

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 17. Dezember 2012 betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 und die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2008 und 2010

zu Recht erkannt:

### 1. Einkommensteuer 2008 bis 2011

Die bekämpften Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlagen und der Abgaben wird auf die Beilagen verwiesen, die insoweit Bestandteile des Spruches dieses Erkenntnisses sind. Die Abgabe für das Jahr **2009** wird ebenfalls gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

### 2. Anspruchszinsen 2008 und 2010

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die bekämpften Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) hat 1998 in Lageort einen Betrieb für Branche wieder aufgenommen und ermittelte den Gewinn hieraus sowie aus einem weiteren Betrieb eines Betrieb2 durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach der Nettometode gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Mit **Kaufvertrag vom 7. Februar 2006** erwarb der Bf um 360.000,00 € ein Grundstück samt darauf errichteten drei Hallen in Lageort, Straße 1, vom Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen desNameGS.

Die drei Hallen wurden vom Bf als Hallen A, B und C von der Betriebsprüfung in der Folge hingegen als 3, 2 und 1 bezeichne (A=3; B=2 und C=1).

Am **14. Februar 2006** schlossen der Bf und die Auffanggesellschaft des Verkäufers der drei Hallen (in der Folge V-GmbH) einen **Vorvertrag** über die Vermietung von Produktions- und Lagerflächen im gegenständlichen Objekt im Umfang von ca. 1.500,00 m<sup>2</sup> durch den Bf an die V-GmbH ab Jänner 2007.

Im **Dezember 2006** erstellte der Bf einen **Plan** betreffend die **Vermietung** des genannten Gewerbeobjektes für die Jahre 2006 bis 2009 mit quartalsmäßiger Untergliederung dieser Jahre. Für das Jahr 2006 ist neben dem Kauf (Anschaffungskosten mit Nebenkosten) des Objektes im ersten Quartal die Geltendmachung von Vorwerbungskosten für das ganze Jahr eingetragen.

Nach dem Plan ist die Vermietung von ca. 1.500 m<sup>2</sup> ab dem ersten Quartal 2007 an die V-GmbH und nach Vorbereitung in den beiden letzten Quartalen des Jahres 2008 ab Anfang 2009 die Vermietung von ca. 1.000 m<sup>2</sup> an eine Neu-GmbH vorgesehen.

Die **Halle 1 (C) vermietete** der Bf wie bereits beim Kauf geplant **ab 1. Jänner 2007** an die V-GmbH.

Mit **Schreiben** vom **20. Mai 2007** bekundete der Unternehmer Interessent1 unter Hinweis auf ein Telefonat und Angebot des Bf betreffend die Vermietung von Hallen, das vorrangige Interesse an der vorderen Stahlstützenhalle mit dem frontseitigem Schaufenster (Halle A bzw. 3) und auch eventuell an einem Teil der mittleren Halle (B bzw. 2) und ersuchte um Vereinbarung eines Besichtigungstermins und Vorbereitung eines Angebotes als Verhandlungsgrundlage.

In der am **5. Dezember 2007** beim Finanzamt eingebrachten **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2006** machte der Bf unter Punkt 4 "Vorwerbungskosten" in Höhe von insgesamt 100.423,53 € als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieser Liegenschaft geltend und führte dazu in den "Erläuterungen zum Jahresabschluss 2006" Folgendes aus:

*Es handle sich um Vorwerbungskosten für die künftige Vermietung einer im Privateigentum befindlichen, ausschließlich gewerblich genutzten Liegenschaft. Für die Vermietung dieser Geschäftsräumlichkeiten werde für die Umsatzsteuer-Normalbesteuerung von 20% optiert.*

*Die Liegenschaft sei zu dem Zweck angeschafft worden, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten.*

*Im Jahr 2006 sei ein Vorvertrag für die Vermietung ab 2007 mit einem Interessenten geschlossen, mit einem weiteren Mieter sei eine Vorvereinbarung für 2008 bereits getroffen worden.*

Als Werbungskosten machte der Bf für 2006 außer einer AfA von 11.012,48 € auch Kosten für Instandsetzung von 31.718,33 €, Instandhaltung von 16.052,09 €, Fremdkapital von 8.405,15 € und sonstige Werbungskosten von 33.235,48 € geltend, denen keinerlei Einnahmen gegenüber standen.

**Im Einkommensteuerbescheid 2006** vom **19. Dezember 2007** wurde der Bf zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

In einer **E-Mail** vom **21. Juli 2008** bedankte sich der Unternehmer Interessent2 beim Bf für die schnelle Besichtigungsmöglichkeit der Halle des Bf, verschiedene Varianten einer Produktion würden in den nächsten Wochen noch mit dem Bf abgeklärt. Für die Zufahrt der LKW's müssten die Rampen dann noch vom Holzgut befreit und die Funktionsfähigkeit der Tore überprüft werden.

Im Zuge einer im Jahr 2008 durchgeführten **Außenprüfung** gemäß § 150 BAO wurde im **Besprechungsprogramm vom 20. Juni 2008** unter Pkt. 1 zur gegenständlichen Gebäudeanschaffung – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sinngemäß Folgendes festgehalten:

Laut Kaufvertrag vom 7.2.2006 seien ein Lager bzw. Produktionsgebäude und ein Bürotrakt aus der Konkursmasse des NameGS erworben worden. Dieses Gebäude bestehe aus drei Hallen. Die Halle 1 (C) werde ab 1. Jänner 2007 an die V-GmbH vermietet. In der Halle 2 (B) werde Abfallholz, das zur Beheizung des Gebäudes verwendet werde, gelagert. Die Halle 3 (A) sei der Bürotrakt, der laut niederschriftlicher Befragung derzeit leer stehe und nach Gründung der GmbH für KFZ Technik an diese ab 2009 vermietet werde. In diesem Bereich finden derzeit Adaptierungsarbeiten für den Kfz Betrieb statt. Weiters sei beabsichtigt, auch einen Großteil der Halle 2 an die NEU-GmbH zu vermieten. Eine Nutzung durch das Einzelunternehmen Kfz Technik des Bf sei bisher nicht erfolgt und auch künftig nicht geplant.

Da die Hallen 2 (B) und 3 (A) voraussichtlich nach deren Gründung ab 2009 an die NEU-GmbH vermietet werden, stehe für die Jahre 2006 bis 2008 noch keine AfA zu.

In der **Niederschrift** über die **Schlussbesprechung vom 24. Juni 2008** wurde festgehalten, dass im Schätzgutachten des Sachverständigen die drei Hallen einzeln bewertet wurden und 38 % der gesamten Gebäudeanschaffungskosten auf die Halle 1 (C) entfallen. Insoweit werde eine AfA für 2006 anerkannt.

Der Bf sei hingegen der Meinung, auf Grund des Strukturanpassungsgesetzes 2006 stünden ihm ab 2007 die fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 995.232,00 € zu.

Im abschließenden **Betriebsprüfungsbericht** wurde unter Hinweis auf die Niederschrift neuerlich darauf hingewiesen, dass nach Ansicht der BP bei der AfA auch 2007 für die Bemessung von den tatsächlichen Anschaffungskosten 2006 auszugehen sei.

Mit **Bescheid** vom **30. Juni 2008** nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend die **Einkommensteuer 2006** mit folgender Begründung gemäß **§ 303 Abs. 4 BAO** wieder auf:

Das Gebäude in der Straße 1 sei per 1. Jänner 2006 um 360.000,00 € käuflich erworben worden. Da eine Grundstücksanschaffung und keine Grundstückseinlage vorliege, könne bei der Bemessung der AfA auch künftig nur von den Gebäudeanschaffungskosten von 314.945,84 € ausgegangen werden. Für 2007 seien hievon nur 38 % vermietet.

Restbestände bisher angeschafften Heizmaterials könnten nicht eingelegt werden, weil sie bereits als Werbungskosten bei der Vermietung geltend gemacht worden seien.

Im Sachbescheid ebenfalls vom 30. Juni 2008 verminderte das Finanzamt den Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung auf -69.122,72 €.

In der am **6. Oktober 2008** beim Finanzamt eingebrachten **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007** machte der Bf unter Punkt 4 einen Werbungskostenüberschuss ("Verlust") in Höhe von insgesamt 67.248,79 € als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieser Liegenschaft geltend und führte dazu in den "Erläuterungen zum Jahresabschluss 2007" Folgendes aus:

*Die gesamte Liegenschaft bestehe aus drei Hallen und sei zu dem Zweck angeschafft worden, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten.*

*Für eine der Hallen (Zusatz des Gerichts: Halle 1 bzw. C), das seien lt. Betriebsprüfung 38% der Gesamtliegenschaft, seien bereits 2006 Vorwerbungskosten und AfA geltend gemacht worden, welche entsprechend weitergeführt werde. Die Hallen 2 (B) und 3 (A) bzw. die restlichen 62% der Gesamtliegenschaft werden erstmalig ab 2007 vermietet und die Abschreibung geltend gemacht; für diese Teile werde die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten entsprechend dem StrktAnpG 2006 (BGBI I Nr. 100/2006) berechnet.*

Die Absetzung für Abnutzung laut Anlagenverzeichnis bezifferte der Bf. mit 33.956,91 €.

Im **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr **2007** vom **19. November 2008** verringerte das Finanzamt den Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung auf 46.468,46 € mit folgender Begründung:

*"In Ihrem Schreiben vom 20. November 2007 geben Sie zu Punkt 4 Nachfolgendes bekannt: Die Liegenschaft wurde zu dem Zweck angeschafft, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde von Ihnen niederschriftlich angegeben, dass bereits nach Anschaffung 7. Februar 2006 Teile dieser Gebäude genutzt wurden (Lagerung von Brennmaterial etc.). Von Ihnen wird nunmehr beantragt, dass hinsichtlich des Gebäudeanteiles von 62% als AFA BMG die fiktiven Anschaffungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 heranzuziehen wären. Dieser Rechtsmeinung kann sich das Finanzamt nicht anschließen, da die gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d in Ihrem Fall nicht zutreffen. Daher wurde für das gesamte Gebäude die im Zuge der BP ermittelten Anschaffungskosten von 314.945,84 Euro zu Grunde gelegt. Diese Bemessungsgrundlage entspricht dem tatsächlich laut Kaufvertrag entrichteten Kaufpreis einschließlich der Korrekturen im Zuge der Betriebsprüfung. Auf die Niederschrift vom 24. Juni 2008 wird hingewiesen."*

Mit **Schriftsatz** vom **24. Jänner 2009** erhob der Bf **Berufung** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2007** und führte aus, die streitgegenständliche Liegenschaft bestehe aus drei Hallen A, B, und C, welche als selbständige Baulichkeiten anzusehen seien. Sie seien durch Feuermauern getrennt, hätten eigene Eingänge und auch die Stromversorgung sei mit eigenen Schaltkästen und Zählern ausgestattet.

Im Jahr 2006 sei mit einem Mieter ein Vorvertrag für die Vermietung ab Jänner 2007 für die Halle C abgeschlossen worden. Die AfA 2006 für diese Halle sei nach den tatsächlichen Anschaffungskosten berechnet worden und auch von der im Jahr 2008 statt gefundenen Betriebsprüfung für diese 38% der Gesamtliegenschaft anerkannt worden. Für die Hallen A und B sei für das Jahr 2007 erstmalig die AfA geltend gemacht und nach dem Strukturanpassungsgesetz 2006 berechnet worden. Um die hier klar zutreffende neue Gesetzeslage anwenden zu können, sei von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen ein Liegenschafts-Bewertungsgutachten erstellt worden, welches zur Bemessung der AfA für 2007 nach den fiktiven Anschaffungskosten (Ertragswert) für die zwei Hallen A und B herangezogen worden sei. Von der Veranlagungsstelle sei dies nicht anerkannt worden und entgegen der abgegebenen Einkommensteuererklärung sei die AfA für alle drei Hallen von den tatsächlichen Anschaffungskosten berechnet worden. Dagegen richte sich nun seine Berufung und er ersuche, seinem Einspruch zugunsten und entsprechend der neuen Gesetzeslage statt zu geben.

Mit Erklärung **vom 24. September 2009** errichtete der Bf die Neu-GmbH an der Lageadresse der gegenständlichen Hallen als alleiniger (100%) Gesellschafter und Geschäftsführer und brachte am selben Tag sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen der Branchen gemäß Art. III UmgrStG rückwirkend per 31. Dezember 2008 in die GmbH ein.

Mit **Vorhalt vom 19. August 2010** wurde der Bf im **Berufungsverfahren** betreffend die **Einkommensteuer 2007** vom **Unabhängigen Finanzsenat** (UFS) zu der von ihm aufgestellten Behauptung "*Die Liegenschaft wurde zu dem Zweck angeschafft, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten*", eingeladen, bekannt zu geben, ob sich die Liegenschaft in einem vermietungsfähigen Zustand befunden habe und wie sich die behauptete Vermietungsabsicht nach außen erkennbar dargestellt habe, bzw. was unternommen worden sei, um Mieter zu finden.

Weiters wurde der Bf. aufgefordert, die in seinen Erläuterungen für das Jahr 2006 getätigte Aussage "*Im Jahr 2006 wurde ein Vorvertrag für die Vermietung ab 2007 mit einem Interessenten geschlossen, mit einem weiteren Mieter ist eine Vereinbarung für 2008 bereits getroffen*" bzw. die in seinen Erläuterungen für das Jahr 2007 aufgestellte Behauptung "*die restlichen 62% werden erstmalig ab 2007 vermietet*," durch Vorlage von vertraglichen Vereinbarungen nachzuweisen und die in den Jahren 2007, 2008 und 2009 erzielten Einnahmen auf die jeweiligen Mieter aufzuschlüsseln.

In seiner **Vorhaltsbeantwortung** vom **18. November 2010** an den **UFS** führte der **Bf** dazu aus:

*"In den Erläuterungen zum Jahresabschluss 2006 und 2007 habe ich angeführt "Die Liegenschaft wurde zu dem Zweck angeschafft, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten." Das ist richtig, und selbstverständlich wurde die Liegenschaft damals auch für den Eigenbedarf angeschafft. Wie auch in der Betriebsprüfungs-Niederschrift vom 18. Juni 2008, Punkt 2), auf Seite drei, angeführt, waren die Halle A für meinen,*

*damals als Einzelunternehmer geführten Kfz -Technik -Betrieb, und die Halle B nach dem damaligen Planungsstand für den Eigenbedarf im Zuge eines Nahwärmeprojektes vorgesehen. Für die Halle C war von Beginn an Vermietung geplant."*

Weiters wies der Bw. darauf hin, dass der bauliche Zustand gut gewesen sei. Die Räumlichkeiten seien mit Abfallholz voll geräumt und deshalb nicht vermietungsfähig gewesen.

Er selbst habe bis zur zweiten Jahreshälfte 2007 keinerlei Aktivitäten gesetzt, um Mieter zu werben bzw. zu finden. Ab Ende des Jahres 2007 habe er selbst Maßnahmen zur Mietergewinnung gesetzt: "*So habe ich neben anderen Maßnahmen wie Mundwerbung, Aushang und Annoncen, z.B. auch an dem im April 2008 erstellten Leerflächenmanagement des gesamten Steyrtales teilgenommen.*"

Der genannte Vorvertrag sei mit der V-GmbH am 14. Februar 2006 für die Halle C geschlossen worden. Die genannte Vereinbarung mit einem weiteren Mieter für 2008 habe (nur unter Vorbehalt) in mündlicher Form bestanden. Ende Mai sei der Geschäftsführer der Fa. B. von sich aus auf ihn zugekommen, weil er aufgrund der leer stehenden Räume, welche der Straße zugewandt seien, der Meinung gewesen wäre, die Halle werde eventuell zur Vermietung angeboten. Ihm sei eine Vermietung bis zur geplanten Eigennutzung gelegen gekommen. In der Folge habe der Interessent sein Interesse an diesem Objekt verloren.

Mit Schreiben vom 11. Februar 2011 brachte der Unabhängige Finanzsenat dem Bf. zur Kenntnis, dass bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden können.

In der am 6. Oktober 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bf. ein Sachverständigengutachten zur Frage der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer beigebracht.

Mit **Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2011, RV/0253-G/09**, wies der Unabhängige Finanzsenat die Berufung des Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 mit folgender Begründung ab:

Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die "fiktiven Anschaffungskosten" zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zugrunde zu legen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988).

Dieser Fall der lit. d des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 stellt in erster Linie darauf ab, dass ein Wirtschaftsgut vom Steuerpflichtigen angeschafft oder hergestellt worden, anschließend aber anders als zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften genutzt worden ist. Einige Zeit danach schließt sich die erstmalige Nutzung von außerbetrieblichen Einkünften an. In einem solchen Fall werden die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der AfA herangezogen (vgl. Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16, Tz 152).

Hingegen sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten dann der AfA-Bemessung zugrunde zu legen, wenn die Vermietung spätestens ein Jahr nach der Anschaffung oder der Beendigung der Herstellung beginnt. Dasselbe gilt, wenn innerhalb dieses Zeitraums Aktivitäten gesetzt werden, die auf eine Vermietung abzielen, beispielsweise eine werbende Tätigkeit. Wird mit einer Vermietung erst später begonnen oder werden erst später auf eine Vermietung abzielende Aktivitäten gesetzt, so sind der AfA-Bemessung anstelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG zugrunde zu legen (Hammerl/Herzog, RdW 2009, 44).

Ist bereits ab Anschaffung eines Mietobjektes nachweislich die Absicht der Vermietung vorhanden, wird die AfA (von den Anschaffungskosten) bereits in einer Zeit angesetzt, in welcher noch keine Mieter gefunden worden sind. Es liegt daher ein Fall der lit. a vor. Bei Beginn der tatsächlichen Vermietung ist eine Bewertung nach lit. d nicht möglich (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Tz 9.3).

Der Bw. hat in seinen Erläuterungen zum Jahresabschluss 2006 vom 20. November 2007 ausgeführt: "Im Jahr 2006 wurde ein Vorvertrag für die Vermietung ab 2007 mit einem Interessenten geschlossen, mit einem weiteren Mieter ist eine Vorvereinbarung für 2008 bereits getroffen." In seinen Erläuterungen zum Jahresabschluss 2007 vom 15. September 2008 hat der Bw. die Behauptung aufgestellt, dass die restlichen 62% der Gesamtliegenschaft erstmalig ab 2007 vermietet werden.

Von dieser Sachlage ist das Finanzamt bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides offensichtlich ausgegangen und hat die AfA auch für die restlichen 62% der Gesamtliegenschaft bereits im Jahr 2007 berücksichtigt.

Diesen Sachverhalt kann der Unabhängige Finanzsenat jedoch nach den durchgeführten Ermittlungen nicht als verwirklicht annehmen. Vielmehr vertritt der Unabhängige Finanzsenat aus nachstehenden Überlegungen die Auffassung, dass im Jahr 2007 noch keine Vermietungsabsicht bestanden hat, weshalb die AfA auch nicht als Vorwerbungskosten angesetzt werden kann:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2001/15/0085, ausgeführt hat, können Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für eine Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden

kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.

Das bedeutet das Vorliegen von vor allem für Dritte erkennbaren effektiven Bemühungen, tatsächlich vermieten zu wollen (z.B. Einschaltung eines Maklers, Zeitungsinsertate etc., vgl. dazu Doralt EStG<sup>9</sup>, § 28 Tz. 94).

Im Sinne der zitierten Rechtsprechung und Lehre wurde der Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert darzustellen, wie sich seine Vermietungsabsicht nach außen erkennbar dargestellt hat.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2010 führt der Bw. aus: "Die Liegenschaft wurde gekauft, um die Halle C zu vermieten, die Halle A in Eigennutzung für mein KFZ-technisches Einzelunternehmen, sowie die Halle B für die Eigennutzung eines damals von mir geplanten Nahwärmeprojektes zu verwenden. Für die Halle C wurde kurz nach Kauf eine Mietvereinbarung getroffen und wie geplant realisiert. Weil die Hallen A und B erst ausgeräumt und adaptiert werden mussten, habe ich den Start für den Einzug meines Einzelunternehmens sicherheitshalber auf Anfang 2009 gelegt. Erst etwas mehr als eineinhalb Jahre nach dem Kauf, in der zweiten Hälfte des Jahres 2007, hat sich durch Nachfragen von Interessenten die Möglichkeit geboten, auch die Hallen A und B zu vermieten. Ich habe dann im Herbst 2007 die Entscheidung getroffen auch die Hallen A und B zu vermieten. Es wurden ab diesem Zeitpunkt die ersten Aktivitäten zur Vermietung der Hallen A und B nach außen hin sichtbar gesetzt und entsprechende Tätigkeiten gestartet. Deshalb wurde für die Hallen A und B, für 2007 erstmalig auch die AfA geltend gemacht und dies aufgrund der aktuellen Gesetzeslage, von den fiktiven Anschaffungskosten, welche durch ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelt wurden."

Wie der Bw. somit selbst in dieser Vorhaltsbeantwortung bekannt gegeben hat, sind bis Ende 2007 von ihm ausgehend keine Maßnahmen zur Mietergewinnung gesetzt worden. Ende Mai sei eine Firma von sich aus an ihn herangetreten, die eine vorübergehende Lagermöglichkeit für ca. ein Jahr gesucht habe und aufgrund der leer aussehenden Räume der Meinung gewesen sei, dass die Halle eventuell zur Vermietung angeboten werde.

Daraus folgt jedoch, dass der Bw. selbst keine Maßnahmen gesetzt hat, sondern lediglich der Umstand, dass Räume leer standen, das Interesse an ihnen geweckt hat.

Ein zufälliges Gespräch mit einem Interessenten, der für kurze Zeit einen Lagerplatz sucht, manifestiert jedoch noch nicht das Vorliegen einer ernsthaften Vermietungsabsicht. Vielmehr ist der Bw. laut eigener Angaben von einem grundsätzlichen Eigenbedarf an diesen Hallen ausgegangen.

Dies wird auch durch folgende Aussage des Bw. in der Niederschrift vom 20. Juni 2008 bestätigt: "Mit 1. Jänner 2006 wurde das Grundstück erworben. Im Grundstück waren große Mengen an Abfallholz in den Hallen 1 und 2 gelagert. Die Halle 3, in welcher sich

Büroräumlichkeiten befinden, war leer stehend. Es war schon damals beabsichtigt die Halle 3 und teilweise die Halle 2 selbst zu nützen." Ab 2009 sei geplant, den Standort der Kfz Technik vom jetzigen Mietobjekt in die Halle 3 zu verlegen. Derzeit sei die Halle 3 nach wie vor leer stehend.

Die vom Bw. aufgestellte Behauptung in seiner Erläuterung 2007, die restlichen 62% werden erstmalig ab 2007 vermietet, bezieht sich laut Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2010 auf die Vermietung an seinen eigenen Kfz-Betrieb und ist somit für das Jahr 2007 eindeutig falsch .

Auch wenn dem Bw, wie er in dieser Vorhaltsbeantwortung weiter ausführt, "eine Vermietung bis zur geplanten Eigennutzung gelegen gekommen" wäre, lässt sich daraus jedoch keine geplante Vermietungsabsicht ableiten.

So vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die geforderten, für Dritte erkennbaren, effektiven Bemühungen nicht vorhanden sind. Für die vom Bw. behauptete "Bewerbung" des Objektes wurden trotz diesbezüglicher Aufforderung keine Nachweise vorgelegt.

Wie bereits ausgeführt reichen bloße Absichtserklärungen, ein Objekt vermieten zu wollen, die durch keine nach außen erkennbare konkrete Handlungen dokumentiert sind, nicht aus, um eine einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle zu begründen.

Die Tatsache, dass die Hallen ab dem Jahr 2009 wie ursprünglich auch geplant von seinem Betrieb, der mittlerweile aufgrund der Überschreitung der Buchführungsgrenzen in eine GmbH eingebbracht worden war, genutzt wurden, vermag eine Vermietungsabsicht im Streitjahr noch ebenso wenig zu begründen, wie ein weiteres, im Sommer 2008 mit einem Interessenten geführtes Gespräch oder eine Annonce im April 2008.

Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. der Sachverhalt entsprechend seiner Vorhaltsbeantwortung vom 18. November 2011 wieder gegeben.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage kann es im Jahr 2007 nicht zur Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung als vorweggenommene Werbungskosten kommen. Der Verlust laut Bescheid vom 19. November 2008 verringert sich folglich um die nicht anzuerkennende AfA für die Hallen A und B in Höhe von 5.897, 75 Euro auf 40.570,71 Euro. Es erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit dem in der Berufungsverhandlung vorgelegten Schätzungsgutachten, da die Frage der Höhe des AfA Satzes im Streitjahr 2007 noch nicht von Bedeutung ist.

Am **29. September 2009** brachte der Bf die **Einkommensteuererklärung 2008** mit FinanzOnline elektronisch ein und korrigierte diese mit E-Mail vom 1. Oktober 2009. Der Bf machte unter Pkt. 4 einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung der Hallen von -55.988,32 €, wovon 34.123,30 € auf die AfA entfallen, geltend und erläuterte dies im Wesentlichen wie folgt:

Die gesamte Liegenschaft bestehe aus drei Hallen und sei zum Zweck der Vermietung an gewerbliche Betriebe angeschafft worden. Die Werbungskosten für die AfA seien für 2008, so wie bereits für 2007 entsprechend dem StrktAnpG 2006 angesetzt worden.

Am **31. Juli 2011** brachte der Bf die **Einkommensteuererklärung 2009** mit FinanzOnline elektronisch ein und machte in der bereits am 3. Juni 2011 eingebrachten Beilage unter Pkt. 3 einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung der Hallen von -7.715,15 €, wovon 37.377,47 € auf die AfA entfallen, geltend und erläuterte dies im Wesentlichen wie folgt:

Die Werbungskosten für die AfA seien für 2009, so wie bereits für 2007 und 2008 entsprechend dem StrktAnpG 2006 angesetzt worden.

Am **30. Juni 2011** brachte der Bf die **Einkommensteuererklärung 2010** mit FinanzOnline elektronisch ein und machte in der am 6. Juli 2011 nachgereichten Beilage unter Pkt. 3 einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung der Hallen von -8.974,92 €, wovon 41.103,64 € auf die AfA entfallen, geltend und erläuterte dies im Wesentlichen wie folgt:

Die Werbungskosten für die AfA seien auch 2010, so wie bereits für 2007-2009 entsprechend dem StrktAnpG 2006 angesetzt worden.

Am **30. September 2012** brachte der Bf die **Einkommensteuererklärung 2011** mit FinanzOnline elektronisch ein und machte in der am 3. Oktober 2012 nachgereichten Beilage unter Pkt. 3 einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung der Hallen von -5.953,81 €, wovon 38.932,31 € auf die AfA entfallen, geltend und erläuterte dies im Wesentlichen wie folgt:

Bezüglich der AfA für jenen Teil der Liegenschaft, der ab 2007 vermietet wurde, habe der UFS seine Berufung für 2007 abgelehnt, jedoch bestätigt, dass für die Folgejahre die AfA entsprechend dem StrktAnpG 2006 und den vorgelegten Gutachten der gerichtlich beeideten Sachverständigen berechnet werden könne.

Dem entsprechend habe er die AfA für das Jahr 2011 angesetzt.

Am **13. Juli 2011** ergingen erklärungsgemäß **Einkommensteuerbescheide** für die Jahre **2008 bis 2010** mit folgender Begründung **vorläufig** gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO**:

Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich sei, erfolge die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig.

Aufgrund der bei der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen bzw. der daraufhin erfolgten Vorlage des Rechtsmittels an den Unabhängigen Finanzsenat, werde der Bescheid vorläufig erlassen.

Am **18. Oktober 2012** erging der **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr **2011** ebenfalls erklärungsgemäß und **vorläufig** gemäß **§ 200 Abs. 1 BAO**.

Am **17. Dezember 2012** ergingen neue Einkommensteuerbescheide für die **Jahre 2008 bis 2011**, mit Ausnahme des Jahres 2009, der weiter vorläufig blieb, endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO, in denen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in folgender Höhe ausgewiesen wurden:

2008: -34.393,12 €; 2009: 13.880,25 €, 2010: 12.620,48 € und 2011: 15.641,59 €.

Der Bescheid für das Jahr 2008 enthielt folgende Begründung, auf die in den Bescheiden für die Folgejahre 2009 bis 2011 verwiesen wurde:

Aufgrund der getroffenen Feststellungen im Zuge der Betriebsprüfung stehe eindeutig fest, dass bereits bei Kauf der Liegenschaft die Nutzung durch Vermietung beabsichtigt gewesen sei. In rechtlicher Sicht werde die Ansicht vertreten, dass dann, wenn bereits beim Erwerb der Liegenschaft die Nutzung der nicht an einen fremden Dritten vermieteten Hallen, durch Vermietung an eine GmbH, in die das Einzelunternehmen des Bf gemäß Art. III UmgrStG eingebracht wurde, beabsichtigt sei, § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 zur Anwendung komme, auch wenn der Bf innerhalb eines Jahres ab Erwerb keine nach außen erkennbaren Aktivitäten zur Vermietung gesetzt habe. Die begehrte AfA habe daher um 21.595,40 € gekürzt werden müssen (bisher lt. Anlagenverzeichnis 26.678,08 €).

Ebenfalls mit **Bescheiden vom 17. Dezember 2012** setzte das Finanzamt **Anspruchszinsen** gemäß § 205 BAO für das Jahr **2008** in Höhe von 533,30 € **und** für **2010** in Höhe von 271,80 € fest.

Mit am 17. Jänner 2013 beim Finanzamt eingelangtem **Schriftsatz vom 14. Jänner 2013** erhob der Bf **Berufung** gegen die Bescheide vom 17. Dezember 2012 betreffend die **Einkommensteuer** für die Jahre **2008 bis 2011** und **Anspruchszinsen** für die Jahre **2008 und 2010**.

Mit Schriftsatz vom 15. Februar 2013 beantragte der Bf in Ergänzung der Berufung vom 14. Jänner 2013 sinngemäß mit folgender Begründung die Bemessung der AfA der Hallen A (3) und B (2) mit den fiktiven Anschaffungskosten ("gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 für 62 % der Gesamtliegenschaft"):

Die Begründung des Finanzamtes für die gekürzte AfA und damit die neu festgesetzte Einkommensteuer in den bekämpften Bescheiden stütze sich auf eine frühere Formulierung, wonach die Liegenschaft zur Vermietung an Gewerbebetriebe angeschafft worden sei.

Diese Formulierung sei bereits wiederholt präzisiert worden, z.B. auch im Berufungsverfahren für das Jahr 2007, wo bereits zum selben Thema vor dem UFS die Stellungnahme und dieser Satzes dahingehend erläutert worden sei, dass die Liegenschaft sehr wohl zur Vermietung an Gewerbe- und auch an andere Betriebe, aber selbstverständlich auch zur Eigennutzung für das eigene Unternehmen angeschafft worden sei.

Eine Einbringung des damaligen Einzelunternehmens des Bf in eine GmbH sei zum Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft und auch zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung noch überhaupt kein Thema gewesen. Diese Einbringung sei erst später erwogen, entschieden und im Jahr 2009 erfolgt.

Nur für die Halle C (1), die von der Betriebsprüfung mit 38% der Gesamtliegenschaft bewertet worden sei, treffe zu, dass die Vermietung von Anfang an geplant gewesen

sei. Für diesen Teil wurde und werde die AfA nach den tatsächlichen Herstellungskosten angesetzt.

Der UFS habe in der Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2011, auf die vollinhaltlich verwiesen werde, eindeutig festgehalten, er sei der Auffassung, für die restlichen 62% der Gesamtliegenschaft habe keine und auch für das Jahr 2007 noch keine Vermietungsabsicht bestanden.

Diese Entscheidung sei sowohl vom Finanzamt als auch vom Bf als Steuerpflichtigen anerkannt worden. Das Finanzamt habe den endgültigen Einkommensteuerbescheid für 2007 auch dem entsprechend ausgestellt.

In der mündlichen Erläuterung seiner Entscheidung habe der UFS in der mündlichen Verhandlung am 6. Oktober 2011 ua. erklärt, seiner Auffassung nach seien zwar 2007 noch zu wenig Aktivitäten gesetzt worden, um von einer klar nach außen sichtbaren Vermietungsabsicht auszugehen, für die Folgejahre ab 2008 seien diese Vermietungsabsicht und in weiterer Folge die tatsächliche Vermietung jedoch schon gegeben. Seiner Meinung nach sei daher die AfA nach den "fiktiven Anschaffungskosten" anzuerkennen.

Der bei der Berufungsverhandlung anwesende Dr. Reiter vom Finanzamt müsste sich an diese mündlichen Ausführungen des UFS erinnern. Die Referentin in diesem Verfahren des UFS zu RV/0253-G/09, habe dem Bf bestätigt, dass diese Empfehlung ausgesprochen worden sei.

Eigenartig sei, dass vom Finanzamt nun in der Begründung der bekämpften Bescheide für 2008-2011 entgegen der klaren Entscheidung des UFS und des eigenen endgültigen Bescheides für 2007 doch wieder mit einer ursprünglichen Vermietungsabsicht argumentiert werde.

**Zusammenfassend treffe für 38 % (Halle 1 bzw. C) der Gesamtliegenschaft § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 und für 62 % (Hallen 2 und 3 bzw. B und A) § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zu.**

Mit dem auch dem Bf zugestelltem **Vorlagebericht** vom **26. Februar 2013** beantragte das Finanzamt sinngemäß mit folgender Begründung die Abweisung der Berufung vom 14. Jänner 2013:

Der Bf habe im Februar 2006 eine Liegenschaft erworben, auf der sich drei (baulich getrennte) Hallen befanden. Halle 1 (C) sei bereits ab 1. Jänner 2007 an eine GmbH vermietet worden. Für dies Halle sei 2007 die AfA von den Anschaffungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG geltend gemacht worden. Für die Hallen 2 (B) und 3 (A) seien für das Jahr 2007 erstmalig die AfA geltend gemacht und als Bemessungsgrundlagen hiefür die fiktiven Anschaffungskosten herangezogen worden.

Der UFS habe in der Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2011 festgestellt, dass im Jahr 2007 betreffend die Hallen 2 und 3 die Vermietungsabsicht nicht erwiesen sei, weswegen für das Berufungsjahr 2007 keine AfA zustehe und die Berufung abzuweisen sei.

Tatsächlich sei ab 2009 eine Vermietung an die Neu-GmbH erfolgt, in die der Bf sein Einzelunternehmen mit Stichtag 31. Dezember 2008 eingebracht hat. Der Bf begehre nunmehr auch für die Jahre 2008 bis 2011, als Bemessungsgrundlage der AfA die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen.

Das Finanzamt vertrete weiterhin die Ansicht, § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG sei im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden. Wenn nämlich bereits beim Erwerb einer Liegenschaft die Nutzung der nicht an einen fremden Dritten vermieteten Hallen, durch Vermietung an eine GmbH, in die das Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen gemäß Art. III UmgrStG eingebracht werden soll, beabsichtigt sei, gelange § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG zur Anwendung, auch wenn der Steuerpflichtige innerhalb eines Jahres ab Erwerb keine nach außen erkennbaren Aktivitäten zur Vermietung gesetzt hat. Dies insbesondere, weil der Bf die betriebliche "Eigennutzung" nicht im Rahmen seines Einzelunternehmens, sondern durch Vermietung an die GmbH, in die er sein Einzelunternehmen einzubringen geplant hat, vornehmen wollte, um die Zugehörigkeit der Liegenschaft zum Betriebsvermögen zu verhindern.

Das erkennende Gericht nahm **Einsicht** in den über seine Anforderung am **11. Februar 2016** eingelangten **Akt RV/0253-G/09** des Unabhängigen Finanzsenates betreffend das Berufungsverfahren für die Einkommensteuer 2007 und nahm Ablichtungen zum Akt des gegenständlichen Verfahrens.

Mit **Schreiben** vom **8. Februar 2016** forderte das **erkennende Gericht** das Finanzamt zur näheren Begründung des im Vorlagebericht gestellten Antrages und der Vorläufigkeit des bekämpften Einkommensteuerbescheides 2009 auf und hielt dem Finanzamt die offensichtlich unrichtige Berechnung (doppelte Kürzung um 38%) der AfA für die Hallen 2 und 3 vor.

Mit **Schreiben** vom **7. März 201** gab das **Finanzamt** sinngemäß folgende Stellungnahme ab:

**a) Zur Anwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Z 8 lit a EStG:**

Der Bf habe im Jahr 2006 eine Liegenschaft, bestehend aus drei baulich getrennten Hallen aus einer Konkursmasse erworben. Eine dieser Hallen (1 bzw. C) sei ab 1. Jänner 2007 an den bisherigen Eigentümer vermietet worden. Daher sei für diese Halle die AfA-Bemessungsgrundlage mit den tatsächlichen Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG in der im streitgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung unstrittig.

Hinsichtlich der anderen beiden Hallen (2 und 3 bzw. B und A) habe der Bf jedenfalls bereits zum Anschaffungszeitpunkt beabsichtigt, auch diese zu vermieten. Dies ergebe sich eindeutig aus einer im Arbeitsbogen der Betriebspflichten erliegenden vom Bf im Dezember 2006 erstellten Planung der Nutzung der erworbenen Liegenschaft. Daraus sei zum einen die zu diesem Zeitpunkt geplante und ab 1. Jänner 2007 auch tatsächlich erfolgte Vermietung der Halle 1(C) ersichtlich. Zum anderen gehe daraus aber auch die beabsichtigte Vermietung an die — noch nicht gegründete — „Neu-GmbH“ hervor. Bei dieser GmbH handle es sich um jene Gesellschaft, in die das Einzelunternehmen des Bf

mit Stichtag 31. Dezember 2008 eingebbracht wurde und die tatsächlich ab dem Jahr 2009 die streitgegenständlichen Hallen gemietet habe.

Eindeutig zum Ausdruck komme die im Anschaffungszeitpunkt bereits bestehende Vermietungsabsicht auch in den zu den Jahren 2006, 2007 oder 2008 vom Bf vorgelegten Erläuterungen zum Jahresabschluss. Darin werde hinsichtlich der als Vorwerbungskosten geltend gemachten AfA jeweils ausgeführt, die Liegenschaft sei zu dem Zweck angeschafft worden, „um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten“.

Wenn nun der UFS in seiner Entscheidung vom 10. Oktober 2011 zu RV/0253-G/09 feststelle, eine Vermietungsabsicht habe im Jahr 2007 noch nicht bestanden und es seien keine über die bloße „Absichtserklärung hinausgehenden Umstände erkennbar gewesen, um eine AfA bereits im Jahr 2007 berücksichtigen zu können, sei dem Folgendes entgegenzuhalten:

Die in dieser Entscheidung vom UFS zitierte Rechtsprechung des VwGH hinsichtlich des Vorliegens einer Vermietungsabsicht sei im gegenständlichen, Fall nicht vollumfänglich anwendbar.

So seien die geforderte nach außen hin in Erscheinung tretende Vermietungsabsicht sowie das Vorliegen von über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen gar nicht denkbar, wenn — wie im gegenständlichen Fall — eine Vermietung an eine GmbH beabsichtigt sei, in die das eigene Einzelunternehmen gemäß Art. III UmgrStG eingebracht wurde. Vielmehr wären solche, „für Dritte erkennbare Bemühungen wie Zeitungsinserate oder die Einschaltung eines Maklers, geradezu kontraproduktiv bei einer beabsichtigten "Eigennutzung" im Sinne einer Vermietung an eine GmbH, an der der Bf zu 100% beteiligt ist..

Im vorliegenden Fall könne daher gerade aus dem Fehlen derartiger werbender Tätigkeiten nach der Anschaffung einer Liegenschaft, die ausschließlich aus gewerblich zu nutzenden Hallen besteht, die Absicht der Vermietung an die GmbH des Bf abgeleitet werden. Widerspreche es doch ansonsten völlig der Lebenserfahrung, dass eine Liegenschaft zu einem Preis von 360. 000,00 € angeschafft und über einen Zeitraum von über zwei Jahren keinerlei Aktivitäten zur Nutzung dieser Hallen gesetzt werden. Der Grund dafür könne wohl nur in der im Anschaffungszeitpunkt bereits bestandenen Vermietungsabsicht liegen.

Daher sei nach Ansicht des Finanzamtes im vorliegenden Fall für die Anwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Z 8 lit a EStG (Heranziehen der tatsächlichen Anschaffungskosten als AfA — Bemessungsgrundlage) nicht schädlich, wenn innerhalb eines Jahres ab der Anschaffung keine Aktivitäten gesetzt wurden, die bereits auf die Vermietung abzielen, da bei einer Vermietung an die „eigene“ GmbH das subjektive Element, das nur in einer Absichtserklärung liegen könne, naturgemäß viel stärker in den Vordergrund trete als bei einer Vermietung der Liegenschaft an einen fremden Dritten.

Das Bestehen dieser Vermietungsabsicht beim Bf bereits ab der Anschaffung sei nicht nur aus den obigen Ausführungen zweifelsfrei ableitbar, sondern werde zusätzlich durch

die Tatsache untermauert, dass die AfA vom Bf selbst bereits ab dem Jahr 2006 für die betreffende Liegenschaft geltend gemacht worden sei.

Es werde daher die bereits im Vorlagebericht vertretene Ansicht aufrechterhalten, dass hier § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG zur Anwendung gelange und die AfA dementsprechend von den tatsächlichen Anschaffungskosten zu berechnen sei, wenn bereits beim Erwerb der Liegenschaft die Nutzung durch Vermietung an eine GmbH beabsichtigt sei, in die das Einzelunternehmen gemäß Art. III UmgrStG eingebracht wurde.

Sollte der Ansicht des Finanzamtes hinsichtlich der bereits bei der Anschaffung der Liegenschaft vorliegenden Vermietungsabsicht an jene GmbH, in die das Einzelunternehmen des Bf schlussendlich eingebracht wurde, vom erkennenden Gericht nicht gefolgt werden, wäre von notwendigem Betriebsvermögen und somit einer Aufdeckung von stillen Reserven im Zuge der Entnahme auszugehen, weil eine Eigennutzung durch das Unternehmen des Bf jedenfalls beabsichtigt gewesen sei.

**b) Zur Höhe der berichtigten AfA-Beträge in den Einkommensteuerbescheiden:**

Bei Berechnung der AfA (S 17/2007 Vlg-akt) seien fälschlicher Weise die Anschaffungskosten der Halle 1 doppelt in Abzug gebracht worden. Tatsächlich sei für die streitgegenständlichen Hallen 2 und 3 (bzw. B und C) von Anschaffungskosten in Höhe von 196.591,56 € auszugehen und ergebe sich daher unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 4,17% ein jährlicher AfA-Betrag von 8.197,87 €.

Bei den (über Auftrag des erkennenden Gerichts) nunmehr vorgelegten Ausdrucken der (Probe-)Bescheide sei dementsprechend ein Betrag von 18.480,21 € (statt 21.595,40 €) ergebniserhöhend angesetzt worden.

Zusätzlich sei beim Verlustabzug für das Jahr 2010 der Betrag auf 9.323,38 € korrigiert worden.

**c) Zum vorläufigen Bescheid für das Jahr 2009**

Dass der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 - entgegen den Jahren 2008, 2010 und 2011 — nicht für endgültig erklärt wurde, sei ein Versehen. Auch bei diesem Bescheid hätte eine Endgültigerklärung vorgenommen werden sollen.

Mit **Schreiben vom 11. März 2016** übermittelte das **erkennende Gericht** dem Bf Kopien der Stellungnahme des Finanzamtes vom 7. März 2016 sowie der "Probebescheide" für die Jahre 2008 bis 2011 zur Gegenäußerung

Mit **Schriftsatz vom 12. April 2016** gab der **Bf** hierauf sinngemäß folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 7. März 2016 ab:

Der Bf habe die gegenständliche Liegenschaft als Privatperson im Jahre 2005 aus einer Konkursmasse gekauft. Diese Möglichkeit habe sich aufgrund der Insolvenz des Voreigentümers sehr kurzfristig ergeben.

Der Zuschlag sei Ende 2005 erteilt worden. Die Verfügungsgewalt habe der Bf ab 1. Jänner 2006 gehabt und die Vertragsunterzeichnung sei aufgrund der Abwicklung durch den Masseverwalter im Februar 2006 erfolgt.

Die Halle (1 bzw. C), die gemäß Aufteilung des Finanzamtes 38% der Gesamtliegenschaft ausmache, sei im Lauf des Jahres 2006 in einen vermietungsfähigen Zustand gebracht und auf Wunsch der Nachfolgefirma des vormaligen Eigentümers an diese vermietet worden.

Die restlichen zwei Hallen (2 und 3 bzw. B und A) seien zu diesem Zeitpunkt mit Gerümpel vollgeräumt und nicht in vermietungsfähigem Zustand gewesen. Es sei vorgesehen gewesen, diesen Bereich innerhalb von ca. zwei Jahren frei und sauber zu bekommen und die nötigen Ausbesserungsmaßnahmen zu machen.

Durch ein Versehen des Bf sei in der Einkommensteuererklärung für 2006 die AfA nicht nur für die eine Halle, sondern fälschlicherweise für die gesamte Liegenschaft angesetzt worden. Dieser Umstand sei durch das Finanzamt bei der Betriebsprüfung korrigiert und richtigerweise festgestellt worden, dass für die restlichen 62% der Gesamtliegenschaft im Jahr 2006 keine Vermietungsabsicht bestanden habe.

Die aus dem Schreiben des Finanzamtes hervorgehende Annahme, die eventuell erst später getroffen worden sein dürfte, wonach bereits 2007 eine Einbringung des damaligen Einzelunternehmens für KFZ-Technik des Bf in eine GmbH geplant gewesen sei, entspreche nicht den Tatsachen.

Der Bf habe an einem anderen Standort, Straße 2 7, PLZ Lageort, ein unbefristetes Mietverhältnis mit günstigen Konditionen gehabt und in den Standort auch investiert. Es habe keinerlei Handlungsbedarf bestanden, den Standort zu wechseln, und der Bf habe keine Pläne zur Änderung der Rechtsform gehabt.

Die Überlegungen und Abwägungen des Bf seien in dieser Zeit zwischen 2006 und 2007 nach dem Kauf natürlich aber schon auch in die Richtung gegangen, eventuell irgendwann das Unternehmen des Bf an den neuen Standort zu verlegen, aber zur damaligen Zeit als Einzelunternehmen. Der Bf sei Einzelunternehmer ("E.U") und damit zufrieden gewesen und habe nichts anderes gewollt. Es sei damals keine Umgründung angedacht, geplant oder nötig gewesen.

Das Finanzamt argumentiere, eine Umgründung sei auch bei der Betriebsprüfung bereits Thema gewesen. Daran könne sich der Bf nicht erinnern, auch sei in der Niederschrift nichts vermerkt, und wenn, dann sei es allenfalls nur eine Erwähnung im Zusammenhang mit den alten Buchführungsgrenzen gewesen, die genau zu dieser Zeit erhöht wurden und von daher die Gefahr einer Überschreitung nicht mehr bestanden habe. Für den Bf sei eine Umgründung zu dieser Zeit einfach kein Thema gewesen. Keinesfalls sei eine Umgründung in Zusammenhang mit Vermietung besprochen worden.

Erst viel später, zum Ende des Jahres 2008, als der Bf den Steuerberater gewechselt habe, habe der Bf seine Meinung geändert und sei das Einzelunternehmen per 1 Jänner 2009 in eine GmbH eingebbracht worden.

Nie sei die Liegenschaft, wie vom Finanzamt in diesem Schreiben angeführt, notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens und auch nie in dessen Anlagenverzeichnis gewesen.

Der Bf habe die Liegenschaft mit privatem Geld gekauft und diese sei von Beginn an Privateigentum.

Da für das Einzelunternehmen des Bf - wie erwähnt - am alten Standort alles gepasst habe, die beiden Hallen A und B, bzw. 3 und 2, bis Ende des Jahres 2007 aber dann doch soweit ausgeräumt waren, habe der Bf beschlossen, auch diese Hallen anderweitig zu vermieten.

Es seien Maßnahmen wie Mundwerbung, Aushang und Annoncen bzw. Einschaltungen im Leerflächenmanagement des gesamten Steyrtales erfolgt.

Von Ende 2007 bis Ende 2008 sei es zu einigen Besichtigungen gekommen, von denen zwei bis drei zu einem konkreten Angebot und Verhandlungen geführt haben. Auch die Mieterin der ersten Halle sei zur damaligen Zeit an einer Ausweitung der Flächen interessier gewesen.

Letztendlich sei gegen Ende 2008 nach Gesprächen mit dem neuen Steuerberater erstmals eine Vermietung an eine Neu-GmbH angedacht, ab diesem Zeitpunkt geplant und ab 1. Jänner 2009 auch umgesetzt worden.

In der Berufungsentscheidung habe der UFS zur GZ. RV/0253-G/09, für das Jahr 2007 keine ausreichende Vermietungsabsicht festgestellt. In jenem Verfahren seien zum Hergang, Ablauf und Erläuterung der Sachverhalte ausführliche Dokumente und Nachweise eingebbracht worden, die bei Bedarf auch neu bzw. ergänzend eingereicht werden könnten.

Für die beiden Hallen A und B bzw. 3 und 2, treffe eindeutig die Gesetzesbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zu. Der Bf stelle deshalb den Antrag, seiner Beschwerde stattzugeben.

#### **Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:**

Der Bf hat 1998 in Lageort einen Betrieb für Branche wieder aufgenommen und ermittelte den Gewinn hieraus sowie aus einem weiteren Betrieb eines Technischen Büros durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach der Nettometode gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Mit Kaufvertrag vom 7. Februar 2006 erwarb der Bf um 360.000,00 € ein Grundstück in Lageort, Straße 1, vom Masseverwalter im Konkurs über das Vermögen desNameGS. Auf dem genannten Grundstück befinden sich folgende drei Hallen:  
Halle A bzw. 3, Halle B bzw. 2 und Halle C bzw. 1

Die Anschaffungskosten der drei Hallen (Kaufpreis samt Nebenkosten abzüglich Grundanteil) betragen insgesamt 314.945,84 €, wovon 118.354,28 € auf die Halle 1 bzw. C, 102.930,93 € auf die Halle 2 bzw. B und 93.660,63 € auf die Halle 3 bzw. A entfallen.

Die Restnutzungsdauer der Halle 1(C) beträgt 33,33 Jahre (AfA 3%) jene der beiden anderen Hallen 2 und 3 (B und A) je 24 Jahre (AfA 4,17%).

Ab der Anschaffung im Jahr 2006 hatte der Bf die ernsthafte Absicht, diese nicht dem Betriebsvermögen seiner genannten eigenen Gewerbebetriebe zugeführten drei Hallen an Gewerbebetriebe zu vermieten.

Am 14. Februar 2006 schlossen der Bf als Vermieter und die Auffanggesellschaft des Verkäufers der drei Hallen einen Vorvertrag über die Vermietung von Produktions- und Lagerflächen im gegenständlichen Objekt im Umfang von ca. 1.500,00 m<sup>2</sup> ab Jänner 2007.

Im Dezember 2006 erstellte der Bf einen Plan betreffend die Vermietung des genannten Gewerbeobjektes für die Jahre 2006 bis 2009 mit quartalsmäßiger Untergliederung dieser Jahre. Für das Jahr 2006 ist neben dem Kauf (Anschaffungskosten mit Nebenkosten) des Objektes im ersten Quartal die Geltendmachung von Vorwerbungskosten für das ganze Jahr eingetragen.

Nach dem Plan ist die Vermietung von ca. 1.500 m<sup>2</sup> ab dem ersten Quartal 2007 an die Auffanggesellschaft des Verkäufers und nach Vorbereitung in den beiden letzten Quartalen des Jahres 2008 ab Anfang 2009 die Vermietung von ca. 1.000 m<sup>2</sup> an die Neu-GmbH vorgesehen.

An die Auffanggesellschaft des Verkäufers vermietete der Bf wie bereits beim Kauf geplant ab 1. Jänner 2007 die Halle 1 (C) und zusätzlich ab November 2007 auch teilweise die Halle 2 (B).

Mit Schreiben vom 20. Mai 2007 bekundete ein Unternehmer unter Hinweis auf ein Telefonat und Angebot des Bf betreffend die Vermietung von Hallen, das vorrangige Interesse an der (Halle A bzw. 3).

In der am 5. Dezember 2007 beim Finanzamt eingebrachten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2006 machte der Bf unter Punkt 4 "Vorwerbungskosten" in Höhe von insgesamt 100.423,53 € als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieser Liegenschaft geltend und führte dazu in den "Erläuterungen zum Jahresabschluss 2006" Folgendes aus:

*Es handle sich um Vorwerbungskosten für die künftige Vermietung einer im Privateigentum befindlichen, ausschließlich gewerblich genutzten Liegenschaft. Für die Vermietung dieser Geschäftsräumlichkeiten werde für die Umsatzsteuer-Normalbesteuerung von 20% optiert.*

*Die Liegenschaft sei zu dem Zweck angeschafft worden, um sie an gewerbliche Betriebe zu vermieten.*

*Im Jahr 2006 sei ein Vorvertrag für die Vermietung ab 2007 mit einem Interessenten geschlossen, mit einem weiteren Mieter sei eine Vorvereinbarung für 2008 bereits getroffen worden.*

In einer E-Mail vom 21. Juli 2008 bedankte sich ein namentlich genannter Unternehmer beim Bf für die schnelle Besichtigungsmöglichkeit der Halle des Bf, verschiedene Varianten einer Produktion würden in den nächsten Wochen noch mit dem Bf abgeklärt.

Mit Erklärung vom 24. September 2009 errichtete der Bf die Neu-GmbH an der Lageadresse der gegenständlichen Hallen als alleiniger (100%) Gesellschafter und Geschäftsführer und brachte am selben Tag sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen der Branchen gemäß Art. III UmgrStG rückwirkend per 31. Dezember 2008 in die GmbH ein. Der Bf vermietete dieser von ihm beherrschten GmbH ab Jänner 2009 die Halle 3 (A).

### **Beweiswürdigung**

Die Existenz der beiden Gewerbebetriebe des Bf sowie die Gewinnermittlung hieraus gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ist unstrittig und entspricht der Aktenlage (Einkommensteuerakt). Ebenso unstrittig sind die Umstände des Erwerbes der Liegenschaft und die Anschaffungskosten der drei Hallen, die der im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung erliegenden Kopie des Kaufvertrages und der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 24. Juni 2008 zu entnehmen sind. Unstrittig im gegenständlichen Verfahren sind auch die im Anlagenverzeichnis ausgewiesene Nutzungsdauer und damit der AfA-satz für die drei Hallen.

**Strittig ist im gegenständlichen Verfahren hingegen, ob der Bf schon ab Anschaffung der drei Hallen nicht nur die Vermietung der Halle 1 (C), sondern auch der Hallen 2 (B) und 3 (A) ernsthaft beabsichtigt hat.**

Das Vorliegen der ernsthaften Vermietungsabsicht des Bf schon ab Anschaffung hinsichtlich aller drei Hallen ergibt sich eindeutig aus dem vom Bf im Dezember 2006 selbst erstellten Plan.

Trotz Vorhalts der Stellungnahme des Finanzamtes vom 7. März 2016 durch das erkennende Gericht zur Gegenäußerung hat der Bf weder den Zeitpunkt der Planerstellung noch seine Urheberschaft bestritten. Dieser Plan ist sowohl hinsichtlich der Vermietung an die Auffanggesellschaft des Verkäufers ab 1. Jänner 2007 als auch hinsichtlich der Vermietung an die eigene GmbH des Bf ab 2009 realisiert worden. Die vom Bf mit Erklärung 2009 errichtete GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf ist, hat dieselbe Kurzbezeichnung des Firmennamens wie im Plan vom Dezember 2006.

Auch in den Erläuterungen der vorliegenden Ermittlungen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Pkt. 4 bzw. 3 des "Jahresabschlusses") der Jahre 2006 bis 2008 hat der Bf ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Bf die gegenständliche Liegenschaft mit den drei Hallen zur Vermietung an gewerbliche Betriebe angeschafft hat.

Der Bf hat nie behauptet, die Hallen - in Spekulationsabsicht – zum baldigen Weiterverkauf erworben zu haben. Dafür gibt es auch keinerlei Anhaltspunkt.

Die sinngemäße Behauptung des Bf im Schriftsatz vom 12. April 2016, in der Einkommensteuererklärung 2006 habe er Vermietungsabsicht und AfA nur aus Versehen auch für die Hallen 2 (B) und 3 (A) geltend gemacht, erweist sich im Lichte des vorliegenden Plans vom Dezember 2006 und dessen Realisierung nach Gründung der eigenen GmbH des Bf als völlig unglaublich.

Die streitgegenständlichen Hallen 2 (B) und 3 (A) sind so wie die Halle 1 (C) nicht rein privat, sondern - wie vom Bf selbst in den genannten Erläuterungen zutreffend ausgeführt – ausschließlich gewerblich nutzbar. Da im gegenständlichen Fall keinerlei Anhaltspunkt dafür besteht, dass der Bf eine Weiterveräußerung beabsichtigt hat, kommt nur die Nutzung durch Gewerbebetriebe in Frage. Die direkte Nutzung durch einen seiner zwei eigenen Gewerbebetriebe wollte der Bf nicht und hat die gegenständliche Liegenschaft daher auch nicht in das Betriebsvermögen eines dieser Betriebe aufgenommen.

Aus den vom Bf mit Schriftsatz vom 18. November 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat als Beilagen 7 und 8 oben wiedergegebenen Unterlagen (Schreiben vom 20. Mai 2007 und E-Mail vom 21. Juli 2008) geht hervor, dass sich der Bf auch ernsthaft bemüht hat, die streitgegenständlichen Hallen vor der ab 2009 geplanten Nutzung durch seine eigene GmbH zwischenzeitig an fremde Unternehmen zu vermieten. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bf im Schriftsatz vom 12. April 2016 als eigene Werbemaßnahmen zwecks Vermietung selbst Mundpropaganda, Aushänge und Annoncen und Einschaltung im Leerflächenmanagement des Tales angeführt hat.

Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass es auch der allgemeinen Lebenserfahrung widerspricht, dass eine ausschließlich gewerblich nutzbare Liegenschaft um 360.000,00 € angeschafft wird und dann über einen Zeitraum von mehr als zwei Jahren keinerlei Aktivitäten zur Nutzung der darauf befindlichen Hallen gesetzt werden.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist es unerheblich, ob die Umgründung (Einbringung des Einzelunternehmens des Bf in seine GmbH) bereits Thema bei der Betriebsprüfung gewesen ist. Entscheidend ist vielmehr, dass der Bf, wie oben dargelegt, bereits ab Erwerb der Liegenschaft die Vermietung von Hallen ab 2009 an seine eigene GmbH geplant hat.

Dies erklärt auch, warum der Bf keinen Makler mit der Suche von Mietern der Hallen beauftragt hat.

Das erkennende Gericht teilt daher nicht die vom Unabhängigen Finanzsenat in dessen Berufungsentscheidung vom 10. Oktober 2011, RV/0253-G/09, geäußerte Ansicht, eine Vermietungsabsicht des Bf betreffend die streitgegenständlichen Hallen habe im Jahr 2007 noch nicht bestanden. Als Grund dieser besseren Einsicht ist insbesondere zu bedenken, dass dem Unabhängigen Finanzsenat der vom Bf im Dezember 2006 erstellte Plan zur Vermietung des gegenständlichen Gewerbeobjektes, von dem eine Farbkopie im Arbeitsbogen erliegt, offensichtlich gar nicht vorgelegen hat, weil dessen konkreter Inhalt in der Berufungsentscheidung auch gar nicht dargelegt worden ist.

Das erkennende Gericht ist zusammenfassend unter Beachtung aller Umstände in freier Beweiswürdigung der Ansicht, dass der Bf bereits ab Anschaffung der Liegenschaft die ernsthafte Absicht zur Vermietung aller drei darauf befindlichen und damit auch der streitgegenständlichen Hallen 2 (B) und 3 (A) gehabt hat.

### **Rechtslage und Erwägungen**

Werbungskosten sind gemäß **§ 16 Abs. 1** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (**EStG 1988**), die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind gemäß **Z 8** auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen so sind gemäß **lit. a** des § 16 Abs. Z 8 EStG 1988 grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen.

Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann sind gemäß **lit. b** der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb oder auf Antrag die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind gemäß **lit. d** der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde das Gebäude oder sonstige Wirtschaftsgut vor mehr als zehn Jahren angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

Durch das **Strukturanpassungsgesetz 2006, BGBl I 2006/100** wurde **§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988** durch § 124b Z 134 ab der Veranlagung 2007 wie folgt geändert:

**Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.**

Diese Gesetzesänderung durch das StrktAnpG 2006 wurde in der Regierungsvorlage wie folgt erläutert (ÖStZ 2006 S 185):

Die im Zusammenhang mit der Einlagenbewertung stehende **lit. d** soll, der Änderung der Einlagenbewertung entsprechend (§ 6 Z 5 EStG 1988, ausschließlich Teilwertansatz), die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung als alleinige AfA-Bemessungsgrundlage vorsehen. An die Stelle des bisher vorgesehenen gemeinen Wertes treten die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung, weil dieser Wertmaßstab – im Gegensatz zum gemeinen Wert – auf die Stellung eines Erwerbers bezogen ist und Nebenkosten mitumfasst. Die fiktiven Anschaffungs- oder

Herstellungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung sind ungeachtet der Existenz tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Da sich die Rechtskraft einer Entscheidung nicht auf andere Veranlagungszeiträume erstreckt (**VwGH 03.07.2003, 2000/15/0017**; und **22.04.1999, 97/15/0156**) hat die Beurteilung durch das erkennende Gericht bei Entscheidung über die Veranlagungsjahre 2008 bis 2011 unabhängig und abweichend von jener des Unabhängigen Finanzsenates über das Veranlagungsjahr 2007 zu erfolgen.

**Zorn, in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, Tz 9.3** führt unter **Pkt. A Z 1** folgenden Fall an:

Ein lit. a Fall der Z 8 liegt auch vor, wenn ab der Anschaffung bzw. Beendigung der Herstellung des Gebäudes bereits die ernsthafte Vermietungsabsicht bestanden hat, das Objekt aber noch nicht vermietet war (z.B. noch nicht erfolgreiche Mietersuche). Es ist bereits AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, **VwGH 22.02.1993, 92/15/0048**). Wird dieses Gebäude in dieser Zeit allerdings privat genutzt, ist die Berücksichtigung von AfA ausgeschlossen (vgl. Rz 6423 EStR; es liegt dann wohl ein Fall) der lit. d der Z 8 vor.

**Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 138** führt zur selben Problematik Folgendes aus:

Wird das Wirtschaftsgut (Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut) entgeltlich erworben und zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet, dann sind der AfA die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen.

Auch wenn das Gebäude vorerst nicht vermietet wird, eine ernsthafte Vermietungsabsicht aber nachgewiesen wird, kommt bei Gebäuden eine AfA bereits ab der Fertigstellung in Betracht (**VwGH 30.09.1980, 847/79; 27.11.1984, 83/14/0046; 22.02.1993, 92/15/0048**; und **31.05.2006, 2001/13/0171**).

Da nach obigen Feststellungen im gegenständlichen Fall die Vermietungsabsicht betreffend alle drei Hallen schon ab Anschaffung der Liegenschaft, auf der sich diese befinden, bestanden hat, wurden vom Finanzamt in den bekämpften Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2008 bis 2011 der AfA auch der streitgegenständlichen Hallen 2 (B) und 3 (C) zu Recht gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988** die tatsächlichen und nicht nach lit. d dieser Ziffer die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde gelegt.

### **Berechnung der Höhe der AfA und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**

Nach obigen Feststellungen betragen die Anschaffungskosten der mit Kaufvertrag vom 7. Februar 2006 vom Bf erworbenen drei Hallen insgesamt 314.945,84 €, wovon 118.354,28 € (38%) auf die Halle 1 (C) und 196.591,56 € (102.930,93+ 93.660,63) auf die Hallen 2 und 3 (B und A) entfallen.

Der ebenso wie die Höhe der Anschaffungskosten unstrittige AfA-satz für die streitgegenständlichen Hallen 2 und 3 (B und A) beträgt 4,17% jährlich.

Die AfA für diese beiden Hallen beträgt daher 8.197,87 € jährlich.

Der Bf hat in den Beschwerdejahren 2008 bis 2011 für die beiden Hallen - wie aus dem Anlagenverzeichnis ersichtlich – hingegen eine AfA von 26.678,08 € jährlich abgesetzt.

Die Differenz beträgt daher nur 18.480,21 € statt des vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden dem Ergebnis versehentlich (Vorhaltsbeantwortung des Finanzamtes vom 7. März 2016 lit. b) zugerechneten Betrages von je 21.595,40 €.

Die den bekämpften Bescheiden zugrunde gelegten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und in der Folge das Einkommen sind deshalb um 3.115,19 € (21.595,40-18.480,21) zu verringern.

Die bekämpften Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2011 sind deshalb abzuändern:

	2008	2009	2010	2011
Einkünfte Vermietung u. Verpachtung bisher	-34.393,12	13.880,25	12.620,48	15.641,59
Verminderung der Zurechnung AfA-Kürzung	-3.115,19	-3.115,19	-3.115,19	-3.115,19
Einkünfte Vermietung u. Verpachtung neu	-37.508,31	10.765,06	9.505,29	12.526,40

Hinsichtlich der rechnerischen Durchführung wird auf die Beilagen verwiesen, die dem Bf bereits mit Vorhalt des erkennenden Gerichts vom 11. März 2016 in der Form von "Probebescheiden" zur Kenntnis gebracht worden sind.

### **Endgültigerklärung der Einkommensteuer 2009**

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist.

Im gegenständlichen Fall sind die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 zunächst (13. Juli 2011 für 2008 bis 2010 bzw. 18. Oktober 2012 für 2011) vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO ergangen. Begründet wurde die Vorläufigkeit mit der Vorlage des Rechtsmittels an den UFS auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2004 bis 2006). Am 10. Oktober 2011 ist die Berufungsentscheidung des UFS betreffend die Einkommensteuer 2007 ergangen.

Deshalb hat das Finanzamt die Bescheide der Folgejahre 2008 sowie 2010 und 2011 am 17. Dezember 2012 endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassen. Für das Jahr 2009 ist die Endgültigerklärung im Bescheid vom 17. Dezember 2012 – wie das Finanzamt im Schreiben vom 7. März 2016 über Vorhalt des erkennenden Gerichts klargestellt hat – lediglich aus Versehen unterblieben. Der in der Folge geäußerten Rechtsansicht des Finanzamtes, dass auch der Einkommensteuerbescheid 2009 für endgültig erklärt hätte werden sollen, ist der Bf trotz Vorhalts durch Schreiben des erkennenden Gerichts nicht entgegen getreten.

Deshalb war die Einkommensteuer für 2009 ebenfalls endgültig festzusetzen.

### **Anspruchszinsen für die Jahre 2008 und 2010**

Die Bf hat in der Berufung vom 14. Jänner 2013 auch die Bescheide vom 17. Dezember 2012 betreffend die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 (533,30 €) und 2010 (271,80 €) bekämpft und dies in der Ergänzung mit Schriftsatz vom 15. Februar 2013 mit denselben Argumenten wie für die Einkommensteuer begründet.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Gemäß **Abs. 2** dieser Gesetzesbestimmung gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn einem Bescheid Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind.

Gemäß **§ 205 Abs. 1 und 2 BAO** idF BGBI. I. 2000/142 und BGBI. I. 2002/84 sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide mit 2% pro Jahr über dem Basiszinssatz zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) wird nach Abs. 4 dieser Bestimmung durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert. Anzahlungen (Abs. 3) mindern die Bemessungsgrundlage für die Anspruchszinsen nur insoweit, als sie entrichtet sind.

Auf Antrag des Abgabepflichtigen sind Anspruchszinsen nach Abs. 6 insoweit herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen, als der Differenzbetrag (Abs. 1) Folge eines rückwirkenden Ereignisses (§ 295a) ist und die Zinsen die Zeit vor Eintritt des Ereignisses betreffen.

**Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 252 Tz 3 bis 5** ist dazu Folgendes zu entnehmen:

Tz 3: § 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das **Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide** ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die **Bescheidbeschwerde** diesbezüglich als unbegründet **abzuweisen** (zB VwGH 28.05.1997, 94/13/0273; 23.03.2000, 2000/15/0001; 19.03.2002, 2002/14/0005; 07.07.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 13.05.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.03.1983, 82/14/0210).

Tz4: § 252 Abs. 1 und 2 betrifft nur Grundlagenbescheide iSd §§ 185 ff. § 252 Abs. 3 betrifft grundlagenbescheidähnliche Bescheide.

Tz 5: Abs. 1 und 2 des § 252 gelten für abgeleitete Bescheide auch dann, wenn sie sich nicht auf § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 stützen (somit auch etwa für abgeleitete Erstbescheide).

Der Verwaltungsgerichtshof (**VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150**) hat zu einem ebenfalls Anspruchszinsen betreffenden Fall im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*§ 252 Abs. 2 BAO erfasst Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehört der Verspätungszuschlag (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 2591), dazu gehören auch die Anspruchszinsen.*

*Anspruchszinsen wie auch Verspätungszuschläge sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Einkommensteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt.*

*In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. März 2008, 2008/13/0036). Das gilt sinngemäß auch für Verspätungszuschlagsbescheide.*

*Die Festsetzung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen ist selbständig anfechtbar. Im Hinblick auf die Bindungswirkung kann jedoch eine Anfechtung mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)bescheid sei inhaltlich rechtswidrig, von vornherein nicht zum Erfolg führen.*

*Ändert sich die Bemessungsgrundlage von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen mit der Höhe der festgesetzten Abgabe, bietet eine verfahrensrechtliche Handhabe zur Anpassung der Anspruchszinsenfestsetzung und der Verspätungszuschlagsfestsetzung § 295 Abs. 3 BAO (vgl. das hg Erkenntnis vom 19. Jänner 2005, 2001/13/0167, zum Verspätungszuschlag).*

*Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen und Anspruchszinsen berufen, sich in der Berufungsbegründung jedoch ausschließlich auf die Rechtswidrigkeit der zu Grunde liegenden Einkommensteuerbescheide gestützt. Solcherart ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die Berufung abgewiesen hat.*

Der Anspruch auf Anspruchszinsen entsteht unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde (UFS 06.10.2005, RV/1847-W/04; 20.07.2004, RV/1980-W/03, 10.07.2003, RV/0953-W/03). Es ist daher ohne Bedeutung, warum ein Bescheid erst so spät erlassen worden ist. Eine lange Verfahrensdauer ist unmaßgeblich (UFS 15.07.2005, RV/0378-G/05, 26.01.2004, RV/0344-S/03, 06.08.2009, RV/0356-G/09).

Die gegenständliche Beschwerde betreffend die Anspruchszinsen stützt sich lediglich auf die behauptete Unrichtigkeit der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2010 vom 17. Dezember 2012. Der Bf nennt selbst in der Berufung vom 14. Jänner 2013 auch die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 und 2010. Es besteht deshalb kein Zweifel, dass dem Bf diese Bescheide ua. mit jenen betreffend die Anspruchszinsen dieser beiden Jahre gemeinsam zugestellt worden sind.

Im Licht der oben dargestellten Rechtslage (§ 252 Abs. 2 BAO) und der dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes konnte der Beschwerde betreffend die Anspruchszinsen kein Erfolg beschieden sein.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Das Vorliegen der ernsthaften Vermietungsabsicht ist eine Frage der Beweiswürdigung. Die endgültige Einkommensteuerfestsetzung (auch) für das Jahr 2009 ist gar nicht strittig. Hinsichtlich der Anspruchszinsen entspricht die Entscheidung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Da das gegenständliche Erkenntnis demnach von keiner Lösung einer Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG abhängt, ist keine Revision zulässig.

Linz, am 30. Juni 2016