

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin in der Beschwerdesache Beschwerdeführer, über die Beschwerde vom 24.05.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 18.04.2016, betreffend Einkommensteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Bf. erklärte in seiner **Einkommensteuererklärung 2010** einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung iHv 1.356,96 Euro. Der Verlust resultiert aus Reisekosten nach Frankreich bestehend aus Kilometergeldern, Nächtigungs- und Tagesgeldern.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2010 erläuterte der Bf. dazu:

„Aus der Vermietung resultiert ein Verlust von rund € 1.357,00. Es wird in den kommenden Jahren eine Vermietung in Frankreich beabsichtigt und wurden zu diesem Zweck Besichtigungen von Objekten in Frankreich durchgeführt. Der Verlust kommt als Folge von vorweggenommenen Werbungskosten zustande. Ich habe diese Ausgaben in der dafür vorgesehenen Beilage zur ESt-Erklärung E 1b berücksichtigt, wobei als Lageadresse mangels noch nicht vorliegendem Objekt meine Wohnsitzadresse angegeben ist. Die Besichtigungen sind im Akt dokumentiert.“

In einem ergänzenden Schreiben vom 8.7.2011 erläuterte der Bf., für welche konkreten zwei Objekte er sich im Jahr 2010 interessiert hat. Zu den Terminen führte er an:

„Wir haben einen Termin für den 30.8.2010 vereinbart, den wir dann telefonisch auf den 31.8.2010 verschoben hatten. Leider konnte ich den Termin im Endeffekt nicht wahrnehmen, da meine Schwiegermutter am 30.8.2010 verstorben ist und ich zur Familie meiner Frau nach Frankreichs), fuhr. Das Begräbnis fand am 3.9.2010 statt.“

(....) ursprünglich einen Termin zur Besichtigung für den 7.9.2010 vereinbart und diesen dann kurzfristig telefonisch auf den 27.8.2010 vorverlegt, da der Eigentümer zum ursprünglichen Termin verhindert war.“

Beiliegend übermittelte der Bf. eine beglaubigte Übersetzung seines Mailverkehrs mit reservations@... in dem er Besichtigungstermine fixiert. Wörtlich heißt es darin etwa:
„ Danke für Ihre Verfügbarkeit! Ich werde in der Provence bei Toulon zwischen dem 30.8 und dem 10.9. sein. Konnten wir ein Treffen für den 7.9 organisieren, falls die Hauser frei sind, da ich an diesem Tag, am Nachmittag, unterwegs nach Marseille sein werde. Für den Fall, dass die Objekte besetzt sind, wäre es vielleicht möglich, nur einen kurzen Blick hinein zu werfen, kurz bevor die nächsten Mieter am Samstag kommen? “

Neben weiteren Mails betreffend genauerer Termine ist einem Antwortschreiben von A (reservations@...) folgendes zu entnehmen:

*„ Guten Tag, Ich hoffe, es geht Ihnen gut.
Ich habe gerade mit den neuen Besitzern des Hauses 459 sprechen können. Sie wissen noch nicht, ob Saison-Vermietungen sie interessieren. Sie überlegen es sich, und ich rufe sie Ende der Woche an. Für das Haus 607, kein Problem, die Besitzer warten auf sie. Sie sind reizend. “*

Am 12.7.2006 wurde der Bf. vorläufig zur Einkommensteuer veranlagt. Dabei wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung iHv 1.356,96 Euro berücksichtigt.

Am 18.4.2016 wurde der Bf. **endgültig zur Einkommensteuer 2010** veranlagt. Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden nicht angesetzt.

Begründend führte das Finanzamt in gesondertem Schreiben unter anderem an:

„Die Ihren im Einkommensteuerverfahren 2010 vorgelegten Schriftsätzen beiliegenden Korrespondenzen mit Immobilienbüros zwecks Vereinbarungen von Terminen zur Besichtigung diverser Objekte deuten zwar eindeutig auf ein Interesse hin, eine Immobilie zu erwerben, jedoch konnte eine ernsthafte Vermietungsabsicht durch klar nach außen hin in Erscheinung getretene Handlungen nicht nachgewiesen werden, zumal auch - bis auf die Besichtigung der zwei Immobilien - offensichtlich keine weiteren diesbezüglichen Handlungen gesetzt wurden und auch in den Folgejahren keine Sachverhalte in Bezug auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht wurden (Ihrem Berufungsschreiben vom 2.6.2012 zum ESt-Bescheid 2011).“

Der dagegen eingebrachten **Beschwerde** vom 20.5.2016 ist auszugsweise zu entnehmen:

„Aus dem VwGH Tenor, dass Vorbereitungshandlungen zur Erzielung von Einkünften klar nach außen hin in Erscheinung treten müssen, wird nochmals betont, dass im Veranlagungsverfahren jedwede Mitwirkungspflicht zur Sachverhaltsermittlung erfüllt

wurde. Die vorgelegten Korrespondenzen zu potenziellen Kaufobjekten, Fotos sowie die Kosten für die Vor-Ort Besuche sind doch der Lebenserfahrung entsprechend Handlungen, die dem Erwerb von Immobilien vorausgehen. Dass nicht jede Besichtigung in einer „bindenden Vereinbarung“ mündet, versteht sich natürlich selbstredend, andernfalls es nie zu Werbungskosten in der Vorlaufphase einer Vermietung kommen konnte. Die beabsichtigte Vermietung beginnt nicht erst mit dem Mietvertrag, sondern nach allgemeiner Lebenserfahrung wohl schon mit der Suche und den damit verbundenen Kosten nach einem vermietbaren Objekt.

Die Behörde übersieht jedoch den 2. Rechtssatz in zur Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ergangenen VwGH Rechtsprechung (z.B. 21.10.1993, 92/15/0060; 23.6.1992, 92/14/0037), welcher in wiederholtem Male genannt wird, nämlich: ...aufgrund bindender Vereinbarungen **oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände**. Die vorgelegten Beweise sind wohl Umstände, die über eine abstrakte Absichtserklärung, eine Immobilie zu erwerben, hinausgehen.

Selbst wenn es im Jahr 2010 zu keinem Erwerb einer Immobilie zu Vermietung gekommen ist, stellen die entstandenen Aufwendungen trotzdem Werbungskosten dar, jedoch vergebliche (VwGH 21.10.1993, 92/15/0060; 10.11.1993, 93/13/0108). Dass es in der Folge zu keinem Erwerb einer Immobilie gekommen ist, lag einerseits an nicht den Vorstellungen entsprechenden Immobilien, andererseits an der damaligen Nicht-Finanzierbarkeit. Diese Umstände ändern jedoch nichts an der Eigenschaft der gesetzten Handlungen in Richtung Vermietung, da diese objektiv geeignet sind, eine Einkunftsquelle zu schaffen sowie ganz klar erkennbare nach außen gerichtete Handlungen darstellten.

Analog zu betrieblichen Einkünften, dessen Betriebsausgabenbegriff in der Einkunftsart VuV nach herrschender Judikatur jenem der Werbungskosten sehr nahe kommt, liegt eine werbende Tätigkeit bereits vor, wenn Aufwendungen zur Gewinnung der Betriebsmittel (hier außerbetrieblichen Wirtschaftsgüter) gemacht werden (VwGH 10.11.1993, 93/13/0108). Auch bei vergeblichen Werbungskosten besteht ein objektiv erkennbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb einer Immobilie und deren Vermietung. Dieser Zusammenhang ist in diesem Fall eindeutig gegeben und ich verweise auf die in der seinerzeitigen Berufung vom 18.8.2011 zum vorläufigen Einkommensteuerbescheid gemachten Ausführungen zu den Reisekosten und die vorgelegten Unterlagen. Es geht nicht darum, ob die Behörde, im Übrigen ohne jedwede Beweiswürdigung, den Zusammenhang verneint, sondern dass dieser objektiv erkennbar ist (VwGH 20.9.2001, 96/15/0231).

Die ernsthafte Vermietungsabsicht wird einerseits dadurch untermauert, dass mein Wohnsitz und Lebensmittelpunkt in Österreich liegt und daher keine Eigennutzung vorliegen kann. Andererseits werden Immobilien dieser Art nach allgemeiner Lebenserfahrung und aus Gründen der Eigenfinanzierung einer Vermietung zugeführt, da auch mangels unerschöpflicher Einkünfte meinerseits die Finanzierung und Erhaltung gesichert werden muss. Auf die im vorangegangenen Verfahren genannten Internetseiten zu Vermietungsobjekten in Frankreich wird verwiesen.

Ein weiterer Grund für die Anerkennung vergeblicher WK in der VuV ist in der Analogie zu Reisekosten für Vorstellungsgespräche zu sehen: auch wenn nicht jedes Vorstellungsgespräch in einem Dienstverhältnis mündet, werden angefallene Reisekosten aufgrund des objektiven Zusammenhanges mit der angestrebten Tätigkeit als Werbungskosten anerkannt. “

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.7.2018 begründete das Finanzamt damit, dass der auf die Vermietung eines Objektes gerichtete Entschluss im Beschwerdefall nicht klar und eindeutig (etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen iSd Rechtsprechung des VwGH 25.06.1997, 94/15/0227 oder VwGH 23.6.1992, 92/14/0037) nach außen in Erscheinung getreten sei:

„Mit der bloßen Besichtigung eines (Miet-)Objektes wird jedoch noch nicht die Absicht dokumentiert, ein solches auch tatsächlich zu erwerben und in der Folge zu bewirtschaften bzw. zu vermieten. Mehr als ein „ins Auge fassen“ einer möglichen Vermietung lässt sich daraus nicht ableiten. Es besteht vielmehr nur die Möglichkeit, dass eine besichtigte Immobilie in Zukunft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung verwendet wird. Der Entschluss des Steuerpflichtigen zur Vermietung tritt dadurch jedoch noch keinesfalls klar und eindeutig in Erscheinung. Es handelt sich bei der bloßen Besichtigung lediglich um eine Interessensbekundung zum Erwerb dieses Objektes als Vermögensanlage. Ob damit eine konkrete Vermietungsabsicht bzw. eine spätere Vermietung verbunden ist, lässt sich daraus noch nicht schließen. Hierbei ist außerdem zu berücksichtigen, dass aus familiären Gründen sehr wohl Beziehungen zu Frankreich bestehen.“

Im übrigen kämen Aufwendungen für ein in der Folge tatsächlich nicht erworbenes Mietobjekt nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 22.04.1998, 95/13/0129, VwGH 04.06.2003, 99/13/0173) als Werbungskosten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zwangsläufig nicht in Betracht.

Da tatsächlich kein Objekt angeschafft wurde, könnten die Kosten keiner konkreten Einkunftsquelle zugeordnet werden.

Im **Vorlageantrag** vom 5.8.2018 ergänzte der Bf:

„Die Behörde übersieht jedoch, dass in meiner Beschwerde von vergeblichen Werbungskosten die Rede ist. Mit diesem Antrag setzt sich die Behörde nicht auseinander und geht die Begründung insofern am Ziel vorbei, als es nicht mehr um vorweggenommenen Aufwand geht. Sie missachtet dabei einen zentralen Verfahrensbaustein des mangelnden Neuerungsverbot, vor allem bei langer Verfahrensdauer. Damit geht die Begründung ins Leere.

Nochmals wird darauf hingewiesen, dass es aufgrund objektiver Maßstäbe und der allgemeinen Lebenserfahrung (wie schon im von der Behörde zitierten Erkenntnis

VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016) zu beurteilen ist, ob nach außen hin in Erscheinung getretene Handlungen dazu geeignet sind, eine Einkunftsquelle zu schaffen. Dies ist zweifelsohne der Fall, wurde auch ein unabhängiger Dritter diese Besichtigungen als Anfangshandlungen zu einer VuV qualifizieren. Dass es im Endeffekt zu keiner VuV gekommen ist, liegt auch im Bereich des denkmöglichen und ist in der täglichen Praxis kein Einzelfall. Es geht nicht darum, dass von der Abgabenbehörde eine bestimmte wirtschaftliche Gestaltung der Vorbereitungsphase vorgegeben wird, sondern diese auf deren Zielrichtung zur Erlangung von Einnahmen zu untersuchen (vgl. BFG 29.7.2017, RV/2100723/2012 m.w.N.)

Selbst das BFG freundet sich mit der Rechtsansicht des dt. BFH an, den Begriff der Werbungskosten weit zu fassen und fehlende rechtliche Vereinbarungen für zB. den Erwerb von Immobilien nicht als Grund für eine Versagung von Aufwendungen dienen können (vgl. BFH 9.5.2017, IX R 24/16; SWK 2017/1375ff). Da das österr. Steuerrecht den Terminus der vergeblichen Werbungskosten kennt, geht es per definitionem schon von einem eventuellen Scheitern von steuerlich beachtlichen Handlungen aus, sonst hatte dieser Begriff teleologisch gesehen keine Existenz. Warum Handlungen zum Erwerb einer Einkunftsquelle im Endeffekt nicht zum Ziel führen, ist unbeachtlich (vgl. VwGH 27.4.2017, 2015/15/0069; 28.6.2017, 2016/15/0065).

Mit großem Erstaunen nehme ich den Begründungshinweis auf „...die familiären Beziehungen zu Frankreich...“ zur Kenntnis. Woher die Behörde diese Information nimmt und inwieweit aus diesem Grund die Anerkennung des Aufwandes abzulehnen ist, lässt sie offen. Einer Erklärung zur Informationsherkunft und deren missbräuchlicher Verwendung in diesem Fall sehe ich mit Spannung entgegen.“

Rechtslage

§ 16 (1) EStG 1988: Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch: (...)

Das BFG hat erwogen

Im Beschwerdefall ist strittig, ob Kosten für die Besichtigung eines Hauses in der Provence im Ausmaß von 1.356,96 Euro als Werbungskosten abzugsfähig sind oder nicht.

Werbungskosten sind nach § 16 Abs 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind demzufolge Wertabgaben, die durch eine auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind.

Auch Ausgaben, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden, können dabei grundsätzlich Werbungskosten sein, sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen; dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Auch vergebliche Aufwendungen führen zu Werbungskosten. Dabei muss allerdings die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung klar erwiesen sein (VwGH 31.1.2001, 99/13/0249).

Im Beschwerdefall sind die strittigen Aufwendungen angefallen, ohne dass es jemals zu Einnahmen gekommen wäre. Ob diese Aufwendungen als vorweggenommene oder vergebliche Werbungskosten zu bezeichnen sind, ist für die steuerliche Beurteilung völlig unerheblich.

Wesentlich ist ausschließlich, ob sie durch eine auf die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind.

Das ist eine auf der Tatsachenebene zu beantwortende Sachfrage.

Aus dem vorgelegten Akt ergibt sich hinsichtlich der Veranlassung der Aufwendungen folgendes:

- Der Bf. war dem Inhalt seiner Mails an `reservations@...` zufolge an zwei konkreten Häusern interessiert. Ob er diese kaufen (so sein Vorbringen) oder mieten (laut Mail von *A wissen die Eigentümer noch nicht, ob Saison-Vermietungen sie interessieren*) wollte, lässt sich aus den vorgelegten Unterlagen nicht eindeutig ableiten.
- Der Bf. erklärt in seinen mails zur Terminvereinbarung, dass er zwischen dem 30.8. und dem 10.9. in der Provence sein wird. Zu welchem Zweck gibt er nicht an.
- Der Bf. hat (wie in der BVE erwähnt) private Beziehungen zu Frankreich: In seinem ergänzenden Schreiben vom 8.7.2011 erklärt er, dass seine Schwiegermutter am 30.8.2010 verstorben sei und er deshalb zu deren Familie nach Frankreich gefahren sei.
- Der Forderung des Finanzamtes, ein „über Absichtserklärungen hinausgehendes Verhalten“ hinsichtlich der Vermietung einer Immobilie nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, trat der Bf. lediglich mit der Behauptung entgegen, dass die Besichtigung der Immobilie diese Vermietungsabsicht ausreichend dokumentiere.
- Laut eigenen Angaben im Vorlageantrag war es dem Bf. nicht möglich, den Ankauf einer Immobilie zu finanzieren.

Daraus ergibt sich hinsichtlich der Veranlassung durch eine Tätigkeit, die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtet ist, folgendes:

Wie schon in der Beschwerdevorentscheidung ausführlich dargelegt, wird *„mit der bloßen Besichtigung eines (Miet-)Objektes noch nicht die Absicht dokumentiert, ein solches auch tatsächlich zu erwerben und in der Folge zu bewirtschaften bzw. zu vermieten. Mehr als ein „ins Auge fassen“ einer möglichen Vermietung lässt sich daraus nicht ableiten“*.

Der vorgelegte Mailverkehr, aus dem sich das Interesse des Bf. an zwei bestimmten Häusern ableiten lässt, vermag keinerlei Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietung aufzuzeigen.

Nicht einmal die behauptete Kaufabsicht tritt klar in Erscheinung, da der französische Kontakt von einer „Saison-Vermietung“ spricht und es dem Bf. nach eigenen Angaben nicht möglich war, die Anschaffung zu finanzieren (was eine „Geldanlage“ ausschließt).

Es gibt keinerlei Hinweis auf Vermietungsaktivitäten oder diesbezügliche Versuche des Bf. wie beispielweise Kalkulationen, Gespräche mit Verwaltern oder ähnliches. Die Glaubhaftmachung der Vermietungsabsicht erschöpft sich in bloßen Behauptungen des Bf.

Das Interesse an Ferienhäusern (dokumentiert durch Mails an „reservations@... = Reservierungen) ist demgegenüber eine Aktivität, die typischerweise in der privaten Lebensführung (Urlaub) begründet ist. Außerdem gibt der Bf. in seinen Mails an, dass er im fraglichen Zeitraum (aus nicht näher bezeichneten Gründen) in Frankreich ist und in seinem ergänzenden Schreiben, dass er im fraglichen Zeitraum zur Beerdigung seiner Schwiegermutter (also privat veranlasst) in Frankreich war.

All diese Umstände legen nahe, dass sich der Bf. Ende August/Anfang September 2010 aus privaten Gründen in Frankreich aufgehalten hat und sich dabei auch für die Ferienhäuser interessiert hat.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Die Abgabenbehörde muss den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen. Die Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also ob sie den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut oder den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. zB VwGH 31.05.2017, Ro 2014/13/0025).

Wie der Bf. selbst betont, hat die Behörde „*aufgrund objektiver Maßstäbe und der allgemeinen Lebenserfahrung (wie schon im von der Behörde zitierten Erkenntnis VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016) zu beurteilen, ob nach außen hin in Erscheinung getretene Handlungen dazu geeignet sind, eine Einkunftsquelle zu schaffen*“

Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist eine Reise in das Heimatland der Ehegattin/ Lebenspartnerin üblicherweise privat motiviert. Der Bf. musste dementsprechend selbst einräumen, dass er aufgrund des Ablebens seiner Schwiegermutter nach Frankreich/ Frankreich gereist ist. Ebenso ist auch das Besichtigen von Ferienhäusern üblicherweise der Privatsphäre (Urlaub) zuzurechnen.

Der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung seines unüblichen, außergewöhnlichen Interesses an Ferienwohnungen für Zwecke der Vermietung vermag der Bf. dabei durch bloße Behauptungen zu belegen.

Nach objektiven Maßstäben ist damit eine der Einnahmenerzielung dienende Tätigkeit weder bewiesen noch glaubhaft gemacht.

Mangels Zusammenhanges mit einer der Einnahmenerzielung dienenden Tätigkeit ist ein Abzug der geltend gemachten Kosten gem. § 16 EStG nicht zulässig.

Im Übrigen kommen nach der Rechtsprechung des VwGH Aufwendungen für ein in der Folge tatsächlich nicht erworbenes Mietobjekt als Werbungskosten der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zwangsläufig nicht in Betracht (VwGH 4.6.2003, 99/13/0173, VwGH 22.4.1998, 95/13/0129).

Führen selbst die Anschaffungskosten der Einkunftsquelle im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten grundsätzlich nicht zu Werbungskosten (vgl zu den Einkünften aus Kapitalvermögen VwGH 28.9.1994, 93/13/0240), dann muss dies umso mehr für Kosten iZm der beabsichtigten Anschaffung einer Einkunftsquelle gelten, wenn es zur Anschaffung dieser Einkunftsquelle in der Folge nicht gekommen ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

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

Da im Beschwerdefall nur eine auf der Tatsachenebene zu beantwortende Sachfrage strittig war, liegt keine Rechtsfrage grundlegender Bedeutung vor.

Graz, am 6. September 2019