter Räumlichkeiten an Fremdmietler wird durch das vorliegende Ermittlungsergebnis nicht dokumentiert. Für die gegenteilige Feststellung fehlen allerdings, wie angeführt, entscheidende Sachverhaltsermittlungen.

Neben der Überprüfung der vorgebrachten Mietverhältnisse sind den abgabenbehördlichen Verfahrensakten auch keine hinreichenden Informationen über die konkreten Umstände des Sanierungs-/Ausbauprojekts zu entnehmen. Weder liegt die ursprüngliche Sanierungsplanung der Bf vor, noch ist ersichtlich, welche Sanierungsmaßnahmen in welchem Zeitraum tatsächlich zur Umsetzung gelangten und welche davon den Vermietungs- bzw. den Privatbereich betrafen. Ergebnisse einer Innenbesichtigung des Mietobjekts X-Straße, von Ermittlungen bei involvierten Behörden (Baubehörde, Wohnbauförderstelle des Landes Steiermark, Denkmalschutzamt) oder einer Überprüfung der ausgeführten Umbau-/Sanierungsmaßnahmen anhand von Auftrags- und Abrechnungsunterlagen der Professionisten, sind nicht dokumentiert. Nicht zu erkennen sind auch jene Erhebungsergebnisse, auf welche das FA die Aussage der Vermietbarkeit ab 2008 stützt. Ebenso fehlen jegliche Konkretisierungen und Nachweise für die von der Bf behaupteten zeitlichen Verzögerungen der Objektsanierung durch Förderansuchen bzw. Denkmalschutzauflagen.

Aus den im AP-Verfahren vorgelegten Jahresaufstellungen der Bf zu den geltend gemachten Sanierungskosten geht zwar hervor, dass die Hauptinvestitionsphase am Gebäude X-Straße offenbar erst im Jahr 2002 begann, die Ursachen der (zumindest) zweijährigen Verzögerung nach Vorliegen der Baubewilligung im Dez. 1999 sind daraus jedoch nicht abzuleiten.

Im Zeitraum 2002-2007 wurden nach den Daten der Bf für die Sanierung des Objekts insgesamt rd. 1,300.000,- € (fast 17,900.000,- S) aufgewendet, darin enthalten - jeweils nicht näher erläuterte - Baumeisterarbeiten um rd. 621.000,- € (8,500.000,- S), Kosten für Elektroinstallationen mit fast 82.000,- € (1,125.000,- S) oder für die Erneuerung der Fenster um mehr als 132.000,- € (1,800.000,- S).

An konkreten Maßnahmen sind die Erneuerung der Dacheindeckung samt neuer Dachgaupenfenster (dokumentiert durch ein Foto vom August 2005) sowie - als einzige Maßnahmen mit 15jähriger Kostenverteilung gemäß § 28 Abs. 3 EStG - die Umstellung der Beheizung von Einzelöfen auf eine Gas-Zentralheizung (2002-2005) und der (erstmalige) Einbau eines Liftes (2005) zu ersehen.

Völlig im Dunkeln bleibt dagegen, wofür fast 11,5 Millionen S (rd. 835.000,- €) unter dem Titel „Baumeister“, „E-Installationen“ und „Fenster“ aufgewendet wurden. Da Fotos der straßenseitigen Außenansicht des Mietobjekts ex 8/2005, 4/2007 und 2/2011 belegen, dass bis dahin weder eine Sanierung der Außenfassade, noch von Fenstern oder der Eingangstür durchgeführt wurde, erscheint eine Klärung jedenfalls geboten.

Anzumerken ist, dass dieser Zustand bei den BFG-Augenscheinen im März und Juni 2016 unverändert war.

Unter den gegebenen Umständen können von Seiten des BFG weder über Art und Umfang der Umbau-/Sanierungsarbeiten, noch zum zeitlichen Ablauf des Sanierungsprojekts konkrete Feststellungen getroffen werden. Entsprechend sind daraus abzuleitende Schlussfolgerungen – etwa betreffend ertragsorientierte Sanierungsplanung und -umsetzung, Auftreten und Auswirkung unvorhersehbarer Unwägbarkeiten oder Zielstrebigkeit der Neuvermietung nach der Sanierung – nicht möglich.

Nachdem die Bf ab 1996 negative Ergebnisse aus der Vermietung des Objekts X-Straße erklärte (die sie mit positiven Vermietungsergebnissen aus anderen Mietobjekten ausglich), wurde sie erstmals im Juli 2006 vom FA aufgefordert, mittels Prognoserechnung im Sinne der Liebhabereiverordnung die Einkunftsquelleneignung des zu beurteilenden Mietobjekts nachzuweisen. Im Zuge der verfahrensgegenständlichen AP erging 2009 neuerlich ein entsprechender Auftrag an die Bf, dem sie in unterschiedlichen Versionen nachkam.

In allen Varianten ihrer Prognoserechnung geht die Bf von einer Trennung der Jahre bis 1998 bzw. ab Beginn der Sanierungs-/Umbauphase im Jahr 1999 in zwei eigenständige Bewirtschaftungszeiträume aus und nimmt für die zweite Phase einen Prognosezeitraum von 25 Jahren (Planung 2006) bzw. 28 Jahren (mit dreijährigem „Anlaufzeitraum“) an. Eine Planung aus der Sicht des Erwerbszeitpunkts der Liegenschaft fehlt.

Für die bis zur Einreichung der Prognoserechnungen beim FA abgelaufenen Jahre orientieren sich die „Planungsdaten“ weitgehend an den Abgabenerklärungen (ausgabenseitig unter Ansatz unterschiedlich hoher Privatanteile). Hinsichtlich künftiger Jahre weichen die Ansätze größtenteils deutlich von den späteren Abgabenerklärungen ab.

Während der ersten Prognose vom Juli 2006 noch die Annahme einer Neuvermietung nach der Sanierung ab 2007 mit Mieten von 6,- € bis 7,- €/m² (723 m², tw. Wohnraum-/ tw. Geschäftsflächenvermietung) und 15% Leerstellungsrate zu Grunde liegt, beginnt die Vermietungstätigkeit in den Prognoserechnungen des Jahres 2009 erst ab 2010 (Einnahmenminus rd. 160.000,- €). Für die Geschäftsraumvermietung setzt die Bf nunmehr einen „*monatlichen Quadratmeterpreis*“ von 10,- €/m², für die Wohnraumvermietung einen solchen von 7,- €/m² an, beide mit 2% p.a. wertgesichert. Eine Berücksichtigung von Leerstellungszeiten oder eines sonstigen Mietausfallsrisikos (Stichwort „Mietnomaden“) fehlt in diesen Prognosevarianten gänzlich.

Mit der kurz vor Prüfungsende im Okt. 2009 vorgelegten Letztfassung geht die Bf zudem auf eine vollständige Geschäftsraumvermietung auf deutlich reduzierter Fläche

über (600 m² a`10,- € mtl. ab 1.1.2010). Zugleich steigt damit der Privatanteil der Immobiliennutzung auf 34% an.

Ausgabenseitig beschränken sich alle Prognosemodelle auf einen Detailansatz für Investitionen im Sinne des § 28 Abs.2 EStG (rd. 816.000,- € (2006) bzw. rd. 845.000,- € in der Letztfassung 2009 bei 30% Privatanteil).

Alle darüber hinaus gehenden Werbungskosten werden in einer Sammelposition mit Werten von insgesamt rd. 235.000,- € (Prognoserechnung 2006 für 25 Jahre) bzw. 173.000,- € (Letztfassung 2009 für 28 Jahre bei 30% Privatanteil) jeweils ohne Valorisierung erfasst. Ab 2012 sind dabei mit Jahresbeträgen von 4.700,- € (2006) bzw. 5.500,- € (Letztfassung ab 2010 p.a. 5.000,- €) die AfA für den Altbestand und Herstellungskosten aus der Sanierungsphase (§ 28 Abs.3 EStG) sowie der gesamte künftige Reparaturaufwand, aber auch alle sonstigen, nicht den verrechenbaren Betriebskosten zuzuordnende Bewirtschaftungskosten abgegolten.

Auf Basis der solcherart erstellten Prognosen kommt die Bf in allen Planungsvarianten zu Einnahmenüberschüssen. Im Jahr 2006 errechnet sie für eine vermietete Nutzfläche von 772 m² ein positives, steuerliches Gesamtergebnis von knapp 53.000,- € bis Ende 2023. In den im AP-Verfahren vorgelegten Prognosen beläuft sich der Gesamteinnahmenüberschuss bis 2026 bei 600 m² Mietfläche auf zuletzt 442.000,- €. Allein aus der Annahme eines Prognosezeitraum von 28 Jahren resultiert in der Letztfassung eine Ergebnisverbesserung von mehr als 275.000,- €.

Der Vergleich der eingereichten Prognoserechnungen mit den lt. Abgabenerklärungen tatsächlich erzielten Ergebnissen des Zeitraumes 1999-2014 (16 Jahre) zeigt sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig eklatante Abweichungen, aus welchen an Stelle eines prognostizierten Negativergebnisses von rd. 540.000,- € ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von fast 980.000,- € resultiert.

Da sich in den Verfahrensunterlagen keine Erläuterungen zu den Abweichungen finden, ist eine Feststellung der den Zahlen zu Grunde liegenden Faktenlage für das BFG nicht möglich. Offenkundig ist, dass die Berücksichtigung des positiven Ergebnisses der Jahre 1990-1998 (+ 8.005,- € lt. Bf-Eingabe vom Juli 2006) weder bei einer 20jährigen Betrachtung (5/1990 – 4/2009) noch für das Negativresultat des knapp 25jährigen Gesamtbewirtschaftungszeitraums 1990-2014 eine entscheidende Änderung in der steuerlichen Einkunftsquellenbeurteilung sich bringt.

II) Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung setzt deren Ertragsfähigkeit voraus. Darunter ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen, der einer positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglich ist.

Dazu ist zunächst zu klären, ob die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt im Rahmen einer wirtschaftlichen Betätigung angefallen sind, die einer der gesetzlich aufgezählten

Einkunftsarten zugeordnet werden kann. Andernfalls ist eine Einschätzung der konkreten Ertragsaussichten einer Betätigung ebenso entbehrlich, wie eine Untersuchung darauf hin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtgewinns veranlasst ist.

Kann eine wirtschaftliche Betätigung einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten zugeordnet werden, ist sie grundsätzlich bereits in der Vorbereitungsphase steuerlich beachtlich. Dies setzt allerdings voraus, dass der innere Entschluss des Abgabepflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung in entsprechenden Handlungen deutlich zum Ausdruck kommt. Insbesondere bei einer über ein übliches Ausmaß hinausgehenden Vorbereitungsphase kommt es entscheidend darauf an, dass aus den gesetzten Handlungen des Abgabepflichtigen eindeutig auf ein zielstrebiges Hinarbeiten auf die werbende Phase („Betriebseröffnung“) zu schließen ist (vgl. VwGH 18.3.1997, 96/14/0045).

Die ertragsteuerliche Beurteilung verlustträchtiger Vermietungstätigkeiten hat seit 1990 an Hand bzw. nach den Vorgaben der Liebhabereiverordnung zu erfolgen. Ab dem Veranlagungsjahr 1993 ist die Liebhabereiverordnung, BGBl 33/1993 (in der Folge LVO) maßgeblich. Für die in § 1 Abs. 1 LVO genannten „großen Vermietungen“ mit Vermietungsbeginn vor dem 14.Nov.1997 kommt die Stammfassung des BGBl 33/1993 zur Anwendung und ist nach ständiger VwGH-Rechtsprechung der Liebhabereiprüfung ein „üblicher Kalkulationszeitraum“ von 20 Jahren für die Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses zu Grunde zu legen. Auf diese Zeitspanne ist auch bei einem Vermietungsbeginn vor 1993 abzustellen (z.B. VwGH 24.9.2014, 2010/15/0119; 25.11.2013, 2011/15/0182; 24.6.2010, 2006/15/0343; 22.3.2010, 2010/15/0036 bzw. Grundsatzurkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0171, je mwV).

Ein „absehbarer Zeitraum“ von 25 bzw. 28 Jahren (§ 2 Abs. 3 LVO idF BGBl II 1997/358) hat für „große Vermietungen“ nur Bedeutung, wenn mit der Vermietung nach dem 14.Nov.1997 begonnen wurde.

Die für das anhängige Verfahren maßgeblichen Bestimmungen der LVO in der Stammfassung lauten:

§ 1 Abs 1: „Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

§ 2 LVO legt in den Abs 1 und 2 für die durch § 1 Abs 1 der VO erfassten Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung, soweit diese nicht unter Abs.3 der Bestimmung fallen,

Kriterien fest, an Hand welcher das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs 1 zu prüfen ist.

Für unter § 1 Abs 1 LVO fallende entgeltliche Gebäudeüberlassungen („große Vermietungen“) sieht § 2 Abs 3 LVO einen anderen Modus zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht vor.

§ 2 Abs 3 LVO lautet: *„Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.“*

Nach § 3 Abs 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss *„der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen“*.

Zufolge § 2 Abs.3, zweiter Satz LVO ist die Gewinnerzielungsabsicht bei einer dem Bereich des § 1 Abs.1 LVO zuzuordnenden, entgeltlichen Gebäudeüberlassung somit ausschließlich nach dem Verhältnis des Zeitraumes der geplanten Gesamtgewinn-/ Gesamtüberschusserzielung zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs.1 LVO hat nicht stattzufinden (z.B. explizit VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182), ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs.2 LVO ist nicht zu berücksichtigen (§ 2 Abs.3 erster Satz LVO).

§ 3 Abs. 2 LVO verweist auf eine Überschussermittlung nach abgabenrechtlichen Bestimmungen.

Die §§ 1 bis 3 LVO sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden (§ 4 Abs. 1 LVO).

Da die Absicht als Vorgang des forum internum einer direkten Beweisführung nicht zugänglich ist, obliegt es dem Vermieter, der Abgabenbehörde mittels einer Planung iSd § 2 Abs.3 LVO objektiv nachvollziehbar zu vermitteln, dass seiner Vermietungstätigkeit eine Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht zugrunde liegt. § 2 Abs.3 LVO schränkt damit im Ergebnis die für den Bereich des § 1 Abs.1 LVO grundsätzlich geltende Einkunftsquellenvermutung ein und bürdet dem Vermieter eine Nachweispflicht auf (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170).

Die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Betätigung steuerlich als Einkunftsquelle zu behandeln ist oder ob Liebhaberei vorliegt, ist eine für jeden Bemessungszeitraum zu lösende Rechtsfrage („Jahr-zu-Jahr-Betrachtung“). Sachverhaltsbezogen erfordert deren Beantwortung eine periodenübergreifende Betrachtung, da nur dadurch einer Tätigkeit, ungeachtet eines in einem einzelnen Jahr erwirtschafteten Verlustes, ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis und damit eine Eignung als Einkunftsquelle unterstellt werden kann. Die dazu nötigen Sachverhaltsfeststellungen unterliegen als Tatfragen der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde bzw. des BFG. Den

Ausgangspunkt für diese Klärung bildet regelmäßig die Planungs- bzw. Prognoserechnung des Vermieters. Damit sich diese Berechnung für den Nachweis einer Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs.1 LVO eignet, müssen der Planung plausible, d.h. tatsächlich erzielbare Annahmen zugrunde liegen.

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 25.11.2013, 2011/15/0182 hat der VwGH zum Bereich der „großen Vermietung“ betont, dass Gegenstand dieser Prognose nicht Wunschvorstellungen der Vermieters sein dürfen, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischer Weise erzielbar sind. Die Abgabenbehörde habe daher bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen. Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, dürfe nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum diene der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart. Das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen in diesem Beobachtungszeitraum wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten als in der Prognose angesetzt, sei im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten. Es bedürfe eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der - auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten - Prognose zu prüfen sei.

Im Sinne dieser Ausführungen hatte der VwGH bereits in der Vergangenheit festgestellt, dass nach dem Prognosebeginn am Immobilienmarkt eintretende Entwicklungen, wie allgemein sinkende Mieten am Wohnungsmarkt oder das Auftreten einer höheren als der prognostizierten Fremdfinanzierungskosten, bei der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen sind, weil der Beobachtungszeitraum der Gewinnung von objektiven Erkenntnissen über die Überschusserzielungsmöglichkeit diene. Andernfalls wäre ein Beobachtungszeitraum zur Prüfung der Richtigkeit der Prognose entbehrlich. Im Rahmen der Überprüfung einer Prognoserechnung sind lt. VwGH auch bereits kurz nach Vermietungsbeginn eintretende Umstände einzubeziehen (VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106; 21.9.2005, 2001/13/0278, mV auf Vorjudikatur vom 30.10.2003, 2003/15/0028; 24.3.1998, 93/14/0028; 3.7.1996, 93/13/0171).

Entscheidende Bedeutung bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneignung einer Vermietung kommt somit einer plausiblen Planung auf Basis der zu Beginn konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu.

Der Liebhabereibetrachtung sind jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. Da sich die äußeren Bedingungen wirtschaftlicher Betätigungen über einen Zeitraum von (zumindest) zwei Jahrzehnten regelmäßig ändern, sind einerseits die Gründe auftretender Änderungen und andererseits deren Auswirkungen auf die Bewirtschaftung eines Mietobjekts in die Beurteilung einzubeziehen.

Externe Änderungen, die dem normalen Unternehmerrisiko zuzuordnen sind, werden bei der Plausibilitätsprüfung einer Prognoserechnung miterfasst. Nach der Judikatur des VwGH gehören Baukostenüberschreitungen grundsätzlich ebenso zum normalen Unternehmerrisiko im Rahmen einer Vermietungstätigkeit, wie das Zurückbleiben der tatsächlichen Mieteinnahmen aufgrund einer allgemeinen Entwicklung am Wohnungsmarkt (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278; 23.11.2000, 95/15/0177, 23.1.1996, 95/14/0137). Nichts anderes wird für die Vermietung von Geschäftsflächen zu gelten haben.

Dagegen sind die Auswirkungen von Änderungen infolge atypischer, nicht absehbarer Umstände (Unwägbarkeiten) bei der Einkunftsquellenbeurteilung mangels Planbarkeit gedanklich auszublenden, sofern Unternehmer darauf wirtschaftlich sinnvoll reagiert haben (vgl. *Laudacher* in JAKOM⁶ EStG § 2 Rz 253). Dazu gehören Umstände, die selbst bei sorgfältiger Planung nicht vorherzusehen sind. Bei der Beurteilung einer Einflussnahmemöglichkeit des Vermieters auf die Entwicklung wird zur Vermeidung von Missbräuchen ein strenger Maßstab anzulegen sein. Zudem kann nur bei Betätigungen, die an sich objektiv ertragsfähig wären, trotz Unwägbarkeit eine Einkunftsquelle vorliegen.

Höhere Instandhaltungsaufwendungen aus Gründen des Denkmalschutzes rechtfertigen nach der VwGH-Judikatur keinen abweichenden Maßstab bei der Liebhabereibeurteilung (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144).

Eine Gewinnerzielungsabsicht kommt regelmäßig in einem dauerhaften „Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien“ zum Ausdruck (VwGH 20.11.2000, 94/15/0126). Passt ein Unternehmer, als Reaktion auf externe Änderungen oder bei Erkennen von Planungsmängeln, die Art seines wirtschaftlichen Engagements an, weist dies grundsätzlich auf eine wirtschaftlich sinnvolle, unternehmerische Reaktion hin und stellt damit ein Indiz für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht dar. Aufgrund der Vorgaben des § 2 Abs.3 LVO gilt dies im Bereich einer verlustträchtigen „großen Vermietung“ aber nur, wenn unter Einbeziehung der nachträglichen Maßnahmen innerhalb des maßgeblichen Kalkulationszeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erreichen ist.

Führen im Rahmen einer Vermietungstätigkeit nachträglich gesetzte Maßnahmen zu einer *grundlegenden Änderung* der Bewirtschaftungsart, ist die Einkunftsquellenprüfung für die Zeiträume vor der Änderung der Bewirtschaftungsart und für die nachfolgenden Zeiträume getrennt vorzunehmen. Die Trennung löst zugleich einen neuen Beobachtungszeitraum aus. Ob eine Vermietungstätigkeit durch Verbesserungsmaßnahmen im Sinne der obigen Ausführungen beibehalten oder geändert wurde, ist an Hand jener Planung des Vermieters zu beurteilen, die von vorne herein bestanden hat (VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227 und 23.11.2000, 95/15/0177).

Im Erkenntnis vom 31.1.2001, 95/13/0032 beurteilte der VwGH für eine „große Vermietung“ eine 50%ige Erhöhung des Nutzungsentgelts bei ansonsten gleichbleibenden Bestandverhältnissen als *grundlegende Änderung* der Bewirtschaftung, die eine Trennung in zwei Bewirtschaftungsperioden auslöst.

III) Im anhängigen Verfahren macht die langjährige Erzielung hoher steuerlicher Werbungskostenüberschüsse ohne Zweifel einer Klärung der Einkunftsquelleneigenschaft des unstrittig dem Bereich des § 1 Abs. 1 LVO zuzuordnenden Mietobjekts der Bf in der X-Straße für den Verfahrenszeitraum erforderlich.

Allerdings ist aufgrund des dargestellten Verfahrensergebnisses noch vor einer Prüfung an Hand der steuerlichen Liebhabereibestimmungen die Frage zu klären, inwieweit die Bf zielstrebig auf eine Einkünfteerzielung mit Hilfe der im Frühjahr 1990 erworbenen Immobilie hinarbeitete, inwieweit das Objekt X-Straße von der Bf also tatsächlich für eine wirtschaftliche Betätigung im Wege der Vermietung bestimmt war.

Ausgangspunkt für beide Prüfungen ist zunächst der Erwerb des Mietobjekts zu einem - trotz eindeutig negativer Ertragsprognose im Sachverständigengutachten vom Okt. 1989 - um mehr als 70% überhöhten Kaufpreis, an den sich eine fast 10jährige Phase der unveränderten Folgenutzung anschloss.

Aufgrund der Feststellungen zum Zustand des Mietobjekts im Verkehrswertgutachten vom Nov. 1989 geht das BFG davon aus, dass eine fortgesetzte Vermietung des Objekts ohne Sanierung maximal für die Dauer der beim Erwerb übernommenen Mietverhältnisse in Frage kam, wogegen Ertrag bringende Nachfolgevermietungen ohne umfassende Verbesserungsmaßnahmen aufgrund der Sanierungsbedürftigkeit des Gebäudebestandes unrealistisch waren. Zugleich berechtigten die Ausführungen des Sachverständigen nicht zur Annahme, dass eine Sanierung aus den erzielbaren Mieteinnahmen zu finanzieren sein könnte. Aufgrund der beruflichen Fachkenntnis des DI XY als Ziviltechniker für das Bauwesen besteht zudem kein Zweifel, dass beim Kauf der Liegenschaft X-Straße im Jahr 1990 sowohl Klarheit über das Ausmaß der Sanierungsbedürftigkeit des Objekts als auch über die Auswirkungen der zum Tragen kommenden miet- und denkmalschutzrechtlichen Besonderheiten bestanden hatte.

Wenn ein ertragsorientiert agierender Vermieter eine Immobilie unter solchen Umständen dennoch erwirbt, liegt diesem Entschluss eine fundierte Gesamtplanung zu Grunde, die neben der fachkundigen Festlegung der erforderlichen Sanierungsmaßnahmen und der Kalkulation der daraus resultierenden Sanierungskosten, auch den Zeitrahmen - von der Planungsphase über die Durchführung der Sanierung und anschließenden Neuvermietung bis zu einer angestrebten Gesamtüberschusserzielung - umfasst. In diese Planung wird zweifellos auch das Alter der beim Erwerb der Liegenschaft unkündbar mitübernommenen Mieter einfließen.

Vor diesem Hintergrund kann eine erste Phase unveränderter Fortsetzung der bisherigen Nutzung durchaus Teil eines ertragsorientierten Gesamtplanes sein. Entscheidend ist, dass trotz der daraus resultierenden Auswirkungen auf die Rentabilität der Immobilie, ein lohnender Ertrag innerhalb einer angemessenen Frist realistischer Weise erzielbar bleibt.

Im konkreten Fall liegen zur ursprünglichen Planung der Bf keine Angaben oder Unterlagen vor und ist daher offen, in welcher Form die unverändert fortgesetzte

Nutzung des Objekts X-Straße in die Gesamtertragsplanung der Bf im Zeitpunkt des Immobilienerwerbs Eingang gefunden hatte.

Bekannt ist, dass beim Erwerb der Liegenschaft durch die Bf im Jahr 1990 fünf Mietverhältnisse übernommen wurden, die dem Vollarwendungsbereich des MRG unterlagen. Zwei dieser Mietverhältnisse wurden aus nicht aktenkundigen Gründen bis 1995 beendet. Ein weiterer Mieter verstarb im Nov. 1998 (Hans Sch., geb. 1910, 95 m² Wohnungsmiete). Die Mieterin Elisabeth Ho., geb. 1921, zog lt. ZMR-Daten im Jänner 2001 aus (Mietobjekt klärungsbedürftig). Die Mieterin Stefanie H., geb. 1926 verstarb nach dem Umzug in die sanierte Nachbarwohnung im EG im Nov. 2008.

Wenn in den Jahren 1990-1995 aus dem zu beurteilenden Mietobjekt positive steuerliche Ergebnisse mit einem Einnahmenüberschuss von insgesamt rd. 11.500,- € erzielt wurden, stellte dies zwar eine gewisse Verzinsung des eingesetzten Kapitals sicher, doch ist zu beachten, dass ein jährlicher Durchschnittsertrag von rd. 2.000,- € p.a. in der Hochzinsphase Anfang der 1990iger Jahre bei einem Kaufpreis (samt Nebenkosten) von rd. 191.000,- € im Ergebnis dennoch zu einer Realverlustveranlagung des eingesetzten Eigenkapitals führte.

Ein ertragsorientierter Vermieter wird in dieser Situation trachten, die Zeitspanne bis zur Umsetzung des Sanierungsprojekts möglichst kurz zu halten. Umso mehr gilt dies für die Jahre ab 1996, als die Jahresergebnisse nach Beendigung von zwei der fünf übernommenen Mietverhältnisse negativ wurden, sodass sich der Gesamtertrag bis zum Beginn der Objektsanierung Ende 1999 auf rd. 2.300,- € reduzierte (= 0,12% p.a. Durchschnittsverzinsung des eingesetzten Kapitals).

Bei Erteilung der Baubewilligung für das Sanierungsprojekt im Dez. 1999 ist - unter Berücksichtigung einer angemessenen Planungs-/Vorbereitungsphase und baubehördlichen Verfahrensdauer - davon auszugehen, dass die Umsetzung der Sanierung zeitnah nach dem Tod des Mieters Sch. in Angriff genommen wurde.

In Hinblick auf die dargestellte Faktenlage geht das BFG mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon aus, dass eine Objektsanierung erst nach Beendigung des Mietverhältnisses Sch. zweckmäßig war und bis zur Erteilung der oa. Baubewilligung keine Verzögerung bei der Nutzbarmachung des Mietobjekts X-Straße zur nachhaltigen, künftigen Vermietung eingetreten ist, die gegen ein zielstrebiges Vorgehen eines ertragsorientierten Vermieters spricht. Inwiefern eine Ertragsorientierung der Bf durch deren Gesamtplanung im Erwerbszeitpunkt der Liegenschaft untermauert oder widerlegt wird, kann vom BFG, wie ausgeführt, beim vorliegenden Verfahrensstand nicht beurteilt werden.

Mit Beginn der Sanierungsphase änderte sich die Art der Bewirtschaftung der verfahrensgegenständlichen Immobilie grundlegend, indem sich das wirtschaftliche Engagement der Bf aufgrund der Sanierungsinvestition vervielfachte. Zugleich waren nach der Sanierung deutlich höhere Mieterlöse zu erwarten (Entfall der Mietzinsbeschränkung

nach § 16 Abs. 1 Z 3 MRG). In Hinblick darauf bildete der Beginn der Sanierungsphase eine Zäsur für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft des Mietobjekts X-Straße.

Da der Liebhabereibeurteilung nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen sind, geht das BFG aufgrund der zuvor angestellten Überlegungen in Übereinstimmung mit den Verfahrensparteien davon aus, dass mit dem Jahr 1999 ein neuer Beurteilungszeitraum für eine Prüfung im Sinne der LVO begann. Für die Jahre bis 1998 stellt sich die steuerliche Voluptuarfrage aufgrund des bis dahin erzielten, positiven Gesamtergebnisses nicht.

Wenn durch die Sanierung auch die Auswirkungen der MRG-Beschränkungen auf die Mitzinshöhe wegfielen, so unterlagen die erzielbaren Mieteinnahmen doch weiterhin der Begrenzung durch den Mietenmarkt. Ein ertragsorientierter Vermieter wird daher, unabhängig vom Ergebnis der Vorjahre, der Sanierung eine sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig besonders sorgfältige Gesamtplanung voranstellen. Diese wird etwa auch den höheren Sanierungsaufwand aufgrund denkmalschutzrechtlicher Auflagen berücksichtigen, sodass insofern grundsätzlich keine Unwägbarkeit vorliegt.

Für die im anhängigen Verfahren maßgebliche, steuerliche Beurteilung ist diese Gesamtplanung zu Beginn der Sanierungsphase wiederum sowohl unter dem Aspekt der zielstrebigem Nutzbarmachung der Liegenschaft zur Vermietung, als auch für die Möglichkeit der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb eines nunmehr 25jährigen Zeitraumes (§ 2 Abs.3 LVO idF 1997) zu überprüfen. Da (zumindest) eine Mieteinheit ab dem Erwerb durchgehend - und somit auch zu Beginn der neuen Bewirtschaftungsphase - vermietet war, entfällt eine Verlängerung auf 28 Jahre im Sinne des § 2 Abs.3, letzter Satzteil LVO idF 1997. Umso mehr gilt dies, wenn auch das Mietverhältnis mit Frau Ho. bis Anfang 2001 aufrecht war.

Vor dem Hintergrund der deutlich überhöhten Anschaffungskosten und der mäßigen Ertragslage in der ersten Besitzdekade spricht ein anschließender, weitgehend einnahmenloser Sanierungszeitraum von weiteren zehn Jahren mit einem Investitionsvolumen in Höhe eines Vielfachen der Liegenschaftsanschaffungskosten zunächst gegen eine Ertragsorientierung der Vermieter. Die ausgedehnte Privatnutzung der Immobilie nach der Sanierung und deren aufgrund der Lage hervorragende Eignung zur Vermögensbildung unterstreichen diesen Eindruck.

Von Seiten der Bf bedarf es daher des Nachweises überzeugender Umstände, um eine Zielstrebigkeit im Sinne der anzustellenden Überprüfung darzutun. Inwiefern sich die – im FA-Verfahren nicht überprüfte – Eigenfinanzierung der vollständigen Investitionskosten durch die Bf dafür eignete, kann vom BFG mangels Vorlage einer entsprechenden Berechnung nicht beurteilt werden. Doch steht fest, dass auch ohne Fremdfinanzierungskosten bisher tatsächlich hoch negative Vermietungsergebnisse erzielt wurden.

Wie festgestellt wurde, sind den abgabenbehördlichen Verfahrensakten auch keine aussagekräftigen Informationen zur Sanierungsplanung und -umsetzung zu entnehmen.

Weder geben die Unterlagen darüber Aufschluss, welche Sanierungsmaßnahmen von der Bf bei Einreichen des baubehördlichen Bewilligungsverfahrens geplant waren und welchen Kosten- und Zeitaufwand sie dafür veranschlagt hatte, noch liegen die nötigen Detailangaben über deren tatsächliche Realisierung vor, sodass unklar ist, ab wann die Sanierung soweit abgeschlossen war, dass eine Vermietung sanierter Mieteinheiten wieder möglich war. Ebenso fehlt es an Nachweisen über Art und Ausmaß (Zeitpunkt, Kosten, Dauer) allenfalls später aufgetretener Umstände, welche eine planmäßige Umsetzung des Sanierungsprojekts behinderten bzw. verzögerten.

Entsprechend bleibt offen, inwieweit die lange Zeitspanne der Sanierung bzw. die außerordentlich hohen Sanierungskosten von Beginn an vorgesehen oder erst durch nachträglich aufgetretene Unwägbarkeiten bedingt waren, denen sich auch ein ertragsorientierter Vermieter nicht entziehen kann. Zudem können dadurch weder die vorgebrachten zeitlichen Verzögerungen durch Förderverfahren oder aus Gründen des Denkmalschutzes verifiziert werden, noch ist feststellbar, ob Reaktionen der Bf auf Unwägbarkeiten als wirtschaftlich vernünftige Strategien zu Erhaltung oder Herbeiführung der Ertragsfähigkeit einzuschätzen sind.

Die Beantwortung dieser Fragen ist sowohl für die Beurteilung der Zielstrebigkeit und Ertragsorientierung der Bf als auch der Plausibilität ihrer Prognoserechnungen unerlässlich.

Wie angeführt, wurden zur Frage der (zielstrebig) Vermietung *nach Abschluss der Sanierungsarbeiten* im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren ergänzende Erhebungen durchgeführt und hält das BFG die dabei von der Bf vorgelegten Unterlagen - abgesehen von jenen zum übernommenen, unkündbaren MRG-Mietverhältnis der Mieterin H. - als für den Nachweis von ernsthaften Vermietungsabsichten nicht überzeugend.

Der in der Prognoserechnung vom Juli 2006 für das Jahr 2007 angekündigte Vermietungsbeginn nach durchgeführter Sanierung fand augenscheinlich nicht statt. Was dieser Planung entgegenstand und weshalb trotz der im AP-Bericht angeführten Vermietbarkeit ab 2008 aus sanierten Einheiten bis zumindest 7/2010 keine Mieterlöse erzielt wurden, blieb im abgabenbehördlichen Verfahren ungeklärt.

Vorliegend ist lediglich der, offenbar im Gefolge dieser ersten, dem FA vorgelegten Prognoserechnung vom ZT-Büro des DI XY erarbeitete Plan für die Errichtung einer Zahnarztordination im EG des Hauses, der allerdings nie zur Ausführung gelangte. Sonstige Unterlagen über eine (zumindest ernsthaft angestrebte) Vermietung dieser Räumlichkeiten enthalten die Verfahrensakten nicht.

Ebenso fehlen Nachweise für Bestrebungen zur Folgevermietung der sanierten EG-Wohnung nach dem Tod der Altmietlerin H. im Nov. 2008. Für den Zeitraum bis Sept. 2009 hat die Bf Vermietungsbemühungen zu dieser Wohnung nicht einmal behauptet. Das beweislos vorgebrachte, mündliche Mietverhältnis mit einem nicht näher konkretisierten Mag. Sp. hält das BFG, wie erwähnt, zur Nachweisführung für unzureichend.

Auch die klärungsbedürftigen Verhältnisse der Geschäftsflächenvermietungen vom August bzw. Oktober 2010 blieben im abgabenbehördlichen Verfahren im Dunkeln. Zugleich wurde die Nutzung (von zumindest Teilen) der betroffenen Flächen für Zwecke des Einzelunternehmens des DI XY (ZT-Büro) weder im AP-Verfahren des Jahres 2009, noch im nachfolgenden abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren je thematisiert. Entsprechend sind auch die Umstände dieser Nutzung gänzlich unbekannt (Teil der ursprünglichen Planung oder Gründe für nachträgliche Planänderung, fremdübliches Mietverhältnis oder Gebrauchsüberlassung unter Miteigentümern, Höhe/ Entrichtungsform des Nutzungsentgelts, Lage/Ausmaß der verwendeten Räumlichkeiten, Zeitpunkt des Nutzungsbeginns/Nutzungsdauer usw.). Offen ist nicht zuletzt die Nutzung der für das ZT-Büro verwendeten Räumlichkeiten seit der Betriebsaufgabe Ende 2011.

Auch insofern fehlt es daher nicht nur an wesentlichen Sachverhaltsgrundlagen zur Beurteilung der Zielstrebigkeit einer Vermietung nach Abschluss der Sanierungsarbeiten, sondern zugleich an entscheidenden Fakten für die Einschätzung der Plausibilität der von der Bf vorgelegten Prognoserechnungen (z.B. Entfall nutzbarer Mietfläche bei Eigennutzung für das ZT-Büro des Miteigentümers; anzusetzender Beginn der Einnahmenerzielung nach der Sanierung und einzuplanende Höhe der Leerstehungsrate abhängig von der Zielstrebigkeit bei der Sanierungsabwicklung und den anschließenden Vermietungsbemühungen; Höhe des Ansatzes für künftige Reparaturen abhängig von Art und Umfang der durchgeführten Sanierungen; Korrektur des Sanierungskostenansatzes im Ausmaß allfälliger Unwägbarkeiten bzw. ausschließlich der Privatnutzung zuzuordnender Aufwendungen, etwa im Gefolge der Nutzflächenerweiterung).

Ein Urteil über die Plausibilität der Prognoserechnungen erfordert zudem Feststellungen, aufgrund welcher Daten und ggfs. für welche Nutzfläche die Bf *im Planungszeitpunkt 1999* von einer Miethöhe von 10,- €/m² Mietfläche ab 2010 ausgehen durfte, zumal zu dieser Zeit offenbar noch eine gemischte Wohnraum-/Geschäftsflächenvermietung vorgesehen war (der ersten Prognoserechnung vom Juli 2006 liegt, wie erwähnt, nach der Aktenlage eine Miete von 6,- bis 7,-/m² für eine kombinierte Wohnraum- bzw. Geschäftsflächenvermietung ab 2007 zu Grunde, den beiden Mietverträgen aus dem Jahr 2010 eine ausschließliche Vermietung von Geschäftsflächen um 8,70 €/m² bzw. teilweise 5,- €/m²).

Da auf die Verhältnisse zu Prognosebeginn abzustellen ist (somit hier auf die Planung zu Beginn der Sanierungs-/Umbauphase 1999), erscheint der Ansatz eines höheren Mietentgelts als in der ersten Planungsrechnung aus dem Jahr 2006 ohne überzeugende Nachweisführung durch die Bf nicht gerechtfertigt. Entspricht eine Geschäftsflächenmiete von 8,70 €/m² im Jahr 2010 bei 2% jährlicher Indexanpassung doch einer Miethöhe von 7,- €/m² im Jahr 1999. Zudem ist zu bedenken, dass im Kellergeschoß gelegene Teile der Nutzfläche offenbar als Archiv-/Lagerflächen saniert wurden, was entsprechend niedrigere Mieten erwarten ließ (vgl. Mietvertrag Ing. D.). Für die Wohnflächenvermietung (vgl. Mieter B. seit Herbst 2012 lt. ZMR-Daten) erachtet das BFG eine (valorisierte) Orientierung am 2005 erneuerten Mietverhältnis H. für angebracht, da der Vergleich mit der Miethöhe im

Sachverständigengutachten aus dem Jahr 1989 eine Mietzinsanhebung im Sinne des § 16 Abs.1 Z. 3 MRG belegt. Nicht zuletzt sind angemessene Leerstellungs-/Mietausfallsrisiken für den gesamten Vermietungsbereich zu berücksichtigen.

Ausgabenseitig hängen die Prognosewerte zunächst wesentlich von einem plausiblen Ansatz der geplanten Sanierungskosten ab, der allerdings dem Ergebnis der noch durchzuführenden ergänzenden Ermittlungen vorbehalten bleiben muss. An Hand der vorgelegten Verfahrensakten kann nicht beurteilt werden, ob bzw. inwieweit die Bf mit 816.000,- € bzw. 845.000,- € und betragsmäßig nicht konkretisierten Herstellungskosten (erfasst in der Pauschalposition „sonstige Werbungskosten“) realistische Ansätze gewählt hat, deren Überschreiten auf spätere Unwägbarkeiten zurückgeht.

Offenkundig einer Anpassung der Prognosewerte der Bf bedarf es im Bereich der „sonstigen Werbungskosten“.

Auf Basis des Erkenntnisstandes der Prognose vom Juli 2006 entfallen auf diese Position neben der AfA vom Altbestand (1.604,80 € p.a.) auch die gesamten, dem Bereich des § 28 Abs.3 EStG zugeordneten Herstellungskosten (lt. AP-Ergebnis 75.311,90 € in den Jahren 2002-2005). Allenfalls auf den Planungszeitpunkt bezogene, abweichende Werte zu Letzteren hängen wiederum vom Ergebnis der noch durchzuführenden ergänzenden Ermittlungen ab.

Daneben sind nicht an die Mieter verrechenbare Bewirtschaftungskosten in angemessener Höhe zu berücksichtigen. Eine von den Erklärungsdaten des Verfahrenszeitraumes abweichende Situation ergibt sich hier aus dem Umstand, dass mit zunehmender Vermietungstätigkeit, die Weiterverrechnung von Betriebskosten an die Mieter zu einer Entlastung der Bf führt.

Andererseits ist gemäß der ständigen VwGH-Judikatur in einer Planungsrechnung für künftigen Reparaturbedarf Vorsorge zu treffen, wobei der VwGH hinsichtlich der Höhe in der Vergangenheit den Ansätzen der Fachliteratur gefolgt ist. Die Durchführung der umfassenden Sanierung des Mietobjekts im Verfahrenszeitraum ändert an diesem Erfordernis nichts (vgl. z.B. UFS 6.3.2015, RV/2100702/2006 mit Verweis auf einschlägige VwGH-Judikatur samt zu Grunde liegender Fachliteratur, insbes. Kranewitter/ Liegenschaftsbewertung).

Vor diesem Hintergrund ist nicht zu erkennen, dass mit einem - zumal bis zum Ende des Prognosezeitraumes nicht valorisierten - Ansatz von 4.700,- € p.a. ab dem Jahr 2012 (bzw. zuletzt 5.000,- € p.a. ab 2010) sämtliche Werbungskosten der Vermietung außerhalb des Sanierungsaufwandes nach § 28 Abs.2 EStG Berücksichtigung finden könnten. Allein die AfA für den Altbestand und die auf Normal-AfA umgerechneten Herstellungskosten der Sanierungsphase (§ 28 Abs.3 EStG lt. Abgabenerklärungen 2002-2005) erfordert einen jährlichen Ansatz von mehr als 3.000,- €, der um angemessene Beträge für den künftigen Reparaturbedarf (valorisiert mit einer absehbaren Baukostensteigerung) und weitere, nicht verrechenbare Bewirtschaftungskosten (VPI-indexiert) zu ergänzen ist.

Ergibt eine solcherart erstellte Prognoserechnung für den Zeitraum 1999-2023 einen Gesamteinnahmenüberschuss, ist ein Abgleich mit dem tatsächlich erzielten Vermietungsergebnis des Beobachtungszeitraumes durchzuführen und das Resultat um die Auswirkungen allfälliger Unwägbarkeiten zu bereinigen. Dies erfordert insbesondere die Klärung der in der Berufung angesprochenen Auswirkungen (zeitliche Verzögerungen, Mehrkosten) aufgrund von Vorgaben des Denkmalschutzes und durch Förderverfahren. Letztere bedürfen schon deshalb einer Abklärung, weil die Bf im Verfahren auf die vollständige Eigenfinanzierung der durchgeführten Umbau-/Sanierungsmaßnahmen verwiesen hat.

Erst auf Basis dieses Ergebnisses ist - unter der Annahme einer gleichbleibenden Bewirtschaftungsart im gesamten Kalkulationszeitraum - zu entscheiden, ob die Vermietungstätigkeit der Bf betreffend das Objekt X-Straße in den Verfahrensjahren als Einkunftsquelle im Sinne der LVO einzustufen ist.

Im Ergebnis fehlen in den vorgelegten abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen somit zahlreiche Ermittlungsgrundlagen für Sachverhaltsfeststellungen, denen zentrale Bedeutung für die Entscheidung des an das BFG herangetragenen Rechtsmittels zukommt. Dies betrifft einerseits den Fragenkomplex einer zielorientierten Vorgangsweise der Bf zur ertragsorientierten Nutzbarmachung der Liegenschaft X-Straße und andererseits deren Einkunftsquelleneignung nach den Vorgaben der LVO.

Können Zweifel an der ernsthaften Absicht der Bf zur Nutzung der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft für Zwecke der Einkünfteerzielung im Rahmen ergänzender Ermittlungen glaubhaft zerstreut werden, sodass von einer geplanten ertragsorientierten Nutzung auszugehen ist, macht das langjährig erzielte negative Ergebnis die Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft nach den Vorgaben der LVO erforderlich. Maßgeblich für die vorzunehmende Liebhabereibeurteilung ist, ob aufgrund einer realistischen, auf die tatsächlich ausgeübte Art der Vermietungstätigkeit abstellenden Planung der Bf, ein positives Gesamtergebnis innerhalb des von der LVO vorgegebenen Zeitraumes von 25 Jahren erzielbar war und ggfs. aus welchen Gründen dieser Plan letztlich nicht realisiert wurde. Welches Ergebnis im Kalkulationszeitraum tatsächlich erzielt wurde ist für sich nicht entscheidend, vielmehr kommt es darauf an, warum ein allenfalls ursprünglich plausibel geplantes, positives Gesamtergebnis innerhalb dieses Zeitraumes letztlich verfehlt wurde bzw. voraussichtlich verfehlt werden wird.

Nachdem die angeführten Überprüfungen im abgabenbehördlichen Verfahren nicht durchgeführt wurden, sind die erforderlichen Sachverhaltserhebungen in weiten Bereichen unterblieben, sodass es nunmehr entsprechender ergänzender Ermittlungen bedarf, um eine abschließende ertragsteuerliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit der Bf betreffend das Objekt X-Straße im Verfahrenszeitraum zu ermöglichen.

Zu betonen ist, dass es vornehmlich Sache der Bf sein wird, geeignete Beweismittel zur Klärung der offenen Fragen beizubringen.

Der Abgabenbehörde obliegt es in Hinblick auf die Bestimmung des § 115 Abs. 1 BAO, bisher unterbliebene, zumutbare Ermittlungen nachzuholen. Zweifellos bereits im AP-Verfahren sowohl geboten als auch zumutbar waren - je unter Wahrung des Parteienghört (§ 115 Abs.2 BAO) - die Feststellung von verfahrensrelevanten Sachverhalten aus den Akten von mit dem Sanierungsprojekt befassten Behörden (z.B. Baubehörde; Denkmalschutzbehörde, Landesregierung/Wohnbauförderung), die Zeugenbefragung der von der Bf namentlich bekanntgegebenen Mieter bzw. Mietinteressenten, von Vertretern des angeblich mit der Mietersuche beauftragten Immobilienbüros sowie die Beischaffung und Auswertung der Bezug habenden Strom-/ Gasverbrauchsdaten und Telefon-/Internetabrechnungen durch die Abgabenbehörde.

IV. Gem. § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG die Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Wie vorstehend detailliert dargestellt wurde, blieben im erstinstanzlichen Verfahren zahlreiche wesentliche Sachverhaltsfragen ungeklärt, von deren Feststellung es abhängt, ob anders lautende Bescheide zu erlassen gewesen wären.

Die Durchführung der zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes erforderlichen Ermittlungen durch das BFG ist fallbezogen weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das BFG zur Beachtung des Parteienghört (115 Abs. 2 BAO) sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei schriftlich zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat. Im Übrigen müsste das BFG, das über keinen Erhebungsapparat verfügt, die ausstehenden Erhebungsschritte in Hinblick auf den Umfang der nachzuholenden Erhebungen ohnehin gemäß § 269 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde durchführen lassen.

Nicht zuletzt kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass eine erstmalige Ermittlung weiter Bereiche des entscheidungsrelevanten Sachverhalts durch das BFG zu einer Verlagerung wesentlicher Verfahrensabschnitte an die Kontrollinstanz führt und damit die Gefahr einer Einschränkung jenes Rechtsschutzes birgt, welcher der Installierung des BFG als Rechtsmitteleinrichtung zu Grunde liegt (vgl. Ritz, BAO⁵, Kommentar, Tz. 5 zu § 278 BAO).

Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat (§ 278 Abs. 3 BAO). Für das weitere abgabenbehördliche Verfahren ist auf die Bestimmung des § 209a Abs. 5 BAO zu verweisen.

Die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Durchführung der erforderlichen ergänzenden Ermittlungen ergibt sich aus § 282 BAO.

Die Zuständigkeit des gesamten Senates zur Entscheidung gründet sich auf § 272 Abs. 2 Z 1 BAO iVm der Geschäftsverteilung des BFG.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG idgF kann gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. dazu OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im anhängigen Verfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Maßgeblich sind im Wesentlichen (in entscheidenden Bereichen ungeklärte) Sachverhaltsfragen. Im Übrigen stützt sich die Entscheidung auf die angeführte, durchwegs gefestigte VwGH-Judikatur.

Graz, am 17. Juni 2016