

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. A und die weiteren Senatsmitglieder Mag. B, C und Mag. D im Beisein der Schriftführerin E in der Beschwerdesache Dr. Bf, Adr, vertreten durch die Stb, Blz W, gegen die Bescheide des Finanzamtes W vom 23. April 2012, 25. April 2012 und 15. Juni 2012 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006 und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 nach der über Antrag der Partei am 13. September 2016 durchgeführten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1) Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 und die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für diese Jahre sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über.

Die streitgegenständlichen beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängigen Berufungen sind daher gemäß § 323

Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Der Besc hwerdeführer (kurz: Bf) bezieht als Arzt am Krankenhaus in St Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie als Poolberechtigter aus der Behandlung von Sonderklassepatienten und dem Betrieb einer Ordination Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Daneben erklärt er seit dem Jahr 2006 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Bei dem vermieteten Objekt handelt es sich um ein gemischt genutztes Gebäude, bestehend aus Erd- und Obergeschoß, von dem der Bf den einen Hälfteanteil im Jahr 1983 gekauft und den zweiten Hälfteanteil im Jahr 2000 von seiner Mutter im Schenkungswege erworben hat. Im Erdgeschoss (Hanglage) befanden sich neben den Heiz- und Lagerräumen (Kellerräume), die Ordinationsräumlichkeiten des Bf und im Obergeschoss eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 117 m<sup>2</sup>, die von der Mutter des Bf bis zu ihrem Tod in der ersten Jahreshälfte 2006 genutzt worden ist. Ab der zweiten Jahreshälfte 2006 wurden für diese Wohnung Werbungskosten und ab Jänner 2007 auch Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Ende November 2007 wurde diese Vermietung wieder eingestellt. Die fiktiven Anschaffungskosten für die bis in das Jahr 2006 privat genutzte Wohnung wurden vom Bf mit 205.200 € angesetzt und vom Finanzamt nach Rücksprache mit dem damaligen steuerlichen Vertreter des Bf auf 143.640 € reduziert.

Ende des Jahres 2007 und zu Beginn des Jahres 2008 wurde das Obergeschoss in dem sich die ursprünglich privat genutzte und im Jahr 2007 für 11 Monate vermietete Wohnung befand, komplett abgetragen und drei neue Wohnungen errichtet, die seit Oktober 2008 vermietet werden. Gleichzeitig wurden die Ordinationsräumlichkeiten im Erdgeschoss erweitert, umgebaut und erneuert. Der Restbuchwert der abgetragenen Wohnung von 139.869,40 € (= fiktive Anschaffungskosten von 143.640 €, abzüglich Gebäude-AfA der Jahre 2006-2008 von 3.770,60 €) wurde in zwei Teilbeträgen als Werbungskosten (außergewöhnliche technische Abnutzung) in den Jahren 2007 (70.204,05 €) und 2008 (69.665,40 €) in Abzug gebracht.

Für die Jahre 2006 bis 2010 wurden (nach Berichtigung der AfA für 2006) folgende Einnahmen und Werbungskosten bzw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (in EUR) erklärt:

J ahr	2006	2007	2008	2009	2010
Mieteinnahmen	0,00	3.680,27	4.528,43	18.131,87	18.248,78
AfA	-1.077,30	-2.154,60	-3.642,54	-6.207,79	-6.207,79

Zinsen	-50,28	0,00	-6.870,47	-14.834,13	-14.508,12
Instandhaltung:	0,00	0,00	-6.827,71	-4.686,86	-471,62
übrige Werbungsk.	-2.023,07	-3.789,30	-792,65	-5.567,88	-6.253,31
a.g. technische AfA	0,00	-70.204,05	-69.665,40	0,00	0,00
<b>Jahresüberschuss:</b>	<b>-3.150,65</b>	<b>-72.467,68</b>	<b>-83.270,34</b>	<b>-13.164,61</b>	<b>-9.192,</b>

Hinsichtlich der Umsatzsteuer erklärte der Bf für das Jahr 2006 eine Umsatzsteuergutschrift von 311,04 €.

Für die Jahre 2006 bis 2008 erließ das Finanzamt sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer als auch hinsichtlich der Umsatzsteuer vorläufige Bescheide. Nach Einreichung der elektronischen Erklärungen für das Jahr 2009 führte das Finanzamt beim Bf eine Außenprüfung durch.

Im Zuge der Außenprüfung legte der Bf ua den Mietvertrag und eine Prognoserechnung über die im Jahr 2007 für 11 Monate vermietete Wohnung vor. Nach dieser Prognoserechnung wäre es – wenn die Vermietung nicht nach 11 Monaten aufgegeben worden wäre – bereits im Jahr 2012 (somit bereits 6 Jahre nach dem erstmaligen Anfallen von Werbungskosten) zu einem Gesamteinnahmenüberschuss von 762,16 € gekommen. Der Bf ging dabei ab dem Jahr 2008 (nach einer Erhöhung der Miete von 380 €/mtl. im Jahr 2007 auf 580 €/mtl. im Jahr 2008) von jährlichen Mieteinnahmen inkl. Betriebskosten von 6.327,27 €, Betriebskosten von 2.750 €, eine Gebäude-AfA von 2.154,60 € und Instandhaltungskosten von 500 € aus, sodass sich ein jährlicher Einnahmenüberschuss von 922,67 € ergab.

Unter Tz. 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 7. März 2012 führte der Prüfer im Wesentlichen aus, laut den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen sei die Wohnung mit 1. Jänner 2007 an Rochus F vermietet worden. Der schriftliche Mietvertrag sei am 28. Dezember 2006 abgeschlossen und die Laufzeit mit 3 Jahren festgelegt worden. Allerdings habe sich der Bf im ersten Jahr ein monatliches Kündigungsrecht vorbehalten. Der vereinbarte Hauptmietzins sei für das erste Jahr mit 380 € (inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer) und ab dem zweiten Jahr mit 580 € (inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer) festgesetzt worden.

Laut Mietvertrag sei das gesamte Obergeschoss (ca. 120 m²) an Rochus F vermietet worden. Dies sei vom Rochus F nicht bestätigt worden. Laut dessen Auskunft (siehe Niederschrift vom 31.05.2011) sei von ihm nur ein Teil der Wohnung genutzt worden. Das ehemalige Elternschlaf- und Arbeitszimmer sei versperrt gewesen, darin habe sich Inventar befunden, das der verstorbenen Mutter gehört habe.

Am 27. August 2007 sei vom Bf um baubehördliche Bewilligung zum teilweisen Abbruch, Auf-, Zu- und Umbau des bestehenden Wohnhauses und der Ordination angesucht worden. Die Bauverhandlung habe am 20. September 2007 stattgefunden und der

entsprechende Baubescheid sei am 12. Oktober 2007 ergangen. Mit dem Abbruch des Altbestandes sei im Dezember 2007 begonnen worden. Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters des Bf (Vorhaltsbeantwortung vom 08.10.2011) habe sich das Gebäude in einem guten Zustand befunden. Es habe keine substantiellen Mängel oder aufgeschobenen Sanierungsaufwand gegeben. Der Umbau habe dazu gedient, die Ordination zu erweitern und auch für andere Ärzte oder Physiotherapeuten Räumlichkeiten zu schaffen. Der Umbau der im Obergeschoss vermieteten Räumlichkeiten sei dadurch ebenso notwendig geworden. Der Restbuchwert (= fiktive Anschaffungskosten) des Obergeschosses sei zur Hälfte im Jahr 2007 und die andere Hälfte im Jahr 2008 als Werbungskosten geltend gemacht worden, da der Umbau sich über die Jahre 2007 und 2008 erstreckt habe. Durch den Umbau sei der Mietvertrag mit Ende November 2007 einvernehmlich aufgelöst worden.

Im Jahr 2006 sei aus der Vermietung ein Werbungskostenüberschuss in der Höhe von 3.150 € und im Jahr 2007 (ohne die Sonderabschreibung der fiktiven Anschaffungskosten) 1.525,6 € erklärt worden.

Durch den teilweisen Abbruch und Umbau des Gebäudes sei es zu einer Änderung der Bewirtschaftung gekommen. Es seien dadurch zwei gesonderte Vermietungstätigkeiten entstanden, die jeweils für sich auf Liebhaberei zu prüfen seien, einmal die mit der Änderung vorzeitig beendete und einmal die mit der Änderung neu begonnene Vermietungstätigkeit.

Bei der vorzeitig beendeten Tätigkeit stelle sich die Frage, ob die Tätigkeit von Beginn an auf Dauer ausgelegt gewesen sei oder nicht. Dazu der Verwaltungsgerichtshof: Das Finanzamt könne keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige konkret geplant habe, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant habe. Daher werde es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beende, an ihm gelegen sein, den Nachweis zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben habe.

Im vorliegenden Fall lägen nach Ansicht der Betriebsprüfung keine konkreten Unwägbarkeiten vor, die eine Beendigung der Vermietungstätigkeit notwendig gemacht hätten. Der Abriss des bisher vermieteten Obergeschosses sei im Zusammenhang mit dem Umbau und der Erweiterung der Ordinationsräume erfolgt. Aus den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Plänen sei ersichtlich, dass der Abriss des Obergeschosses nicht zwingend notwendig gewesen sei, da im Erdgeschoss der größte Teil der Struktur des Altbestandes erhalten geblieben sei. Der Neubau des Obergeschosses resultiere - wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Oktober 2011 vom steuerlichen Vertreter dargelegt - einzig und allein auf wirtschaftlichen Überlegungen. Somit stelle sich die Frage ob die "alte Vermietung" auf Dauer, d.h. bis zur Erzielung eines positiven Ergebnisses ausgelegt oder ob diese von Beginn an nur zeitlich begrenzt vorgesehen gewesen sei.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei der latente Entschluss die "alte Vermietung" vorzeitig zu beenden bereits zu Betätigungsbeginn vorhanden gewesen. Dies ergebe sich aus der zeitlichen Nähe zwischen Vermietungsbeginn und Planung des Bauvorhabens und aus der vertraglichen Gestaltung des Mietvertrages.

Zu Prüfungsbeginn sei der am 28. Dezember 2006 zwischen dem Bf und dem Mieter Rochus F geschlossen Mietvertrag vorgelegt worden. Laut Auskunft des planenden Architekten (siehe Erhebung Sachverhaltsermittlung vom 20. Mai 2011) seien die ersten Gespräche zum Projekt bereits Anfang 2007 geführt worden. Das erste Honorarangebot des Architekturbüros G enthalte einen Verweis auf das erste Planungsangebot. Dieses sei mit 12. Februar 2007 datiert. Die Netto-Herstellungskosten seien mit 340.000 € geschätzt worden. Am 18. April 2007 sei vom Bf der Planungsauftrag an das Architekturbüro erteilt worden.

Nach allgemeiner Lebenserfahrung werde die Durchführung derartiger Investitionen nicht spontan entschieden. Zwischen Mietvertragserstellung und der ersten Planung würden keine zwei Monate liegen. Auch in der vom steuerlichen Vertreter verfassten Stellungnahme werde betont, dass eine solche Investition genau zu überlegen sei. Vom steuerlichen Vertreter sei behauptet worden, dass der endgültige Entschluss zum Um- bzw. Neubau erst im Oktober 2007 gefallen sei. Diese Behauptung sei nicht nachvollziehbar, da das Bauansuchen an die Gemeinde bereits am 27. August 2007 gestellt worden sei.

Der zu Beginn der Betriebsprüfung vorgelegte Mietvertrag entspreche aus mehreren Gründen nicht der allgemeinen Lebenserfahrung.

1. Der Vermieter behalte sich im ersten Jahr der Vermietung ein monatliches Kündigungsrecht vor, obwohl der Mietvertrag auf drei Jahre befristet geschlossen worden sei.
2. Im ersten Jahr der Vermietung werde dem Mieter ein verminderter Mietzins in Höhe von 380 € (inkl. Betriebskosten und USt) vorgeschrieben. Dieser steige im zweiten Jahr der Vermietung auf 580 € (inkl. Betriebskosten und USt).

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 8. Oktober 2011 werde dies so begründet: " Da Herr F sehr jung ist und nicht über sehr viel Geld verfügt, wurde zuerst eine reduzierte Miete vereinbart. Er konnte nicht alle Zimmer der Wohnung nutzen. Zudem war zu erwarten, dass er sich wieder eine andere Wohnung suchen könnte, wenn die Miete gemäß Mietvertrag steigt. Es wurde deshalb bereits im Mai 2007 wieder nach einem Mieter gesucht, um zu testen, welche Mieten zu erzielen waren und wie schnell ein Ersatzmieter gefunden werden kann.

"Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei eine derart der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechende Vertragsgestaltung nur gewählt worden, um im Falle des Umbaus so schnell wie möglich über die im Obergeschoss gelegene Wohnung verfügen zu können. Die vertragliche Gestaltung sei also schon in Hinblick auf einen möglichen, zeitlich sehr nahen Umbau erfolgt. Der latente Entschluss die Vermietung vorzeitig zu beenden, sei somit schon vor Beginn der Vermietung vorhanden gewesen.

Dadurch handelt es sich bei der alten Vermietung um einen abgeschlossenen Zeitraum. Ein auf zwanzig Jahre ausgedehnter Beobachtungszeitraum, wie er von Seiten des steuerlichen Vertreters berechnet worden sei, sei daher nicht zulässig.

Da in diesem abgeschlossenen Zeitraum kein Überschuss habe erzielt werden können, handle es sich bei der alten Vermietung nicht um eine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung. Die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf die Umsatz- und Einkommensteuer seien daher nicht zu berücksichtigen.

Der Prüfer sah daher die bis zum Umbau im Jahr 2008 durchgeführte Vermietung als Liebhabereitätigkeit an. Entsprechend erkannte er den im Jahr 2006 geltend gemachten Werbungskostenüberschuss von 3.150,65 € nicht an und im Jahr 2007 erkannte er lediglich die geltend gemachten Abbruchkosten von 1.255,35 € an. Im Jahr 2008 kürzte er den geltend gemachten Werbungskostenüberschuss von 83.270,34 € um die Halbjahres-AfA von 538,65 € und den als außergewöhnliche technische AfA geltend gemachten Restbuchwert von 69.665,40 € (für den zu Beginn dieses Jahres abgerissenen Gebäudeteil). Aus Vermietung und Verpachtung ergaben sich somit für das Jahr 2006 keine und für die Jahre 2007 und 2008 nur die mit der Neuvermietung verbundenen negative Einkünfte von 1.255,35 € (2007) und 13.066,29 € (2008).

Ebenso wurde umsatzsteuerlich die Vermietung in den Jahren 2006 und 2007 als Liebhaberei angesehen, das für das Jahr 2006 zu einer Umsatzsteuernachforderung von 311,04 € und für das Jahr 2007 zu einer Umsatzsteuergutschrift von 43,29 € führte (siehe Bp-Bericht vom 28.03.2012).

Weiters stellte der Prüfer unter Tz. 2 des Prüfungsberichtes fest, dass der Bf in den Jahren 2006 bis 2009 im Rahmen seiner ärztlichen Tätigkeit am Landeskrankenhaus St. Sankt Johann Sonderklassengebühren (Poolgelder) als Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen hat und von diesen in den Jahren 2006, 2008 und 2009 das Betriebsausgabenpauschale in der Höhe von 12% der bezogenen Gebühren als Betriebsausgaben in Abzug gebracht hat (2006: 4.666,78 €, 2008: 4.351,64 €, 2009: 4.718,33 €).

Der Prüfer vertrat die Ansicht, dass das in Abzug gebrachte Betriebsausgabenpauschale nicht berücksichtigt werden könne, da vom Krankenanstaltsbetreiber gemäß § 41 Tiroler Krankenanstaltengesetz bereits ein Hausanteil in Höhe von 20% der Honorare einbehalten worden sei und erhöhte in den Jahren 2006, 2008 und 2009 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um das in Abzug gebrachte Betriebsausgabepauschale.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechend den Prüfungsfeststellungen mit Ausfertigungsdatum 23. und 25. April 2012 endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 und vorläufige Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009.

Gegen diese Bescheide – mit Ausnahme des Umsatzsteuerbescheides 2007 – erhob der Bf mit Eingaben vom 29. Mai 2012 Beschwerde und beantragte für die Umsatzsteuer 2006 und die Einkommensteuer 2006, 2008 und 2009 eine Festsetzung der Umsätze

und Einkünfte wie in den Erstbescheiden und hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anstelle der geltend gemachten tatsächlichen Ausgaben von 1.306,60 € das Betriebsausgabenpauschale von 3,788,89 € in Abzug zu bringen.

In der Begründung wird hinsichtlich der für die Jahre 2006 und 2007 als Liebhaberei erklärten Vermietung im Wesentlichen ausgeführt: Das Gebäude stamme aus dem Jahr 1967 und sei mit massiven Ziegeln gebaut worden. Im Erdgeschoß befinde sich die Ordination des Bf und im Obergeschoß habe seine Mutter gewohnt. An das Gebäude angebaut sei eine Garage mit zwei Abstellplätzen. Die Garage sei bis auf das Dach unverändert. Der Vorplatz sei geteert gewesen und habe auch für die Patienten als Parkplatz gedient.

Das Erdgeschoß sei bereits seit 1983 im Besitz des Bf, den ersten Stock habe er im Jahr 2000 durch Schenkung erworben. Im Februar 2006 sei seine Mutter verstorben und die Wohnung sei dadurch frei geworden.

Die Wohnung der Mutter sei im September 2006 geräumt worden und sei nun für eine Vermietung zur Verfügung gestanden. Durch die Bekanntschaft von Agnes Z mit dem Bf sei ohne Suche ein Mieter gefunden worden. Es sei Rochus F ermöglicht worden, in Ruhe im Jahr 2006 einzuziehen. Endgültig bezogen habe er die Wohnung Ende Dezember 2006 und gleichzeitig sei ein schriftlicher Mietvertrag erstellt und am 28. Dezember 2006 unterschrieben worden. Da Rochus F sehr jung gewesen sei und nicht über sehr viel Geld verfügt habe, sei zuerst eine reduzierte Miete vereinbart worden.

Er habe auch nicht alle Zimmer der Wohnung nutzen können. Zudem sei zu erwarten gewesen, dass er sich wieder eine andere Wohnung suchen könnte, wenn die Miete gemäß Mietvertrag steige.

Es sei deshalb bereits im Mai 2007 wieder nach einem Mieter gesucht worden, um zu testen, welche Miete zu erzielen gewesen wäre und wie schnell ein Ersatzmieter gefunden werden könnte.

Im Februar 2007 sei es zu Gesprächen mit dem Architekturbüro G gekommen bzgl. eines Um- bzw. Neubaus und deren Kosten. Die erste Kostenschätzung im Februar 2007 habe ca. 340.000 € betragen. Im April 2007 sei das Architekturbüro G beauftragt worden, genauere Planungen und Kostenschätzungen zu erstellen. Am 27. August 2007 sei bei der Baubehörde um teilweisen Abbruch, Auf-, Zu- und Umbau des bestehenden Wohnhauses und der Ordination angesucht worden. Am 20. September 2007 habe die Bauverhandlung stattgefunden und am 12. Oktober 2007 sei der rechtskräftige Baubescheid ergangen.

Am 7. September 2007 habe es mit dem steuerlichen Vertreter eine Besprechung über die Wirtschaftlichkeit des Projektes gegeben. Die damalige Kostenschätzung ging von ca. 460.000 € Umbaukosten aus. In der Besprechung war es noch offen, ob der Umbau auch durchgeführt werden soll. Bei jedem Bauvorhaben sei mit Kostensteigerungen zu rechnen und der Bf habe nicht zu viele Fremdmittel aufnehmen wollen. Eine vorläufige

Kostenaufstellung von Mai 2008 habe gezeigt, dass die tatsächlichen Kosten nochmals höher, nämlich ca. 600.000 € sein werden.

Im Oktober 2007 sei der Entschluss den Umbau vorzunehmen, endgültig gefasst worden. Gleichzeitig sei auch der Mieter aus der Wohnung ausgezogen (November 2007). Im Dezember 2007 sei dann ein Teilabbruch des oberen Stockwerkes vorgenommen worden. Die Fertigstellung der Wohnungen im ersten Stock sei im Oktober 2008 erfolgt und die neuen Mieter seien eingezogen.

In rechtlicher Hinsicht wird in der Beschwerde ausgeführt, eine Liegenschaftsvermietung werde dann als Liebhaberei eingestuft, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss nicht erzielbar sei. In der Eingabe vom 8. Oktober 2011 sei auch eine Prognoserechnung eingereicht und dargestellt worden, dass die Vermietung im alten, nicht umgebauten Gebäude steuerlich positiv gewesen wäre und ein Gesamtüberschuss bei unverändert fortgesetzter Vermietung erzielt werden hätte können. Der Zeitraum von ca. 20 Jahren komme nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Es müsse der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Vermietung vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses eingestellt werde. Werde die Betätigung auf Grund Unwägbarkeiten beendet, liege eine Einkunftsquelle auch dann vor, wenn bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nachvollziehbar bestanden habe.

Der Bf habe die leerstehende Wohnung genutzt und vermietet. Die Vermietung sei objektiv dazu geeignet gewesen, einen Totalüberschuss zu erzielen. Das Haus sei in guten baulichen Zustand gewesen und es seien keine Investitionen für den Erhalt der Vermietung notwendig gewesen (siehe auch Foto, Eingabe vom 8.11.2011).

Der Umbau habe dazu gedient, die Ordination zu erweitern und auch für andere Ärzte oder Physiotherapeuten Räumlichkeiten zu schaffen. Die alten Räumlichkeiten hätten eine moderne Behandlung nur bedingt zugelassen. Mit dem Umbau des Erdgeschosses sei natürlich auch ein Umbau der vermieteten Räumlichkeiten im Obergeschoss notwendig gewesen. Nur ein Umbau der vermieteten Wohnung sei nie geplant gewesen und wäre auch nie durchgeführt worden.

Der Grund für den Umbau sei eine Modernisierung der Ordination im Erdgeschoß gewesen. Die Investition in die vermieteten Räumlichkeiten habe 317.000 € betragen und es würden jetzt 3,00 € mehr an Miete pro m<sup>2</sup> als zuvor erzielt (8,00 €/m<sup>2</sup> statt 5,00 €/m<sup>2</sup>). Eine solche Investition sei genau zu überlegen.

Es habe deshalb bei Beginn der Vermietung kein fixer unumstößlicher Plan bestanden, die Vermietung wieder gleich zu beenden. Erst nach Vorliegen aller Planungskosten, der Zustimmung im Baubescheid sowie einer fixen Finanzierungszusage durch die Bank und einer Prognoserechnung der neuen Vermietung nach dem Umbau mit besseren Ordinationsmöglichkeiten, sei der endgültige Entschluss zum Umbau gefasst worden.



Im Urteil des VwGH vom 24.6.2010, 2006/15/0343 werde ausgeführt, dass nicht nur Einstellungen der Vermietung aufgrund einer Notlage eine Unwägbarkeit darstellen würden, sondern auch privat motivierte freiwillige Entschlüsse. Im konkreten Fall habe der Bf eine positive Vermietung durch eine andere hoffentlich ertragreichere ersetzt. Es liege somit eine Unwägbarkeit im Sinne der Rechtsprechung des VwGH vor.

Die Behörde gehe von einem abgeschlossenen Zeitraum 2006 und 2007 aus, in dem kein Überschuss erzielt worden sei. Durch die Verluste im abgeschlossenen Zeitraum, liege keine Einkunftsquelle vor und die Verluste aus Vermietung und Verpachtung seien gestrichen worden.

Zum Argument des Finanzamtes der zeitlichen Nähe des Vermietungsbeginns zur Planung des Um- bzw. Neubaus wurde ausgeführt, jeder Eigentümer eines Hauses werde bestrebt sein, das Haus ertragreich unter Erhalt der Substanz zu nutzen. Ein Teil sei vermietet und der andere Teil bereits seit Jahren als Ordination vom Bf genutzt worden. Von den ersten Gesprächen (Februar 2007) bis zum tatsächlichen Beginn des Umbaus (Dezember 2007) sei auch fast ein Jahr vergangen. Es sei dem Finanzamt Recht zu geben, dass eine solche Investition eine Entscheidung darstelle, die wohl überlegt sein müsse. Einen Umbau planen, Kostenschätzungen einholen, einen Baubescheid zu erwirken, seien Handlungen, die einen möglichen Um- bzw. Neubau konkretisieren. Der endgültige Entschluss sei erst nach einer Wirtschaftlichkeitsberechnung am 7. September 2007 gefasst worden. Wäre das Projekt nicht finanzierbar oder ein zu großes Risiko gewesen, wäre nicht gebaut worden.

Die zeitliche Abfolge sei durch verschiedene Dokumente bewiesen bzw. in der Stellungnahme vom 8. November 2011 ausführlich dargestellt worden. Die Aussage der Abgabenbehörde, dass dies alles eine „Behauptung“ sei und die zeitliche Nähe den festen Plan dokumentiere, stimme nicht und sei durch die Ausführungen der Behörde nicht widerlegt worden. Die Abgabenbehörde habe keinen Gegenbeweis erbracht.

Zur vertraglichen Gestaltung des Mietvertrages wurde ausgeführt, durch die Bekanntschaft von Agnes Z mit Rochus F und das Wissen um dessen Lebensumstände, sei ein - wie das Finanzamt es ausdrücke - „nicht der allgemeinen Lebenserfahrung“ entsprechender Mietvertrag geschlossen worden. Die Miete sei gemäß dem Mietvertrag bezahlt und die Erträge des Mietvertrages würden sich dazu eignen, einen positiven Gesamtüberschuss zu erzielen.

Zu den Gebäudeabbruchkosten und Restbuchwert habe das BMF im Erlass GZ BMF-O10203/0464-VI/6/2011 vom 6.10.2011 (Salzburger Steuerdialog 2011) die Ansicht vertreten, dass Abbruchkosten und Restbuchwert sofort abzugsfähige Werbungskosten darstellen würden. Für die Liebhabereibeurteilung seien die Kosten der Neuvermietung zuzuordnen, denn die Werbungkosteneigenschaft dieser Kosten werde erst durch die Neuvermietung begründet. Somit seien die Kosten der neuen Bewirtschaftung, der Vermietung nach dem Umbau zuzuordnen und seien damit keine Kosten der Vermietung vor dem Umbau.

Der Bf habe durch die fixe Kostenplanung und Finanzierungszusage sowie die Besprechungen mit dem steuerlichen Vertreter im September 2007 die sich ergebende Gelegenheit genutzt und das Gebäude umgebaut. Es habe keinen fixen Plan gegeben (noch einen „latenten Entschluss“, wie es das Finanzamt ausdrücke), bereits zu Beginn der Vermietung das Haus um bzw. neu zu bauen. Der Entschluss sei im September 2007 gefasst und dann das Mietverhältnis mit dem Auszug des Mieters im November 2007 beendet worden.

Bezüglich des bei den Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Poolgelder, Sonderklassengebühren) vom Finanzamt nicht gewährten Betriebsausgabenpauschales wurde in der Beschwerde ausgeführt, der Bf erhalte als untergeordneter Arzt im Sinne des § 41/6 Tiroler Krankenanstaltengesetz Poolgelder (Sonderklassegebühren) von der Primarärztin Dr. Helene M. Die Primarärztin habe einen Vertrag mit dem Landeskrankenhaus St und müsse an das Krankenhaus einen Hausanteil abführen. Weiters sei jeder Primararzt verpflichtet an die untergeordneten Ärzte einen gewissen Anteil an Sonderklassegebühren weiterzugeben. Der Bf habe selbst keinen Hausanteil abzuführen.

Gemäß § 17 EStG könnten bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 EStG die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4/3 EStG mit einem Durchschnittsatz ermittelt werden. Der Durchschnittsatz betrage unter gewissen Voraussetzungen 12% der Umsätze. Der Bf habe 12% Betriebskostenpauschale von den ungekürzten Betriebseinnahmen abgesetzt. Daneben seien keine weiteren Ausgaben geltend gemacht worden.

Das Finanzamt begründe die Verweigerung des Betriebsausgabenpauschales damit, dass der Krankenanstaltenbetreiber gemäß § 41 Tiroler Krankenanstaltengesetz bereits einen Hausanteil in Höhe von 20% einbehalten habe.

Im § 41/5 Tiroler Krankenanstaltengesetz würden die Ärzte definiert, die berechtigt seien, von ihnen betreute Pfleglinge in der Sonderklasse ein mit diesen zu vereinbarendes Honorar zu verlangen. § 41/6 führe aus, dass der Anstaltsträger für die Bereitstellung der Einrichtungen und Behandlung in der Sonderklasse einen Anteil von mindestens 20% von den vereinnahmten Honoraren nach Abs. 5 bekomme (sog. Hausanteil).

Gem. § 41/7 erhalten für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung in der Sonderklasse die anderen Ärzten ebenfalls einen Anteil an den Honoraren nach Abs. 5. Der untergeordnete Arzt erhalte vom Arzt gemäß Abs. 5 Tiroler Krankenanstaltengesetz sein Honorar ausbezahlt. Er stehe in keinem Rechtsverhältnis zum Anstaltsträger. Der auszahlende berechtigte Arzt übermittle somit keinen um den Hausanteil gekürzten Betrag, sondern seinen Anteil gemäß der erbrachten Leistung. Der untergeordnete Arzt sei auch nicht verpflichtet aus seinen Honoraren einen Anteil an den Anstaltsträger zu überweisen. Somit entspreche die Schlussfolgerung des Finanzamtes nicht dem Tiroler Krankenanstaltengesetz. Der Bf habe ungekürzte Umsätze erhalten. In seinem Namen

seien keine Umsätze an den Krankenanstaltenbetreiber durch Dritte abgeführt worden. Die Durchschnittssätze gemäß § 17 EStG seien anwendbar.

Auch bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2010 erkannte das Finanzamt bei den als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärten Poolgelder das geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale nicht an. Entsprechend erhob der Bf auch gegen den am 15. Juni 2012 erlassenen Einkommensteuerbescheid mit Eingabe vom 10. Juli 2012 Beschwerde.

Das Finanzamt hat die Beschwerden ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung unmittelbar dem Bundesfinanzgericht (damals: Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vorgelegt.

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

#### **I) Wohnungsvermietung:**

1) Strittig ist, ob die Vermietung der streitgegenständlichen Wohnung im Obergeschoß in der Straße, die von der Mutter des Bf bis zu ihrem Tod im Jahr 2006 privat genutzt und in der Folge bis zum Abbruch der Wohnung Ende des Jahres 2007 in der Zeit von Jänner bis November 2007 an einen Verwandten der Lebensgefährtin des Bf vermietet worden ist, als Einkunftsquelle oder als steuerlich nicht beachtliche Liebhaberei zu beurteilen ist.

2) Vor einer Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei hat zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Bf die zu prüfenden erklärten Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet hat (vgl. etwa VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013; 5.6.2003, 99/15/0038). Im Beschwerdefall stehen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Rede.

3) Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären (zuletzt 28.5.2015, 2012/15/0106). Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten.

4) Es ist daher bei Vorliegen einer derartigen Leistungsbeziehung im Einzelfall die Sachverhaltsfrage zu klären, ob eine wirtschaftliche Veranlassung gegeben ist oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergibt und daher als freiwillige Zuwendung (§ 4 Abs. 4 EStG) zu qualifizieren ist. Diese Tatfrage ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter

Anstellung eines Fremdvergleiches zu lösen. Maßgebend ist dabei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Gibt es die gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei welchem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst (vgl. VwGH v. 25.10.1994, Zl. 94/14/0067; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 165).

5) Gelangt das Gericht in freier Beweiswürdigung zur Überzeugung, dass die geschlossene Mietvereinbarung den oben angeführten Kriterien nicht entspricht bzw. dass sie nicht bzw. nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Überlassung der Räumlichkeiten keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Einnahmen unterliegen diesfalls nicht der Einkommensteuer, entsprechend können auch die mit der (privaten) Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben steuerlich nicht berücksichtigt werden.

6) Die Kriterien für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, sind nicht nur – wie der Bf einwendet – für Angehörige iSd § 25 BAO sondern für alle Personen anzuwenden, die zueinander in einem persönlichen Naheverhältnis stehen. Gleiches gilt für Rechtsbeziehungen zwischen einer Personen- oder Kapitalgesellschaft und deren (beherrschenden) Gesellschaftern sowie den wiederum diesen Gesellschaftern nahe stehenden Personen (ua. Jakom/Lenneis EStG, 2015, § 4 Rz 331 ff und die dort angeführte Judikatur).

7) Zur Umsatzsteuer ist zunächst auf die Bestimmung des § 2 Abs. 1 UStG 1994 zu verweisen. Danach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

8) Dazu vertritt der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung grundsätzlich die Auffassung, dass auch die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Unionsrechtes in Betracht kommt. Der Vorgang kann sich aber andererseits auch als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist.

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Beurteilung einer Nutzungsüberlassung als wirtschaftliche Tätigkeit, verweist der Verwaltungsgerichtshof dabei auf das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler und vertritt die Auffassung, dass die konkrete Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen eine Wohnung im konkreten Fall überlassen wird und unter den Umständen

unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen sei und es dabei an einer wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere fehle, wenn die Überlassung der Nutzung der Wohnung nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem anderen einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.3.2013, 2009/15/0215).

9) Wesentlich zur Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist somit wie für das Ertragssteuerrecht, das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung, wobei dies an Hand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen ist (zuletzt ua VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284).

10) Im gegenständlichen Fall handelt es sich beim Mieter um den Großneffen von Agnes Z, mit der der Bf bereits seit Jahren in Partnerschaft lebt. Aufgrund des noch näher darzustellenden Gesamtbildes der Verhältnisse ist von einem gewissen Naheverhältnis zwischen dem Bf und dem Mieter Rochus F, den Agnes Z als Mieter dem Bf namhaft gemacht hat, auszugehen. Es ist daher zu prüfen, ob es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine fremdübliche, entgeltliche Leistungsbeziehung oder um eine nicht der Einkommensteuer unterliegenden (privaten) Nutzungsüberlassung handelt.

Hinsichtlich der vertraglichen Gestaltung des Mietverhältnisses mit Rochus F lässt sich nicht erweisen, ob der Nutzungsüberlassung tatsächlich ein (schriftlicher) Mietvertrag zu Grunde gelegen ist oder dieser erst nachträglich (nach der Beendigung der Nutzungsüberlassung) erstellt worden ist.

11) Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2007 wurde der steuerliche Vertreter des Bf vom Finanzamt ersucht, die schriftlichen Mietverträge für das Jahr 2007 und 2008 vorzulegen. Mit Eingabe vom 31.3.2009 wurden zwar die im Oktober 2008 mit den Mietern der neu errichteten Wohnungen abgeschlossenen Mietverträge zur Einsicht vorgelegt, nicht jedoch der Mietvertrag über das angebliche Mietverhältnis mit Rochus F im Jahr 2007. Hinsichtlich dieses Mietverhältnisses wurde mitgeteilt, dass es keinen schriftlichen Mietvertrag gebe. Im Zuge der im Jahr 2011 durchgeführten Außenprüfung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf hingegen die Kopie eines mit 28.12.2006 datierten und vom Bf und dem Mieter Rochus F unterzeichneten Mietvertrages vorgelegt. Der steuerliche Vertreter des Bf begründete - entgegen seinen ursprünglichen Angaben - das nunmehrige Vorliegen des Vertrages in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.3.2016 damit, dass seine Kanzlei für die Beantwortung von Ersuchen und Ergänzungen des Finanzamtes nicht viel Zeit verwende, weil solche Ersuchen massenhaft vorkommen würden und er zudem die steuerliche Vertretung des Bf erst übernahm als die hier strittige Vermietung bereits begonnen habe. Aus diesem Grund habe er keinen schriftlichen Vertrag in seinem Akt gehabt und deshalb sei die Anfrage nach einem schriftlichen Mietvertrag damals negativ beantwortet worden.

12) Diese Angabe vermögen nicht zu überzeugen, zumal davon ausgegangen werden kann, dass ein steuerlicher Vertreter konkrete Anfragen der Abgabenbehörde zu einem

von ihm vertretenen Abgabepflichtigen wahrheitsgemäß, vollständig und gewissenhaft beantwortet und er mit seinem Klienten Rücksprache haltet, wenn Fragen zu beantworten sind, die letztlich nur der Abgabepflichtige selbst beantworten kann.

13) Im Gegensatz zu den im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2007 vorgelegten Mietverträgen über die ab Oktober 2008 vermieteten neu errichteten Wohnungen, die alle einen Gebührenvermerk enthalten, ist der mit 28.12.2006 datierte Mietvertrag mit Rochus F auch nicht vergewährt worden, aus der auf den tatsächlichen Abschluss dieses Vertrages im Dezember 2016 geschlossen werden hätte können.

14) Aber auch die Modalitäten der Mietzinszahlungen vermögen das behauptete Mietverhältnis in der im Mietvertrag vereinbarten Form nicht zu erweisen. Nach Pkt. VI des Mietvertrages wäre die monatliche Miete von 380 € inkl. Umsatzsteuer und inkl. Betriebskosten bis spätestens zum 5. eines jeden Monats auf das vom Vermieter bekanntzugebende Konto zu überweisen gewesen. Eine Überweisung der Mieter an den Bf ist aber nicht erfolgt. Im Zuge der Außenprüfung sind zwar entsprechende Barbelege über die Bezahlung der Mieter für die Monate 01-11/2007 vorgelegt worden, mit den nachträglich vorgelegten Mietvertrag und Barbelegen, ist aber weder zweifelsfrei erwiesen, ob der vorgelegte Mietvertrag wie angeführt am 28.12.2006 abgeschlossen worden ist, noch ob letztlich tatsächlich Mietzahlungen geleistet worden sind.

Rochus F bestätige in der Niederschrift vom 31.05.2011 gegenüber dem Prüfer, dass die Bezahlung der Miete bar abgewickelt worden sei, der Prüfer führt dazu jedoch in seiner Sachverhaltsdarstellung vom 1.6.2011 an, dass sich Rochus F nicht an die dem Finanzamt vom steuerlichen Vertreter des Bf vorgelegten Zahlungsbestätigungen habe erinnern können. Zudem erscheint es äußerst ungewöhnlich, dass der Mietzins entgegen der klaren vertraglichen Vereinbarung nicht überwiesen sondern monatlich bar entrichtet worden sein soll, zumal eine diesbezügliche vertragliche Änderung nach Pkt. X des Mietvertrages der Schriftform bedurft hätte. Der Mieter hätte daher die Miete von monatlich 380 € zu einem jeweils vereinbarten Termin in der Ordination bzw. in der privaten Wohnung dem Bf aushändigen, bzw. der Bf hätte den Mieter zum Inkasso der Miete jeweils aufsuchen müssen. Eine solche Abwicklung der Mietzinszahlung entgegen der klaren vertraglichen Vereinbarung, ist nicht fremdüblich. Ein zweifelsfreier Nachweis dafür, dass für die Überlassung der Wohnung ein Entgelt entrichtet worden ist, liegt somit nicht vor.

15) Ungewöhnlich ist auch, dass Rochus F unter der von ihm angeblich angemieteten Wohnung weder einen Hauptwohnsitz noch einen Nebenwohnsitz gegenüber der Meldebehörde bekannt gegeben hat, sondern seinen Wohnsitz weiterhin unter der Anschrift seiner Mutter beibehalten hat, obschon das Mietverhältnis laut Mietvertrag auf drei Jahre abgeschlossen worden ist. Nach dem amtlichen Melderegister hat Rochus F den Wohnsitz bei seiner Mutter erst am 17.12.2016 aufgegeben (somit zu einer Zeit als das Mietverhältnis mit dem Bf schon beendet war) und gleichzeitig einen neuen (Haupt)Wohnsitz in N begründet. Die Begründung dieses Wohnsitzes in N, der nach einem

halben Jahr wieder aufgelöst worden ist und alle nachfolgenden Wohnsitzverlegungen hat Rochus F hingegen gegenüber der Meldebehörde vorschriftsmäßig bekannt gegeben.

16) Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass der gegenständlichen Nutzungsüberlassung an Rochus F tatsächlich ein Mietverhältnis zugrunde gelegen hat und die Miete wie auf den Barbelegen vermerkt, entrichtet worden ist, ist die Durchführung dieses Vertragsverhältnisses nicht fremdüblich.

Die gegenständliche 5-Zimmer Wohnung weist eine Nutzfläche von rd. 117 m<sup>2</sup> auf und wurde laut Mietvertrag zur Gänze an Rochus F vermietet (Pkt. I und II des Mietvertrages). Nach den niederschriftlichen Angaben von Rochus F gegenüber dem Prüfer, sind aber zwei Zimmer (Arbeitszimmer und Elternschlafzimmer), in denen sich noch Hausrat der verstorbenen Mutter des Bf befunden haben soll, versperrt und für ihn nicht benutzbar gewesen. Diese Angaben wurden vom Bf nicht in Abrede gestellt. Ein fremder Mieter würde es wohl kaum akzeptieren, dass ihm laut Mietvertrag zwar eine gesamte Wohnung in Bestand gegeben wird, ihm aber letztlich nicht alle vermieteten Zimmer zur Nutzung zur Verfügung stehen.

17) Weiters gab Rochus F in der Niederschrift vom 31.5.2011 an, die strittige Wohnung bereits im Oktober 2016 bezogen und dort rd. ein Jahr gewohnt zu haben. Die Verantwortung des Bf zu diesen Angaben, wonach Rochus F erlaubt worden sei, in Ruhe im Jahr 2006 einzuziehen, er die Wohnung aber erst Ende Dezember 2006 endgültig bezogen habe und gleichzeitig ein schriftlicher Mietvertrag erstellt worden sei, mag zwar unter Nahestehenden nicht ungewöhnlich sein, entspricht aber keineswegs einem fremdüblichen Mietverhältnis, zumal der Bf für diesen Zeitraum bis Ende des Jahres 2006 von Rochus F weder Miete, noch die Betriebskosten verlangt hat. Hingegen wurden vom Bf gegenüber dem Finanzamt die ab Mitte 2006 mit dieser Wohnung in Zusammenhang stehenden Betriebskosten, die Gebäude-Afa und sonstigen Kosten sehr wohl als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht.

18) Die mit Rochus F getroffene Mietzinsvereinbarung hält aber auch insgesamt einem Fremdvergleich nicht stand. Nach Pkt. VI des Mietvertrages betrug die monatliche Miete inklusiv Betriebskosten und Umsatzsteuer im ersten Jahr 380 € und ab dem zweiten Jahr des Mietverhältnisses wäre die Miete auf 580 € erhöht worden. Eine solche Mietzinsvereinbarung wäre unter Fremden äußerst ungewöhnlich. Der Bf begründete den niedrigen Mietzins im ersten Jahr damit, Rochus F sei sehr jung gewesen und habe nicht über viel Geld verfügt, deshalb habe er im ersten Jahr nur eine reduzierte Miete verlangt. Zudem sei zu erwarten gewesen, dass er sich wieder eine andere Wohnung suchen werde, wenn die Miete gemäß Mietvertrag steigen werde.

19) Dazu ist zu sagen, dass ein Alleinstehender junger Mann (Rochus F war damals 19 Jahre alt), der über wenig Geld verfügt, in aller Regel nicht eine Wohnung von rd. 120 m<sup>2</sup> anmietet bzw. der Vermieter die Wohnung nur an einen Mieter vergibt, der in der Lage ist, für eine Wohnung dieser Größe, eine angemessene, marktübliche Miete zu bezahlen.

Der Umstand, dass der Bf die Wohnung am freien Wohnungsmarkt nicht zur Vermietung angeboten hat, sondern wie er in der Beschwerde ausführt, durch die Bekanntschaft seiner Lebensgefährtin mit Rochus F ein Mieter ohne Suchen gefunden worden sei und der Bf in einem besonderen Maße auf die finanziellen Verhältnisse des Mieters Rücksicht genommen hat, lässt erkennen, dass der Bf bei der gegenständlichen Vermietung sich nicht nach marktkonformen, wirtschaftlichen Kriterien hat leiten lassen, sondern viel mehr auf das Naheverhältnis zu seiner Lebensgefährtin und ihren Großneffen Bedacht genommen hat und ihm einen Vorteil zukommen lassen wollte und dafür in Kauf genommen hat, keinen angemessenen Mietzins zu erzielen.

Der Bf selbst gibt zu erkennen, dass die vereinbarte Miete nicht fremdüblich gewesen ist, wenn er ausführt, im Mai 2007 sei wieder nach einem Mieter gesucht worden, um zu testen, welche Miete zu erzielen wäre. Auch in der mündlichen Verhandlung führte der Bf aus, ihm sei vor allem wichtig gewesen, dass die Wohnung bewohnt gewesen sei.

20) Das Haus hat sich in einem guten baulichen Zustand befunden und es sind nach den Angaben des Bf keine für den Erhalt der Vermietung notwendigen Investitionen notwendig gewesen. Für die Vermietung dieser Wohnung wäre daher durchaus ein ortsüblicher Mietzins zu erzielen gewesen, zumal nach Ansicht des Bf ursprünglich eine Vermietung über mehrere Jahre geplant gewesen sei.

21) Für Tirol betrug im Jahr 2007 der Richtwertmietzins nach dem Richtwertgesetz monatlich ohne Betriebskosten und Umsatzsteuer 5,65 €/m<sup>2</sup>. Um diesen Mietzins wäre die Wohnung jedenfalls zu vermieten gewesen, zumal der Bf bei der Vermietung dieser im Jahr 1966 errichteten Wohnung an den Richtwertmietzins gar nicht gebunden gewesen wäre.

Tatsächlich hatte Rochus F für die Nutzung der Wohnung in der Zeit vom 01-11/2007 an Miete inkl. Betriebskosten nur einen Betrag von 3.680,27 € netto zu bezahlen. Davon betrugen allein die laufenden anteiligen Betriebskosten (Heizung, Strom, Wasser, Kanal, Sachversicherung, Grundsteuer, Kaminkehrer) 2.533,95 €, sodass die monatliche Nettomiete ohne Betriebskosten und Umsatzsteuer lediglich rd. 104 € (1.146,32 € /11 Monate) betrug. Dies entspricht einem Mietzins von nicht einmal 1 € pro Quadratmeter.

22) Mit dem im Streitfall vereinbarten Mietentgelt (inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer) von monatlich 380 € wurden im Wesentlichen nur die Betriebskosten und allenfalls ein geringer Beitrag für regelmäßig wiederkehrende Instandhaltungen und Reparaturen abgedeckt. Ein solches Mietentgelt ist nicht als fremdüblich anzusehen. Nach dem vorgelegten Mietvertrag wäre der Mietzins im zweiten Jahr zwar auf brutto 580 €/mtl. angehoben worden, aber selbst der Bf ging davon aus, dass Rochus F bei der vertraglich vorgesehen Mietzinserhöhung wieder aus der Wohnung ausziehen wird. Abgesehen davon, wäre auch bei dieser Miete nach Abzug der für das Jahr 2007 angefallenen Betriebskosten nur ein monatlicher Mietzins von rd. 2,40 €/m<sup>2</sup> verblieben. Auch dieser Betrag hätte nicht einer fremdüblichen Miete entsprochen. Eine längerfristige Vermietung war offensichtlich weder vom Mieter noch vom Bf geplant, zumal sich auch der Bf lt.



Pkt. III des Mietvertrages im ersten Jahr der Vermietung eine monatliche Kündigung des Mietvertrages vorbehalten hat.

23) Der Senat kann sich des Eindrucks nicht erwehren, dass der Bf versucht hat die von seiner Mutter bis zu ihrem Tod privat genutzte Wohnung durch eine kurzfristige Überlassung der Wohnung an einen nahen Bekannten abgabenrechtlich als eine erwerbswirtschaftliche Betätigung aus Vermietung und Verpachtung darzustellen, um die dabei angesetzten fiktiven Anschaffungskosten der Wohnung von 143.640 € anlässlich des bevorstehenden Abbruchs der Wohnung als außergewöhnliche technische Abnutzung steuerwirksam geltend machen zu können.

24) Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liegt insgesamt betrachtet keine marktkonforme Gestaltung der Vermietungstätigkeit vor, sondern es ist davon auszugehen, dass bei dieser kurzfristigen Wohnraumüberlassung private Erwägungen im Vordergrund gestanden sind und dieser Vorgang als bloße Gebrauchsüberlassung anzusehen ist und nicht einer erwerbswirtschaftlichen (unternehmerischen) Betätigung zuzuordnen ist. Dementsprechend gehören die aus dieser Gebrauchsüberlassung resultierenden Einnahmen nicht zum Bereich der Einkünfteerzielung des Bf und sind steuerlich daher nicht relevant. Auch umsatzsteuerlich stellt die Nutzungsüberlassung der gegenständlichen Liegenschaft sohin keine unternehmerische Tätigkeit dar.

25) In der Beschwerde wird eingewendet, vom BMF werde die Rechtsmeinung vertreten (Salzburger Steuerdialog 2011), dass Abbruchkosten und Restbuchwert eines Gebäudes sofort abzugsfähige Werbungskosten darstellen würden und für die Liebhabereibeurteilung diese Kosten der Neuvermietung zuzuordnen seien, weil deren Werbungkosteneigenschaft erst durch die Neuvermietung begründet sei. Das Finanzamt habe aber nur die Abbruchkosten in der Höhe von 1.255,35 € als der neuen Vermietung zugeordnet anerkannt, die außergewöhnliche technische Absetzung (Restbuchwert des Gebäudes von 139.869,45 €) aber zu Unrecht gestrichen.

26) Dem ist entgegen zu halten, fiktive Anschaffungskosten können nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zur Bemessung der AfA nur dann herangezogen werden, wenn ein bisher privat genutztes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Wie aber oben ausgeführt, war die Gebrauchsüberlassung (Vermietung) der gegenständlichen Wohnung eben nicht als Einkunftsquelle iSd Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusehen. Mangels Einkunftsquelle waren für die streitgegenständliche Wohnung aus steuerlicher Sicht auch keine fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen und dem entsprechend konnte beim Abbruch dieser Wohnung mangels fiktiver Anschaffungskosten auch keine außergewöhnliche technische Abnutzung im Sinne des § 8 Abs. 4 EStG geltend gemacht werden.

27) Aber auch wenn man eine fremdübliche Leitungsbeziehung unterstellen würde und der Leistungsaustausch in dieser Form auch gegenüber einem fremden Dritten, bei welchem

eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so vereinbart worden wäre, wäre für den Bf nichts gewonnen.

Da aus dieser zeitlich beschränkten Vermietungstätigkeit (01/2007 bis 11/2007) nur Werbungskostenüberschüsse erzielt worden sind, wäre jedenfalls – wie vom Finanzamt vorgenommen – zu prüfen, ob es sich dabei um eine Einkunftsquelle bzw. unternehmerische Tätigkeit oder um Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn handelt.

28) Diese Prüfung ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung idF BGBl. II 358/97 (in der Folge kurz: LVO) zu beurteilen. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung iS des § 1 Abs. 1 LVO, das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und Betätigungen mit Liebhaberei vermutung nach § 1 Abs. 2 LVO.

§ 1 Abs. 2 LVO lautet auszugsweise:

„Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. ....

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.“

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

29) Die Vermietung einer einzelnen Wohnung, ist jedenfalls als eine Betätigungen mit Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO einzustufen.

Nach der Stammfassung des LVO 1993 (BGBl 33/1993) galten alle typisch der Lebensführung zuzuordnenden Mietobjekte als Wirtschaftsgüter iS des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO. Durch BGBl II 358/1997 wurde die LVO geändert und in § 1 Abs. 2 eine Z 3 angefügt, womit für Eigenheime, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit

qualifizierten Nutzungsrechten ein eigener Tatbestand geschaffen wurde. Im Gegenzug entfiel im Klammerausdruck des § 1 Abs. 2 Z 1 die Wortfolge "Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen". Mit der neuen Formulierung sollte die Umschreibung der Vermietungsobjekte, die unter § 1 Abs. 2 LVO fallen, präzisiert werden; eine inhaltliche Änderung sollte damit nicht bewirkt werden. Mit den in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angeführten "Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten" sind somit Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 123; Jakom/Laudacher, EStG 2015, § 2 Rz 267 f).

30) Bei der hier strittigen Wohnung, die sich in einem Haus befindet in dem sich neben dieser Wohnung im Obergeschoß nur noch eine vom Bf geführte Ordination im Erdgeschoss befindet, handelt es sich um ein Wirtschaftsgut das sich nach Art und Umfang in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet und der Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses dient. Im Hinblick auf die in den Beschwerdejahre erzielten Werbungskostenüberschüsse ist diese Wohnung zweifelsfrei unter die Vermutung der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu subsumieren.

31) Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Vermietung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Nach der vom Bf vorgelegten Prognoserechnung wäre aus der Vermietung der gegenständlichen Wohnung unter Berücksichtigung der ab dem Jahr 2008 vorgesehen Mieterhöhung bereits im Jahr 2012 und damit im 6 Jahr nach den erstmaligen Anfallen von Werbungskosten, ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen gewesen und damit von einer Einkunftsquelle auszugehen.

32) Für die objektive Ertragsfähigkeit einer Vermietung ist aber nicht der Plan, sondern seine tatsächliche Handhabung entscheidend. Eine freiwillige nachträgliche Planänderung, die zur vorzeitigen Beendigung der Bewirtschaftung führt, hat – wie die bloße Änderung der Art der Bewirtschaftung – Auswirkungen auf die objektive Ertragsfähigkeit einer solchen Betätigung (VwGH 20.11.1990, 90/14/0131).

33) Tatsächlich ist die Vermietung dieser Wohnung bereits nach 11 Monaten wieder beendet worden, weil der Bf beabsichtigte an Stelle der bisherigen (großen) Wohnung drei Kleinwohnungen zu errichten. Es liegt somit hinsichtlich dieser Vermietung ein abgeschlossener Zeitraum zu Grunde. Innerhalb dieses Zeitraumes, von der erstmaligen Geltendmachung von Werbungskosten (ab 07/2006 bis zum Ablauf der Vermietung

(11/2007), erzielte der Bw. laut Erklärungen einen Werbungskostenüberschuss von 75.618,33 € und ohne die im Jahr 2007 geltend gemachten Abbruchkosten von 1.255,35 € und außergewöhnliche technische AfA von 70.204,05 €, einen von 4.158,93 €.

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Zeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen.

34) Wie der Verwaltungsgerichtshof in einer Vielzahl von Entscheidungen zum Ausdruck gebracht hat (vgl. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343 und die dort angeführten Vorerkenntnisse) muss es der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat.

Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. 27.4.2000, 99/15/0012; 23.11.2000, 95/15/0177; 3.7.2003, 99/15/0017; vom 14.12.2005, 2002/13/0001; 11.11.2008, 2006/13/0199).

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

35) Einen Nachweis dafür, dass der Bf die ernsthafte Absicht hatte, die Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses zu betreiben und nur durch besondere Umstände die gegenständliche Vermietung in der betriebenen Art und Weise vorzeitig eingestellt hat, konnte vom Bf nicht erbracht werden.

36) Auch der Senat konnte keine klar nach außen erkennbaren Umstände feststellen, aufgrund derer auf die ernsthafte Vermietungsabsicht des Bf bis Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses hätte geschlossen werden können.

Vielmehr ist erkennbar, dass der Bf von Anfang an einen Umbau des teilweise vermieteten Gebäudes vorgesehen hatte, und sich alle Möglichkeiten offen gelassen hat, um das Mietverhältnis jederzeit vor einem Baubeginn beenden zu können.

Dafür spricht, dass der Bf den Mietvertrag nicht nur auf 3 Jahre befristet abgeschlossen hat sondern sich im ersten Jahr der Vermietung ein monatliches Kündigungsrecht vorbehalten hat, von dem er letztendlich auch Gebrauch gemacht hat.

37) Aber auch die Planungsarbeiten für den Ende des Jahres 2007 begonnen Auf-, Zu- und Umbau des bestehenden Gebäudes lassen darauf schließen, dass eine längerfristige Vermietung nicht geplant gewesen ist.

Das Architekturbüro G GmbH gab auf Grund einer Erhebung des Prüfers in einer schriftlichen Sachverhaltsdarstellung für das Finanzamt vom 26.5.2011 an, dass erste Gespräche über das Bauprojekt Anfang des Jahres 2007 geführt worden seien. In einem ersten groben Vorentwurf sei der Umbau (Sanierung des Erdgeschosses und ein sehr großzügig bemessenes 1. Obergeschoss) mit aufwendigem Dach geplant gewesen. Aufgrund der Höhe der Kostenschätzung hätten Gespräche mit dem Bauherrn hinsichtlich möglicher Einsparungspotentiale stattgefunden. Daraufhin sei die Planung des 1. Obergeschosses geändert, der Baukörper im Umfang zwar gleich geblieben, aber Vereinfachungen vorgenommen worden. Aufgrund der neuen geschätzten Herstellungskosten von 340.000 € sei am 12.2.2007 das Honorarangebot über Architektenleistungen gestellt worden.

38) Diese Angaben erscheinen durchaus glaubwürdig, zumal es einsichtig ist, dass dem vorliegendem Honorarangebot des Architekten vom 12.2.2007 entsprechende Besprechungen und Überlegungen vorausgegangen sind. Auch vom Bf werden diese Angaben nicht in Frage gestellt.

39) Nach Ansicht des Senates ist daher davon auszugehen, dass der Bf bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages, Ende des Jahres 2006, den Umbau des Gebäudes ins Auge gefasst hat und daher nur von einer kurzfristigen, interimistischen Vermietung bis zu einem möglichen Baubeginn ausgegangen ist. Nur dadurch erscheint es auch verständlich, dass sich der Bf im ersten Jahr der Vermietung die jederzeitige Kündigung des Mietverhältnisses vorbehalten hat. Zudem ist auch der Bf davon ausgegangen, dass sich der Mieter spätestens bei der nach einem Jahr vorgesehen Mieterhöhung um eine andere Wohnung umsehen wird.

40) Die Ausführungen in der Beschwerde und im Schreiben vom 31.3.2006, wonach der Entschluss zum Neubau ein Prozess gewesen sei, der einige Monate in Anspruch genommen habe und dieser Entschluss endgültig erst im Oktober 2007 getroffen worden sei, nachdem eine genaue Kostenschätzung und ein Finanzierungsplan vorgelegen habe, erscheint einsichtig und entspricht einer seriösen Vorbereitung eines Bauprojektes.

Damit hat der Bf aber nicht erwiesen, dass er die ersthafte Absicht gehabt hat, die Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses zu betreiben. Vielmehr geht aus den Angaben des Bf und den vorliegenden Unterlagen hervor, dass der Bf seit Beginn der Vermietung die Bauplanung, die Finanzplanung und die behördliche Genehmigung des Bauprojektes ernsthaft, zügig und zielstrebig vorangetrieben hat. Es ist daher davon auszugehen, dass seine Absicht von Anfang auf einen Umbau des Gebäudes und nicht auf eine dauerhafte Vermietung ausgerichtet war. Zu einer längerfristigen Vermietung der gegenständlichen Wohnung wäre es wohl nur dann gekommen, wenn der geplante Um- und Zubau nicht verwirklicht worden wäre.

41) Es mag auch sein, wie in der Beschwerde eingewendet wird, dass bei Beginn der Vermietung kein fixer, unumstößlicher Plan bestanden hat, die Vermietung wieder gleich zu beenden. Bei Beginn der Vermietung hat aber zumindest die ernsthafte Absicht bestanden, das Gebäude umzubauen. Um diesen Umbau (im ersten Jahr der Vermietung) jederzeit durchführen zu können, hat der Bf im Mietvertrag auch alle notwendigen Vorkehrungen getroffen, um das Mietverhältnis umgehend auflösen zu können.

42) Der Bf hätte vielmehr den Nachweis erbringen müssen, dass die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (VwGH 23.11.2000, 95/15/0197). Diesen Nachweis konnte der Bf nicht erbringen. Vielmehr deuten die Umstände darauf hin, dass der Bf bei Beginn der Vermietung die ernsthafte Absicht hatte, anstelle der bisherigen Wohnung neue Wohnungen zu errichten und die bestehende alte Wohnung nur bis zu Beginn der geplanten Bauarbeiten und nicht dauerhaft (bis zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses) zu vermieten.

Wann der Bf daher nach Beendigung der Planungsarbeiten und Sicherstellung der Finanzierung den endgültigen Entschluss für den Umbau des Gebäudes getroffen hat, ist letztlich unerheblich.

43) Aber selbst wenn man unterstellen würde, der Bf hätte zu Beginn der Vermietung die ernsthafte Absicht gehabt, die Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses fortzuführen, würde dies nicht zu einer anderen Entscheidung führen, zumal der Entschluss zur Beendigung der Vermietung in der bestehenden Form aus rein privaten Motiven erfolgt ist und keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass dieser Entschluss auf Unwägbarkeiten oder auf sonstige unvorhergesehene private Ereignisse zurückzuführen ist.

44) Da somit von einer dauernden bzw. längerfristigen Vermietung nicht ausgegangen werden kann, sind für die Beurteilung der gegenständlichen Vermietung als Einkunftsquelle, nur die von Beginn der erstmaligen Geltendmachung von Werbungskosten im Jahr 2006 bis zur Beendigung der Vermietung im November 2007 tatsächlich erzielten ertragsteuerlichen Ergebnisse heranzuziehen und nicht auch die Ergebnisse, die bei einer Fortführung der Vermietung erzielt werden hätten können.

45) In der Stellungnahme vom 31. März 2016 führt der Bf aus, die Behörde habe der bisherigen Bewirtschaftungsart nicht die objektive Ertragsfähigkeit abgesprochen. Die erste Prognoserechnung sei nicht beanstandet worden. Aufgrund des beschränkten Zeitraumes der ersten Vermietung gehe das Finanzamt von Liebhaberei aus. Die Vermietung sei nicht eingestellt worden sondern sogar nach dem Um-/Neubau in größerer Form weitergeführt worden. Es sei keine Vermietung aufgegeben worden sondern eine ertragreiche Vermietung durch eine andere ersetzt worden. Der Um-/Neubau stelle keine Einstellung der Vermietung dar. Folge man der Ansicht der Behörde, dass latent ein Plan

für den Um-/Neubau des Mietobjektes bestanden habe, so sei die erste Vermietung nicht getrennt zu betrachten, sondern ein Teil des Gesamtplanes. Die Abbruchkosten sowie die Restbuchwerte seien damit im Rahmen des Gesamtplanes zu berücksichtigen.

46) Dem ist entgegen zu halten, dass die Vermietung in der bisherigen Form zweifelsfrei Ende November 2011 beendet und der vermietete Teil des Gebäudes abgetragen und ein neuer Gebäudeteil errichtet worden ist, in dem eine völlig neue, geänderte Vermietung in einem größeren Umfang aufgenommen worden ist. Insoweit ist entgegen der Ansicht des Bf nicht von einer Änderung sondern einer Beendigung der bisherigen Vermietung auszugehen.

47) Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe ua 29.04.2010, 2007/15/0227) sind bei der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. Im gegenständlichen Fall hat sich aber nicht nur die Bewirtschaftungsart und die Art des wirtschaftlichen Engagements geändert sondern durch den Um-/Neubau ist ein neues Mietobjekt entstanden. Anstelle einer alten Wohnung wurden drei neue, moderne Wohnungen der Vermietung zugeführt. Die Bewirtschaftung dieser neu errichteten Wohnungen, die zu einem erheblichen Teil mit Fremdmitteln finanziert worden sind, ist nicht mit der bisherigen Vermietung vergleichbar. Diese Vermietung ist daher jedenfalls gesondert auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu beurteilen (vgl. VwGH 29.02.2012, 2008/13/0029).

48) Es ist zwar richtig, dass die vom Bf erstellte Prognoserechnung für die Vermietung vor dem Um-/Neubau nicht beanstandet worden ist und sich (da neben den Betriebskosten, geringen Instandhaltungskosten und der Gebäude AfA keine weiteren Aufwendungen angesetzt worden sind) ein Gesamteinnahmenüberschuss schon nach rd. 6 bis 7 Jahren nach Beginn der Vermietung ergeben hätten. Diese Prognose ist aber hinfällig - wenn wie oben ausgeführt – die Vermietung vorzeitig aus freien Stücken beendet worden ist bzw. nie die ernsthafte Absicht bestanden hat, die bestehende Vermietung bis zur Erzielung des prognostizierten Gesamteinnahmenüberschusses fortzusetzen. Zudem wurde diese Prognoserechnung zu einem Zeitpunkt (anlässlich der Außenprüfung) erstellt als die hier strittige Vermietung bereits beendet war, das Mietobjekt abgetragen und bereits wieder neue Wohnungen errichtet waren. Es war daher von vornherein klar, dass das prognostizierte Ergebnis nie eintreten wird können. Abgesehen davon, geht diese Prognose von der Annahme aus, dass es nach dem ersten Jahr der Vermietung zu einer Mieterhöhung um rd. 50% kommt. Lässt man diese Steigerung des Mietzinses außer Acht (zumal es bereits nach 11 Monaten zur Einstellung dieser Vermietung gekommen ist und es daher zu einer Mieterhöhung nicht gekommen ist), so wäre aus dieser Vermietung in keinen der Folgejahre ein positiven Jahresergebnis zu erzielen gewesen, zumal mit dieser Miete im Wesentlichen nur die Betriebskosten abgedeckt werden konnten. Bereits die Berücksichtigung der Gebäude-AfA hätte zu negativen Jahresergebnissen geführt.

49) Ein von vornherein bestehender Gesamtplan in der Form, dass zuerst die Wohnung für ein paar Monate vermietet und dann dieser Gebäudeteil abgetragen und neu zu

vermietende Wohnungen errichtet werden sollten, ist von der Bf gerade bestritten worden. Ein solcher fester Gesamtplan wurde auch vom Finanzamt nicht unterstellt, sondern es ging lediglich davon aus, dass sich der Bf alle Möglichkeiten offen lassen wollte, um, falls er sich zu einen Um-/Neubau entschließen sollte, diesen auch umgehend umsetzen kann, ohne auf ein (längerfristiges) Mietverhältnis bedacht nehmen zu müssen.

50) Soweit der Bf hinsichtlich des einheitlichen Planes auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.07.1998, 93/14/0111 verweist, ist darauf hinzuweisen, dass diesem Erkenntnis zum einen ein Beschwerdefall vor Ergehen der hier anzuwendenden Liebhabereiverordnung zu Grunde lag und zum anderen betraf dies einen entgeltlichen Erwerb eines bereits vermieteten Gebäudes, das zeitnah zum Erwerb saniert werden sollte. Im gegenständlichen Fall betrifft es nicht den Erwerb eines bereits vermieteten Gebäudes sondern die erstmalige Vermietung eines bisher privat genutzten Gebäudes, das zudem nicht saniert sondern abgetragen und neu errichtet wurde. Abgesehen davon betont der Verwaltungsgerichtshof gerade in diesem Erkenntnis, dass der Liebhabereibetrachtung nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde gelegt werden dürfen.

51) Die Bewirtschaftung der hier strittigen Altwohnung und die Bewirtschaftung der in der Folge errichteten drei neuen Wohnungen sind im Bezug auf die Liebhabereibeurteilung gesondert zu betrachten. Hinsichtlich der hier strittigen Altwohnung sind innerhalb des (abgeschlossenen) Betätigungszeitraumes (wie oben dargestellt) auch unter Außerachtlassung der außergewöhnlichen technischen Abnutzung und der Abbruchkosten nur Werbungskostenüberschüsse erzielt worden. Es liegt somit für die hier strittige Wohnungsvermietung auch nach den Kriterien der Liebhabereiverordnung, die nach § 6 LVO für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO auch für die umsatzsteuerliche Beurteilung maßgebend ist, keine Einkunftsquelle und damit auch keine unternehmerische Tätigkeit vor.

52) Der Bf wendet in der oben angeführten Stellungnahme vom 31. März 2016 unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.05.2015, 2012/15/0104 weiter ein, die Abbruchkosten sowie der Buchwertabgang stellten Werbungskosten der „neuen“ Vermietung dar. Die Behörde verneine die „erste“ Vermietung, gehe aber von einer steuerpflichtigen Vermietung nach dem Neu-/Umbau aus. In diesem Fall, in dem die erste Vermietung als Liebhaberei angesehen werde, seien als erster Schritt der „neuen“ Vermietung die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen und als zweiter Schritt die Abbruchkosten und der Restbuchwert als Werbungskosten auszuscheiden.

53) Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem vom Bf angeführten Erkenntnis betont, ergibt sich aus dem Werbungskostenbegriff, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt. Wird wie im gegenständlichen Fall ein Gebäudeteil abgerissen, um aus der Vermietung der neu errichteten Wohnungen steuerpflichtige Einkünfte aus der Vermietung zu erzielen, so sind



die mit dem Abzug verbundenen Kosten als Werbungskosten abzugsfähig. Entsprechend sind vom Prüfer die mit den Abriss des Obergeschoßes, in dem sich die strittige Wohnung befand, auch als Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung der drei neuen Wohnungen als Werbungskosten im Jahr 2007 und 2008 anerkannt worden.

54) Auch ein bestehender Restbuchwert des Altgebäudes wäre in diesem Fall als Werbungskosten grundsätzlich sofort abzugsfähig (vgl. VwGH 2008/15/0179). Die Absetzung eines Restbuchwertes setzt aber voraus, dass ein Buchwert bzw. Restbuchwert vorliegt.

In dem vom Bf angeführten Erkenntnis wurde eine bebaute Liegenschaft entgeltlich erworben, die vom Erwerber der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugeführt worden ist. Entsprechend war der Kaufpreis auf Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits aufzuteilen. Der auf das Gebäude entfallende Kaufpreisanteil bildete den Buchwert des Gebäudes. Da der in der Folge vorgenommene Abbruch des Gebäudes im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerlich relevanten Einkünften aus dieser Liegenschaft stand, war auch der Restbuchwert (da die sogenannte Opfertheorie im EStG 1988 nicht mehr aufrecht erhalten wird) als Werbungskosten abzugsfähig.

55) Im gegenständlichen Fall liegt eine entgeltliche Anschaffung einer bebauten Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften nicht vor. Der vom Bf abgebrochene Gebäudeteil (Wohnung) ist bisher ausschließlich privat genutzt worden. Das ein paar Monate vor dem Abbruch eingegangene Mietverhältnis ist – wie oben ausgeführt – steuerrechtlich nicht anzuerkennen bzw. diese Vermietung wäre selbst bei einer Anerkennung als steuerlich nicht relevante Liebhabereitigkeit anzusehen gewesen. Diese Wohnung hat somit auch nicht kurz vor dem Abriss der Erzielung von steuerlich relevanten Einkünften gedient.

56) Wie bereits oben angeführt (Nr. 26) können fiktive Anschaffungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zur Bemessung der AfA nur dann herangezogen werden, wenn ein bisher privat genutzte Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Eine Nutzung der Wohnung zur Erzielung von steuerlich relevanten Einkünften ist nicht erfolgt, entsprechend konnten auch keine fiktive Anschaffungskosten angesetzt werden, die beim Abriss dieser Wohnung als Buchwert bzw. als Restbuchwert in Abzug gebracht werden konnten.

57) Für die vom Bf vertretene Ansicht, dass als erster Schritt der Vermietung der drei neu errichteten Wohnung für die Altwohnung die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen seien, um sie dann wieder beim Abbruch der Wohnung als Restbuchwert steuerwirksam als Werbungskosten absetzen zu können, besteht keine rechtliche Grundlage.

Die Beschwerde war daher in diesen Punkt als unbegründet abzuweisen

## II) Betriebsausgabenpauschale bei Sonderklassengebühren

1) Strittig ist die Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Zusammenhang mit der Behandlung von Patienten der Sonderklasse und zwar ob dem Bf nach Abzug des sogenannten „Hausanteiles“ von dem auf ihn entfallenden Honoraranteil das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG in Abzug gebracht werden kann. Der Bf vertritt die Ansicht, nur der Primärärztin träfe die Verpflichtung den Hausanteil an den Rechtsträger des Krankenhauses abzuführen. Er als untergeordneter Arzt habe ungekürzte Umsätze erhalten und sei daher berechtigt das Betriebsausgabenpauschale geltend zu machen, weil er daneben keine tatsächlichen Kosten in Abzug gebracht habe. Das Finanzamt geht davon aus, dass der Bf auch den anteiligen Hausanteil zu tragen habe und neben diesen Betriebsausgaben keine pauschalierte Betriebsausgaben geltend machen kann.

2) Gemäß § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulatorischer Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden.

*„Der Durchschnittssatz beträgt*

*- bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, höchstens jedoch 13.200 €,*

*- sonst 12 %, höchstens jedoch 26.400 €,*

*der Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden:*

*Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen, Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch (§ 128 BAO) einzutragen sind oder einzutragen wären, sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1. § 4 Abs. 3 vorletzter Satz ist anzuwenden.“*

§ 41 des Tiroler Krankenanstaltengesetz (Tir KAG), LGBL. Nr. 5/1958 in der für die Streitjahre geltenden Fassung LGBL. Nr. 54/2008 und 77/2008 bestimmt zu *Sondergebühren, Honorare* Folgendes:

*(1) Folgende Sondergebühren sind zu entrichten:*

a) für die in der Sonderklasse aufgenommenen Pfleglinge eine Anstaltsgebühr für den erhöhten Sach- und Personalaufwand und eine Hebammengebühr und

b) für Personen, die ambulant untersucht oder behandelt werden (§ 38), unbeschadet des § 41b, eine Ambulanzgebühr.

(2) Für den Aufnahme- und den Entlassungstag eines Pfleglings ist die Anstaltsgebühr in voller Höhe zu entrichten. Bei Überstellung eines Pfleglings in eine andere Krankenanstalt hat nur die aufnehmende Krankenanstalt Anspruch auf die Anstaltsgebühr für diesen Tag.

(3) Neben den im Abs. 1 genannten Sondergebühren kann von den Pfleglingen in der Sonderklasse nach Maßgabe der Abs. 4 bis 9 ein Arzthonorar verlangt werden.

(4) Voraussetzung für die Ausübung der Honorarberechtigung nach Abs. 5 sowie nach § 46 des Bundesgesetzes über Krankenanstalten und Kuranstalten ist das Vorliegen einer Vereinbarung zwischen den honorarberechtigten Ärzten und dem Anstaltsträger. Die Vereinbarung muss jedenfalls die Regelungen nach den Abs. 6 bis 8 zum Inhalt haben.

(5) Folgende Ärzte sind berechtigt, von den von ihnen betreuten Pfleglingen in der Sonderklasse ein mit diesen zu vereinbarendes Honorar zu verlangen (honorarberechtigte Ärzte):

a) im klinischen Bereich des A. ö. Landeskrankenhauses Innsbruck die Klinikvorstände, die Leiter von klinischen Abteilungen und die Vorstände gemeinsamer Einrichtungen;

b) in sonstigen Krankenanstalten sowie im nichtklinischen Bereich des A. ö. Landeskrankenhauses Innsbruck die Leiter einer Abteilung oder eines Institutes und jene Fachärzte, die krankenanstaltenrechtlich bewilligte, organisatorisch selbständige Einrichtungen leiten, sowie die Konsiliarfachärzte.

(6) Dem Anstaltsträger gebührt für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse ein Anteil von mindestens 20 v. H. der vereinnahmten Honorare nach Abs. 5 (Hausanteil). Der Anstaltsträger hat vom Hausanteil einen Betrag von mindestens 3,33 v. H. der Honorare für Sozialleistungen für das Anstaltspersonal zu verwenden.

(7) Für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse gebühren den anderen Ärzten des ärztlichen Dienstes sowie dem mitwirkenden akademischen nichtärztlichen Personal (Poolberechtigte) Anteile an den Honoraren nach Abs. 5 nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

a) Der auf die Poolberechtigten insgesamt entfallende Anteil an den Honoraren (Pool) ist jeweils zwischen dem honorarberechtigten Arzt und dem von den Poolberechtigten zu wählenden Poolrat in einem angemessenen Verhältnis festzulegen, wobei auf die fachliche Qualifikation der Poolberechtigten und die von ihnen erbrachten Leistungen sowie auf die Anzahl der Poolberechtigten Bedacht zu nehmen ist. Der auf die Poolberechtigten (darunter mindestens ein Facharzt) insgesamt entfallende Anteil hat nach Abzug des Hausanteils nach Abs. 6 mindestens 45 v. H. der verbleibenden Honorare zu betragen.

*b) Die Aufteilung des Pools auf die einzelnen Poolberechtigten (Poolanteile) ist nach Anhören des honorarberechtigten Arztes durch den Poolrat festzulegen, wobei für die Bemessung der Anteile lit. a erster Satz sinngemäß anzuwenden ist.*

*(8) Die Rechnungslegung über die Honorare durch die honorarberechtigten Ärzte sowie die Bezahlung dieser Rechnungen haben im Weg einer beim Anstaltsträger einzurichtenden Verrechnungsstelle zu erfolgen.*

*(9) Auf die Honorare nach Abs. 5 finden die §§ 42 und 43 keine Anwendung. Honorare bzw. Anteile an den Honoraren sind kein Entgelt aus dem Dienstverhältnis.*

*(10) Andere als die gesetzlich vorgesehenen Entgelte dürfen von Pflegerinnen oder ihren Angehörigen nicht verlangt werden.*

*3) Die „Richtlinien der Ärztekammer für Tirol für die Zusammensetzung, Aufgaben und Wahl des Poolrates sowie die Verteilung der Poolgelder auf die Poolberechtigten“ in der derzeit geltenden Fassung bestimmen auszugsweise Folgendes:*

#### *„§ 7 Festlegung des Poolanteils*

*(1) Der auf die Poolberechtigten (darunter mindestens ein Facharzt) insgesamt entfallende Anteil an den Honoraren (Pool) ist jeweils zwischen dem honorarberechtigten Arzt und dem Poolrat in einem angemessenen Verhältnis festzulegen und hat nach Abzug des Hausanteils mindestens 45 % der verbleibenden Honorare zu betragen. Bei der Festlegung des Pools ist auf die fachliche Qualifikation der Poolberechtigten und die von ihnen erbrachten Leistungen sowie auf die Anzahl der Poolberechtigten Bedacht zu nehmen (§ 41 Abs. 7 lit. a Tir KAG).*

*(2) Ab dem 8. Poolberechtigten hat sich der an die Poolberechtigten abzugebende Anteil aus dem Gesamtpool um 0,5 % für jeden weiteren Poolberechtigten zu erhöhen, wobei sicherzustellen ist, dass dem honorarberechtigten Arzt mindestens 20 % der nach Abzug des Hausanteils verbleibenden Honorare zukommen. Für die Berechnung der Anzahl der zu berücksichtigenden Poolberechtigten ist das Vollbeschäftigungsäquivalent heranzuziehen.*

#### *§ 10 Auszahlung der Poolanteile*

*(1) Der Poolrat hat innerhalb der von ihm festzusetzenden Frist gemäß Abs. 2 für die fristgerechte Auszahlung der Poolanteile an die Poolberechtigten Sorge zu tragen.*

*(2) Für die Auszahlung der Poolanteile bestehen unter anderem folgende Möglichkeiten:*

*a) der Vorsitzende des Poolrates übermittelt dem honorarberechtigten Arzt den vom Poolrat festgelegten Aufteilungsschlüssel. Die Auszahlung an jeden einzelnen Poolberechtigten hat durch den honorarberechtigten Arzt bis zum Ende des Folgemonats abzugsfrei zu erfolgen.*

*b) vom Poolrat wird ein Treuhandkonto/Fremdgeldkonto lautend auf ‚Gemeinschaft der Poolberechtigten der jeweiligen Abteilung/Klinik‘ eröffnet, auf welches vom honorarberechtigten Arzt der gesamte, den Poolberechtigten zustehende Poolanteil monatlich bis zum Ende des Folgemonats überwiesen wird. Die Auszahlung der Poolanteile an die einzelnen Poolberechtigten erfolgt durch den Poolrat bis zum Ende*

*des Folgemonats nach Einlangen des Geldes auf dem Poolkonto. Den Poolräten ist es gestattet, sich bei der Auszahlung eines Wirtschaftstreuhänders/Steuerberaters zu bedienen. Die anfallenden Kosten sind aus dem Poolgeld des Treuhandkontos zu begleichen.“*

4) Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gleich gelagert Fall im Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019 zum Oberösterreichischen Krankenanstaltengesetz zu der Frage, ob der dem Rechtsträger der Krankenanstalt für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt gebührende Anteil (Hausanteil) an den Ärztehonoraren auch einem untergeordneten Arzt (Oberarzt) der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse zuzurechnen ist, wenn die Vorschreibung und Einbringung des Ärztehonorars nicht durch den Rechtsträger der Krankenanstalt im Namen der Ärzteschaft, sondern wie im gegenständlichen Fall durch den Primararzt erfolgt, festgestellt:

*„Der belangten Behörde kann vor dem Hintergrund dieser Rechtslage nicht entgegengetreten werden, wenn sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen ist, dass dem Beschwerdeführer ein dem § 54 Abs. 2 OÖ KAG 1997 entsprechender Anteil des den Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gemäß § 54 Abs. 1 OÖ KAG 1997 gebührenden Honorars zuzurechnen ist und er dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 54 Abs. 3 OÖ KAG 1997 geregelten Anteil von 25 % von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen hat.*

*Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall die Vorschreibung und Einbringung der Ärztehonorare entgegen § 54 Abs. 4 OÖ KAG 1997 nicht durch den Rechtsträger der Krankenanstalt namens der Ärzteschaft, sondern durch den Primararzt erfolgt, stellt lediglich die äußere Erscheinungsform der Abrechnung (der Sondergebühren) gegenüber den Patienten dar.“*

5) Auf der Grundlage dieses (zum OÖ KAG 1997 ergangenen) Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes ist auch im vorliegenden (das Tir KAG betreffenden) Beschwerdefall keine andere Beurteilung hinsichtlich der steuerlichen Behandlung des von der Krankenanstalt einbehaltenen „Hausanteils“ als Betriebsausgabe zulässig.

Auch bezüglich der im Tiroler Spitalgesetz in § 41 getroffenen Regelung über die Einbehaltung des dem Anstaltsträger gebührenden Anteils (Hausanteil) an den für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Patienten der Sonderklasse von den an öffentlichen Krankenanstalten poolberechtigten Ärzten vereinnahmten Honoraren, ist das Bundesfinanzgericht zum gleichen Ergebnis gekommen wie der Verwaltungsgerichtshof in den oben angeführten Erkenntnis (vgl. BFG 21.5.2014, RV/3100220/2013; BFG 4.12.2015, RV/3100164/2015).

6) Im Erkenntnis vom 4.12.2015, RV/3100164/2015 wurde vom Bundesfinanzgericht bezugnehmend auf das oben angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.2.2007, 2002/14/0019 dazu begründend zusammengefasst ausgeführt:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, kommt es entscheidend auf die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** an. Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. § 21 BAO stellt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 21 Tz 10, mwN).

§ 41 Abs. 7 Tir KAG sieht vor, dass „den anderen Ärzten des ärztlichen Dienstes“ (wie auch dem akademischen nichtärztlichen Personal; somit den Poolberechtigten) für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse Anteile an den Honoraren nach § 41 Abs. 5 Tir KAG gebühren. § 41 Abs. 5 Tir KAG stellt auf das mit den Pfleglingen in der Sonderklasse zu vereinbarende Honorar, somit die vereinnahmten Bruttoeinnahmen, ab. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass dem Bf. ein dem § 41 Abs. 7 Tir KAG entsprechender Anteil des den honorarberechtigten Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gemäß § 41 Abs. 5 Tir KAG gebührenden Honorars zuzurechnen ist.

Dem Bf. ist somit ein Anteil an den vereinnahmten Bruttoeinnahmen als Betriebseinnahmen zuzurechnen. Der Einwand des Bf., das Finanzamt habe eine - aus dem Einkommensteuergesetz nicht ableitbare - „fiktive Zurechnung von den Bruttoeinnahmen“ vorgenommen, geht damit ins Leere.

Der Bf. hat aber in wirtschaftlicher Betrachtungsweise im gleichen Ausmaß auch für den in § 41 Abs. 6 Tir KAG geregelten Anteil von (mindestens) 20 % von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Krankenanstalt aufzukommen, der „Hausanteil“ ist dementsprechend (anteilmäßig) auch von ihm zu tragen. So gebührt dem Anstaltsträger gemäß § 41 Abs. 6 Tir KAG für die Bereitstellung der Einrichtungen zur Untersuchung und Behandlung der Pfleglinge in der Sonderklasse ein Anteil von (mindestens) 20 % der vereinnahmten Honorare nach § 41 Abs. 5 Tir KAG, somit der vereinnahmten Bruttoeinnahmen („Hausanteil“). Die Rechnungslegung über die Honorare durch die honorarberechtigten Ärzte sowie die Bezahlung dieser Rechnungen haben im Weg einer beim Anstaltsträger einzurichtenden Verrechnungsstelle zu erfolgen (§ 41 Abs. 8 Tir KAG).

Von den vereinnahmten Honoraren (den Bruttoeinnahmen) zieht die Verrechnungsstelle den dem Anstaltsträger gemäß § 41 Abs. 6 Tir KAG zustehenden „Hausanteil“ von (mindestens) 20 % ab. Der auf die Poolberechtigten insgesamt entfallende Anteil an den Honoraren (Pool) hat nach Abzug des „Hausanteils“ (mindestens) 45 % der verbleibenden Honorare zu betragen (§ 41 Abs. 7 lit. a Tir KAG). Dem Pool werden somit die um den „Hausanteil“ gekürzten „Nettobeträge“ im Ausmaß von (mindestens) 45 % zugewiesen, (höchstens) 55 % dieser „Nettobeträge“ verbleiben den honorarberechtigten Ärzten. Die

*Aufteilung des Pools auf die einzelnen Poolberechtigten (Poolanteile) erfolgt sodann anteilmäßig in einem angemessenen Verhältnis entsprechend der fachlichen Qualifikation der Poolberechtigten und der von ihnen erbrachten Leistungen.*

*Damit steht fest, dass der Honoraranteil der Poolberechtigten erst von dem um den „Hausanteil“ gekürzten Gesamthonorar errechnet wird, wodurch bei der Verbuchung der Sammel-Gutschriften bzw. bei der Auszahlung der solcherart gekürzten Beträge an die Poolberechtigten der „Hausanteil“ bei diesen auch anteilmäßig berücksichtigt wird. Indem dem Pool die bereits um den „Hausanteil“ gekürzten „Nettobeträge“ zugewiesen werden, haben die Poolberechtigten auch (anteilmäßig) diesen „Hausanteil“ in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu tragen. Aus dieser Vorgangsweise ist abzuleiten, dass die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte (die Poolberechtigten) Leistungen der Krankenanstalt direkt in Anspruch nehmen. Dem auf die Poolberechtigten insgesamt entfallenden Honoraranteil für die Mitwirkung an der Untersuchung und Behandlung von Sonderklassepatienten steht im Vorfeld der für die Inanspruchnahme der Infrastruktur der Krankenanstalt entfallende „Hausanteil“ gegenüber.*

*Diese Sichtweise wird auch der tatsächlichen Gestaltung der Dinge gerecht, weil die nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte, indem sie für die Sonderklassepatienten tätig werden, Einrichtungen der Krankenanstalt in Anspruch nehmen. Ihre ärztlichen Leistungen sind mit der Inanspruchnahme dieser Einrichtungen untrennbar verbunden. Der vom Bf. zumindest indirekt akzeptierten Festlegung der prozentmäßigen Anteile entsprechend dem in § 41 Abs. 7 Tir KAG verankerten Leistungsprinzip und dem danach ermittelten Ärztehonorar des Bf. steht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch eine entsprechende Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt im Rahmen seiner Leistungserbringung gegenüber. Dem Tir KAG ist nicht zu entnehmen, dass der an die Krankenanstalt für die Bereitstellung ihrer Einrichtungen zu leistende Kostenersatz in Form des pauschalen „Hausanteils“ nur die honorarberechtigten Ärzte höchstpersönlich träge.*

*Der dem Anstaltsträger gesetzlich eingeräumte Verrechnungsweg, den ihm zustehenden Kostenersatz in Form des pauschalen „Hausanteils“ von den vereinnahmten Honoraren (den Bruttoeinnahmen) sofort in Abzug zu bringen, ist aus Gründen der Vereinfachung betriebswirtschaftlich unumgänglich, bedeutet aber nicht, dass die den Poolberechtigten weitergeleiteten Honoraranteile nicht auch (anteilig) mit dem bereits einbehaltenen „Hausanteil“ belastet wären. Der bereits um den „Hausanteil“ gekürzte Honorarzufluss ändert nichts an der wirtschaftlichen Belastung der nachgeordneten Ärztinnen und Ärzte mit dem „Hausanteil“.*

*Der in wirtschaftlicher Betrachtungsweise festgestellte Sachverhalt ist im hier wesentlichen Kern mit jenem identisch, welcher der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde lag (vgl. VwGH 22.2.2007, 2002/14/0019, zur vergleichbaren Regelung des § 54 OÖ KAG 1997). Es ist daher auch die rechtliche Beurteilung korrespondierend vorzunehmen.*

*Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage kann dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen ist, dass beim Bf. der unmittelbare Zusammenhang zwischen dessen Honorareinnahmen für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse und den von diesen durch die vereinnahmende Krankenanstalt in Abzug gebrachten „Hausanteilen“ evident ist. Wird doch damit vom Finanzamt nichts anderes zum Ausdruck gebracht, als dass dem Bf. ein dem § 41 Abs. 7 Tir KAG entsprechender Anteil des den Ärztinnen und Ärzten der Krankenanstalt für die Behandlung der Patienten der Sonderklasse gebührenden Honorars zuzurechnen ist und der Bf. dementsprechend im gleichen Ausmaß auch für den in § 41 Abs. 6 Tir KAG geregelten Anteil von (mindestens) 20 % von den Ärztehonoraren für die Bereitstellung der Einrichtungen der Anstalt aufzukommen hat.*

7) Nichts anderes gilt im gegenständlichen Beschwerdefall. Dem Bf ist vom Rechtsträger der Krankenanstalt der bereits um den Hausanteil gekürzte Anteil an den ihm zustehenden Ärztehonoraren ausbezahlt worden. Durch den Ansatz der Nettoeinnahmen in seinen Einkommensteuererklärungen hat der Bf bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Endeffekt die tatsächlichen Betriebsausgaben geltend gemacht.

8) Dass der dem Anstaltsträger geleistete Hausanteil als tatsächliche Betriebsausgabe zu sehen ist, stellte der Bf auch nicht in Abrede, wenngleich er den Hausanteil nur den honorarberechtigten Ärzten und nicht aber (anteilmäßig) sich selbst zurechnete. Da vom Bf somit tatsächliche Betriebsausgaben geltend gemacht worden sind, verbleibt für die Geltendmachung pauschaler Betriebsausgaben gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 kein Raum, zumal § 17 Abs. 1 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 nur die Option einräumt, seine Betriebsausgaben entweder nach dem Durchschnittssatz gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln oder nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (vgl. auch RV/7104241/2015, zum Wr. KAG 1987; UFS 21.6.2012, RV/0396-F/10, UFS 5.10.2012, RV/0490-F/10, und UFS 11.7.2013, RV/0006-F/11, jeweils zum Vorarlberger Spitalgesetz; UFS 2.4.2008, RV/1039-L/07, zum OÖ KAG 1997).

9) Dem Eventualantrag der Bf, für den Fall der Nichtanerkennung des Betriebsausgabenpauschales, die ausgewiesenen tatsächlichen Betriebsausgaben der Jahre 2008 bis 2010 anzusetzen, war stattzugeben.

10) Weiters wendet der Bf zu Recht ein, dass das Finanzamt in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid für 2010 angeführt habe, dass der Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag) im Höchstausmaß von 3.900 € angesetzt worden sei, tatsächlich sei er aber auf den vom Finanzamt erhöhten Gewinn nicht angepasst worden.

Der vom Bf in der Beilage „E1a“ (Poolgelder) zur Einkommensteuer 2010 bei einem ausgewiesenen Gewinn von 29.648,15 € geltend gemachte Gewinnfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 von 3.854,26 € war auf Grund des nunmehrigen Gewinnes von



über 30.000 € um den Differenzbetrag von 45,74 € auf den Höchstbetrag von 3.900 € zu erhöhen.

Insoweit (hinsichtlich der zusätzlichen Betriebsausgaben und des Gewinnfreibetrages) war der Beschwerde für 2008-2010 daher teilweise Folge zu geben.

11) Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 2008 bis 2010 erfahren somit folgende Änderung:

Jahr	2008	2009	2010
Einkünfte aus s.A. lt. angef. Bescheid:	12.930,17 €	16.593,78 €	41.511,76 €
-Betriebsausgaben:	-1.247,60 €	-1.530,97 €	-1.195,08 €
-Differenz Gewinnfreibetrag:	--- €	--- €	-45,74 €
<b>Einkünfte aus s.A. lt. Erkenntnis:</b>	<b>11.682,57 €</b>	<b>15.062,81 €</b>	<b>40.270,94 €</b>

### III) Zulässigkeit einer Revision

1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

2) Hinsichtlich der in Pkt. I strittigen Frage, ob die im Jahr 2007 vermietete Wohnung als Einkunftsquelle anzusehen ist, wird, soweit es sich nicht um Tatfragen handelt, die das Gericht in freier Beweiswürdigung zu lösen hatte, auf die dort angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung verwiesen.

3) Zu der in Pkt. II strittigen Frage, ob bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Zusammenhang mit der Behandlung von Patienten der Sonderklasse nach Abzug des sogenannten „Hausanteiles“ das Betriebsausgabenpauschale gemäß § 17 Abs. 1 EStG in Abzug gebracht werden kann, hat der Verwaltungsberichtshof bereits in den oben angeführten Erkenntnis vom 22.2.2007, 2002/14/0019 ausführlich Stellung genommen. Diese Rechtsfrag ist daher bereits geklärt. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 13. Oktober 2016