

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache Bf. Steuernummer XXX/XXXX, vertreten durch ECOVIS Austria Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Schmalzhofgasse 4, 1060 Wien, über die Beschwerde vom 07.06.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA Amstetten Melk Scheibbs vom 08.05.2013, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2010 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit den Einkommensteuererklärungen des Beschwerdeführers (Bf.) für die Jahre 2007 bis 2010 wurden dem Finanzamt, abgesehen von Einkünften aus einem Gewerbebetrieb sowie der Vermietung des Objekts A-Gasse, Kosten für das leerstehende Geschäftslokal in B-Straße 17, A-Stadt, als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2007 bis 2010 - 2.609,09 € (2007), 2.260,40 € (2008), 2.024,82 € (2009), 1.999,83 € (2010) - angezeigt. Der damalige Eigentümer der Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Lokal in A-Stadt war der mittlerweile am tt.mm.2018 verstorbene Vater des Bf., welcher einst die Räumlichkeiten im Obergeschoss dieses Hauses privat genutzt hatte. Mit einem zwischen dem Bf. und dessen Vater abgeschlossenen Vertrag wurde *"unentgeltliches Fruchtgenussrecht für die früher betrieblich genutzten Räumlichkeiten zugunsten des Bf."* begründet und die *"Schenkung auf den Todesfall für das Gebäude"* dokumentiert.

Aufgrund des Prüfberichts gemäß § 150 BAO betreffend u.a. die Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 vom 6.05.2013 (=PB) erließ das Finanzamt die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010, mit denen die Einkunftsquelleneigenschaft des Lokals in A-Stadt ab dem Jahr 2007 verneint und die Werbungskostenüberschüsse ab dem Jahr 2007 als Liebhaberei gewertet wurden. Strittig ist, ob der Bf. eine in den Streitjahren nach außen hin ersichtliche Absicht, das Lokal im Erdgeschoss des Hauses in A-Stadt für Bestandzwecke zu widmen, gehabt hat.

Seitens des Finanzamts wurde die Annahme der Tätigkeit als Liebhaberei damit begründet, dass über einige Jahre hinweg (geringe) Überschüsse aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten erzielt worden wären. Seit Mitte 2006 sei das Gebäude leer gestanden. Mit Ende 2012 sei lediglich der erste Stock (ehemals private Räumlichkeiten des Vaters des Bf.) wieder vermietet worden.

Seit 2007 seien keine ernsthaften Vermietungsbemühungen nachweisbar gewesen. Es soll zwar einmal einen Kontakt mit einem Makler gegeben haben, aber auch hier sei es zu keiner vertraglichen Vereinbarung betreffend Anbot des Objekts gekommen. Auch bei einer Objektbesichtigung anlässlich der Betriebsprüfung wäre ein Anbot zur Vermietung nach außen hin nicht erkennbar gewesen.

In den sechs Jahren seit der Leerstehung der Immobilie habe der Bf. niemals ernsthaft versucht, einen Mieter zu finden. Eine Vermietungsabsicht liege allerdings nur vor, wenn objektiv erkennbar ernsthafte Bemühungen vorhanden seien. Aus heutiger Sicht der Finanzverwaltung im Zuge der Betriebsprüfung -6.05.2013- sei die Vermietungsabsicht bereits 2007 aufgegeben worden. Ab diesem Zeitpunkt liege keine Einkunftsquelle mehr vor.

|                                                                        |
|------------------------------------------------------------------------|
| Berufung = Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2010 |
|------------------------------------------------------------------------|

Seitens des Bf. wurde die Liebhabereieigenschaft der Betätigung mit der Begründung verneint, dass das Lokal bereits vermietet gewesen wäre. Seit der Kündigung stehe es leer. Dem Betriebsprüfer sei der Kontakt des Bf. mit einem Makler samt Tätigwerden in dieser Sache bestätigt worden. Ein Vertragsentwurf mit einem potentiellen Mieter aus dem gegenständlichen Zeitraum sei vorgelegt worden. Der Vertrag wäre kurz vor Abschluss gewesen, bevor sich der Mieter letztlich doch gegen den Abschluss eines Mietvertrages entschieden hätte.

In dieser Zeit hätte der Bf. nach eigenen Angaben auch eine Tafel mit Mietanbot des Lokals vor dem Haus stehen gehabt, ohne die Tafel fotografisch dokumentiert zu haben. Das Erdgeschoss sei nicht für Wohnzwecke zu verwenden (typischer Geschäftsraumcharakter mit Auslagenscheiben etc.).

Die leer gestandene Wohneinheit wäre weder vom Bf., noch von dessen Vater bewohnt worden. Auch für das Obergeschoss hätte es Bemühungen zur Mietergewinnung gegeben, jedoch hätten Mieter -trotz intensiver Bemühungen- weder für das Obergeschoss, noch für das Untergeschoss gefunden werden können.

Werbungskosten wären immer nur für die anteiligen Kosten des Untergeschosses (Geschäftslokal) geltend gemacht worden.

Nach herrschender Rechtslage und Lehre sei die Nichtanerkennung dieser Kosten nicht zu argumentieren. Vielmehr hätten noch zusätzlich Werbungskosten für das Obergeschoss geltend gemacht werden können, da Vermietungsabsicht bestehe und - mittlerweile durch Abschluss eines Mietvertrages auch belegt - diese auch nachgewiesen worden sei.

Im Anschluss an die vorangegangenen Ausführungen zitierte der Bf. aus einem Artikel des Dr. Renner (UFS Linz) in der ÖStZ 2009 wie folgt:

- "Der VwGH hatte sich weiters mit einem Fall zu befassen, der Parallelen zu dem im Pkt.2.3. angeführten BFH-Urteil aus dem Jahr 2003 aufweist. Auch er betraf eine Immobilie, die bereits jahrelang vermietet wurde, für die es aber nach Kündigung durch den Mieter dem Vermieter trotz laufender Vermietungsbemühungen nicht möglich war, weitere Mieter zu finden. Der VwGH kam explizit zum Schluss, dass sich ein derartiger Fall von Sachverhalten, bei denen bislang noch keine Vermietung erfolgt sei, unterscheide:

*Die erforderliche Vermietungsabsicht liege nämlich erst dann nicht mehr vor, wenn entweder Immobilien objektiv erkennbar für private Zwecke, insbesondere private Wohnzwecke, gewidmet oder sonst objektiv erkennbar Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet würden. Die zu den Vermietungsbemühungen hinzutretende Suche nach potentiellen Käufern stehe der Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung jedoch genauso wenig entgegen, wie bei einer Suche nach potentiellen Käufern im Falle einer aktuell vermieteten Immobilie. Im Hinblick auf die in den Vorjahren erfolgte jahrelange Vermietung, dh somit die Beweiserbringung der tatsächlich vorhandenen Vermietungsabsicht, führe daher die - neben Vermietungsanstrengungen unternommene- Suche nach Käufern noch nicht dazu, dass nicht weiterhin die Vermietungsabsicht im Vordergrund stünde."*

Nach der Erklärung, wonach eine private Verwendung des Erdgeschosses nicht möglich (Geschäftslokal) sei, hielt der Bf. generell fest, dass die von der Finanzverwaltung teilweise vertretenen strengen Maßstäbe des Nachweises der Vermietungsabsicht immer nur im Zusammenhang mit Wohnimmobilien angeführt würden. Angesichts eines Lokals, dessen private Verwendung aufgrund der Objektausgestaltung faktisch gar nicht möglich sei, sei nach Ansicht des Bf. eine fehlende Vermietungsabsicht nicht unterstellbar. Außerdem wäre das Objekt in der Vergangenheit bereits vermietet gewesen. Die Vermietungsabsicht sei nachgewiesen worden.

|                                                 |
|-------------------------------------------------|
| abgabenbehördliche Stellungnahme zur Beschwerde |
|-------------------------------------------------|

Mit dem auf Abweisung der als Berufung bezeichneten Beschwerde gerichteten Schreiben der Außenprüfung wurde den Ausführungen in der Beschwerde im Wesentlichen entgegengehalten, dass die äußerst spärlichen Bemühungen, einen Mieter zu finden, zur Annahme einer Absicht, das Lokal zu vermieten, nicht ausreichen würden. Nicht einmal zum Zeitpunkt der Prüfung habe man es für nötig gefunden, am Objekt selbst nach außen erkennbar anzuzeigen, dass das Geschäftslokal zu vermieten wäre (siehe Fotos). Die Finanzverwaltung hätte daher in freier Beweiswürdigung von einer Beendigung der Vermietungsabsicht auszugehen gehabt.

Angesichts der Eigenschaft des Bf.-Vaters als Gebäudeeigentümer und des Genussrechts des Bf. allein für das Erdgeschoss des Objektes (Geschäftslokal) seien auch irgendwelche Einnahmen oder Werbungskosten für den Bereich des ersten Stockes für den Bf. irrelevant. Ansonsten wurde auf die Begründung im Bericht gemäß §150 BAO verwiesen.

|                               |
|-------------------------------|
| Vorlagebericht vom 13.08.2013 |
|-------------------------------|

Mit dem Vorlagebericht vom 13.08.2013 wurde die als Berufung bezeichnete Beschwerde dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Schreiben des BFG vom 26.06.2018

Mit BFG-Schreiben vom 26.06.2018 wurde der Bf. nach Ausführungen zu den Standortvorteilen von A-Stadt und dem Vorhalt, dass Vermieter das Finanzamt nicht unbegrenzt an den Kosten für leerstehende Wohnungen beteiligen könnten und der Vermieter nur dann, wenn er nachweisen könne, dass er sich ernsthaft und nachhaltig um einen Mieter bemühe, die Kosten für die leerstehende Immobilie als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der Einkommensteuererklärung absetzen könne, ersucht, den Sachverhalt und die Gründe, die im Jahr 2018 für die Einkunftsquelleneigenschaft des in Streit verfangenen Lokals ab dem Jahr 2007 sprechen würden, bekanntzugeben und die nachfolgend zitierten Fragen zu beantworten:

- *"Wenn sich ein Geschäftslokal nicht vermieten lässt, müssen Vermieter auch bereit sein, von ihren Forderungen abzurücken - sowohl beim Mietpreis, als auch bei der Auswahl der Mieter. Aus welchen Gründen ist der Abschluss des in der Beschwerde angesprochenen Bestandvertrags nicht zustande gekommen?"*
- *"Hat der Beschwerdeführer sein Verhalten bei der Vermietung des Lokals infolge dessen, dass die Tätigkeiten des Maklers und die Mietvertragsverhandlung in den Streitjahren erkennbar nicht erfolgreich gewesen waren, nachweislich angepasst und hat sowohl geeignetere Wege der Vermarktung gesucht, als auch seine Bemühungen, das Lokal in Bestand zu geben, intensiviert? Sind nach Abschluss der Betriebsprüfung Mietverträge betreffend das in Rede stehende Geschäftslokal abgeschlossen worden? Hat der Beschwerdeführer Zugeständnisse bei der Miethöhe oder in Hinblick auf die für ihn als Mieter akzeptablen Personen gemacht?"*
- *"In welchen Zeitraum ist ein Gesamtüberschuss der Einnahmen aus der Inbestandgabe des Lokals über die Werbungskosten ab 2007 zu erwarten?"*

Auf das Zitat des § 166 BAO folgte der Hinweis darauf, dass dem Schreiben sämtliche Beweismittel, insbesondere eine aktualisierte Prognoserechnung, beizulegen wären, die ein Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeiführen würden. Für den Fall, dass Bestandverträge betreffend das in Rede stehende Geschäftslokal innerhalb des Zeitraums von 2007 bis 2018 abgeschlossen worden wären, wären vor allem diese samt Zahlungsnachweisen an das BFG zu übermitteln.

Abschließend wurde dem Vertreter der belangten Behörde freigestellt, eine Stellungnahme zu diesem BFG-Schreiben abzugeben und Gespräche mit der Gegenpartei zwecks Lösung der strittigen Rechtsfrage zu führen.

BFG-Schreiben vom 27.09.2019

Mit BFG-Schreiben vom 27.09.2019 wurde dem Bf. angesichts der Tatsache, dass die Fa.A mit der Umsatzsteueridentifikationsnummer ATU 00000000 und den Kontaktdaten a) Telefon 0xxxxx, Ansprechpartner Fa.A Herr B.; b) E-Mail: info @ Fa.A.at., die Adresse für das Lager und den Verkauf mit A-Stadt, B-Straße 17 ausweise, nochmals die

Gelegenheit gegeben, die Vermietungsabsicht betreffend das Lokal A-Stadt für die Streitjahre nachzuweisen. Falls die Nutzung des Hauses durch den Inhaber der Fa.A Folge der Mietersuche in den Streitjahren gewesen sein sollte, wären den Bf.-Ausführungen sämtliche Beweismittel

+) zur Rechtsposition der Fa.A, Inh. Herr B., Technik-Zubehör, A-Gemeinde,  
Tel:+43/ ..., info @ Fa.A.at, www. Fa.A.at, (Mietvertrag, etc.),

+) für die näheren Umstände, die zur Gelegenheit für den Abschluss des z.B. Mietvertrags für die Immobilie geführt hätten,

+) für die Vermittlung der Fa.A. durch einen zwischen Bf. und dem Interessenten "Fa.A." tätig gewordenen Makler, beizulegen.

An das bislang unbeantwortet gebliebene BFG-Schreiben vom 26.06.2018 wurde erinnert. Abschließend wurde der Bf. darauf hingewiesen, dass bei Nichtbeantwortung auch des heutigen BFG-Schreibens aufgrund der Aktenlage davon ausgegangen werden könnte, dass der Bf. in den Streitjahren keine nachweisbare Absicht gehabt hätte, das Lokal für Bestandzwecke zu nutzen, weshalb die Beschwerde aus Mangel an Beweisen für eine Vermietungsabsicht betreffend das in den Streitjahren leergestandene Lokal als unbegründet abgewiesen werden könnte.

|                                                              |
|--------------------------------------------------------------|
| Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 23.10.2019 |
|--------------------------------------------------------------|

Mit Schreiben des steuerlich vertretenen Bf. vom 23.10.2019 wurde das BFG über die Veräußerung der Immobilie in A-Stadt vor wenigen Wochen informiert. In der Beilage zu dem Schreiben wurden a) die Mietverträge mit der ABC als Mieterin u.a. der Geschäftsräumlichkeiten im Objekt B-Straße 17 in A-Stadt vom 30.08.2014, 20.07.2016 und (ab dem) 1.04.2019, b) Verträge mit M.1 und M2 als Mieter der Wohnung im ersten Stock des Hauses an der letztgenannten Adresse vom 15.12.2012 und 6.03.2016 an das BFG zum Beweis dafür, dass das streitverfangene Objekt vermietet gewesen wäre, übermittelt. Zur Fa.A (Inhaber Herr B.) wurde angegeben, dass diese dem Bf. persönlich nicht bekannt sei [möglicherweise ein Untermieter der ABC]; der Bf. hätte einer Untervermietung des Geschäftsraums grundsätzlich zugestimmt. Da die Immobilie in Folge auch tatsächlich vermietet gewesen sei, sei von einer eindeutigen Vermietungsabsicht in den Streitjahren auszugehen.

|                                             |
|---------------------------------------------|
| Schreiben der Amtsvertretung vom 21.11.2019 |
|---------------------------------------------|

Wider das Vorliegen einer Vermietungsabsicht hinsichtlich der Geschäftsräume in A-Stadt ab dem Jahr 2007 wurde in der abgabenbehördlichen Stellungnahme zu jenem Schreiben vom 25.10.2019, mit dem das BFG das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23.10.2019 samt Beilagen an die Amtsvertretung weitergeleitet hatte, sinngemäß vorgebracht, dass die durch die Mietverträge betreffend die Mietobjekte an der Adresse B-Straße 17 in A-Stadt belegte Leerstellung der Geschäftsräume im Erdgeschoss von 2007 bis 2014 bzw. die Vermietung der Geschäftsräume ab dem Jahr 2014 (bloß) ein Indiz für eine erst nach den Jahren 2007 bis 2010 gefasste Vermietungsabsicht sei.

Auch die Vermietung der im Obergeschoss gelegenen Wohneinheit ab Ende 2012, bei der der Bf. als Vermieter im Vertrag aufscheine, obwohl dieser weder Eigentümer gewesen wäre, noch ein Fruchtgenussrecht für die Wohneinheit innegehabt hätte, liefere trotz der Tatsache, dass diese Vermietung des Wohnbereiches nicht beschwerdegegenständlich sei, einen Beweis für die Nichtvorlage einer Vermietungsabsicht in den Streitjahren. Die bisherige Begründung des Finanzamts [*"Nichterkennbarkeit eines nach außen hin ersichtlichen Vermietungsangebots am Objekt im Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Objektbesichtigung"*, *"Fehlen eines objektbezogenen Immobilienmaklervertrags bis zum Ende der Prüfungshandlungen"*, *"Nichtzustandekommen einer vertraglichen Vereinbarung mit einem Mieter"*) wurde durch folgendes Vorbringen ergänzt: Die Ausführungen, wonach eine Vermietungsabsicht durchgehend bestanden hätte und die Objekte schwer zu vermieten gewesen wären, weshalb ein Mieter nicht findbar gewesen wäre, stünden in Widerspruch dazu, dass Prüfungshandlungen im September 2012 begonnen hätten. Der Wohnraum wäre bereits ab Dezember 2012, die Geschäftsräume nicht einmal zwei Jahre später, nämlich mit September 2014 vermietet worden. Mit der Möglichkeit der Verlängerung dieser Verträge wäre bis ins Jahr 2019 hinein vermietet worden. Aus abgabenbehördlicher Sicht habe der Betriebsprüfungsbeginn mit den damit verbundenen Ermittlungen hinsichtlich der Vermietungsabsicht zum Objekt zur Aufnahme einer ernsthaften nach außen hin wirksamen Vermietungsabsicht geführt. Eine Absicht, die Objekte im Zeitraum 2007 bis 2012 zu vermieten, wäre sohin nicht vorgelegen.

|                                             |
|---------------------------------------------|
| Schreiben der Amtsvertretung vom 12.12.2019 |
|---------------------------------------------|

Mit Schreiben vom 12.12.2019 führte die Amtsvertretung zu den Verträgen zum Objekt B-Straße 17 in A-Stadt sinngemäß aus, dass sich durch Lage des Betriebssitzes der Firma ABC [B-Straße 19, A-Stadt] in unmittelbarer Nachbarschaft zum beschwerdegegenständlichen Gebäude bedingt die Frage nach dem Grund, warum die ABC nicht bereits vor dem Jahr 2014, ja bereits ab 2007 von der Möglichkeit der Miete von zusätzlichem Geschäftsraum Gebrauch gemacht habe, stelle.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Vermietungsabsicht der Bf. nicht deutlich genug nach außen getragen worden. Im Falle der Beschilderung des zur Vermietung bestimmten Gebäudes im Außenbereich oder des Gebäudeanbots mittels anderer Werbemaßnahmen zur Vermietung hätte die in unmittelbarer Nachbarschaft liegende Fa. ABC auch mit Sicherheit davon erfahren und den Geschäftsraum bereits im Zeitraum der Streitjahre mieten können. Ähnlich verhalte es sich mit der Wohnraumvermietung. Nach Betrachtung der Wohnsitze der Mieter der Wohneinheit, M.1 und M2, lasse sich feststellen, dass diese seit 2006 in unmittelbarer Nähe zum Bf.-Lokal wohnhaft gewesen wären. Wenn die Absicht, den Wohnraum zu vermieten, bereits früher nach außen hin erkennbar gewesen wäre, hätten M.1 und M2 unter Umständen auch bereits früher von der Vermietung des Wohnraums Gebrauch gemacht.

Nach Auskunft beim zuständigen Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel in Wien (FA 10) wäre eine Vergebührung der mit Schreiben der Bf. vom 23.10.2019 vorgelegten Mietverträge bis dato nicht erfolgt. Selbst wenn der Bf. keine

Selbstberechnung der Gebührenschuld vorgenommen hätte, hätte dieser trotzdem eine Anzeige an das FA 10 mittels Vorlage der Originaldokumente oder einer beglaubigten Abschrift der Mietverträge vornehmen müssen. Eine Anzeige oder Selbstberechnung der Gebührenschuld sei wahrscheinlich nicht erfolgt (siehe Ergänzungsersuchen durch das FA 10 vom 25.11.2019 im Anhang).

Diese Tatsache spreche nach Ansicht des Finanzamtes wiederum wider die Vorlage einer Vermietungsabsicht des Bf. bezüglich des Gebäudes ab dem Jahr 2007. Eine Person, die Vermietungsabsicht hege, werde im eigenen Interesse eine tatsächliche Vermietung der Bestandobjekte auch fristgerecht anzeigen.

Darüber hinaus zeigte die belangte Behörde dem BFG an, dass es nach Auskunft des FA10 bis dato zu keiner Vergebüßung der Mietverträge gekommen wäre. Am 25.11.2019 wäre ein Ersuchen um Ergänzung betreffend die Selbstberechnung und Anzeige der Mietverträge, für das noch eine Beantwortungsfrist bis Anfang 01/2020 laufe, ergangen. Im Anhang zu diesem Schreiben wurde der Mailverkehr mit dem FA10 samt Ersuchen um Ergänzung hochgeladen.

|                              |
|------------------------------|
| BFG-Schreiben vom 20.12.2019 |
|------------------------------|

Mit Schreiben vom 20.12.2019 wurde der steuerlich vertretene Bf. um Abgabe einer Stellungnahme zu den beigelegten Schreiben der Amtsvertretung vom 21.11.2019 und 12.12.2019 ersucht.

|                                                              |
|--------------------------------------------------------------|
| Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bf. vom 10.02.2020 |
|--------------------------------------------------------------|

Mit Schreiben vom 10.02.2020 wurde der Bestand der Vermietungsabsicht, welche nach Erachten des Bf. auch ausreichend dokumentiert worden wäre, damit begründet, dass Aufwendungen, die während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen, grundsätzlich abzugsfähig seien (siehe auch Renner ÖStZ 09/333 und UFSj 10, 44; Moser taxlex 13, 209). Bei Fassung eines Entschlusses, das Mietobjekt der privaten Verwendung zuzuführen, würden ab diesem Zeitpunkt keine Werbungskosten mehr vorliegen (VwGH 27.07.1994. 92/13/0175). Dies liege hier aber unstrittig nicht vor.

Aufgrund der Anmerkung der Amtsvertretung betreffend Werbungskosten für die Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss als Beschwerdegegenstand stelle sich die Frage einer privaten Verwendungsmöglichkeit nicht, sodass man nichts anderes als eine Vermietungsabsicht annehmen könne, weil aus grundsätzlichen wirtschaftlichen Überlegungen kein Eigentümer freiwillig auf mögliche Einnahmen verzichten würde. Eine unschädliche vorübergehende Unterbrechung der Einnahmenerzielung sei anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht der späteren Erzielung positiver Einkünfte klar erwiesen werden könne [z.B. Rechtsprechung: Aushänge in Geschäften und Inserate in Kleinanzeigern seien ausreichend]. Solche Maßnahmen wären auch gesetzt und - soweit erinnerlich - im Betriebsprüfungsverfahren und Beschwerdeverfahren auch vorgebracht worden (Fotos etc.). Alle Bf.-Bemühungen hätten letztendlich auch zu einer Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss geführt.

Wider die Behauptung in der Stellungnahme vom 21.11.2019, wonach die spätere Vermietung einen Rückschluss darauf gebe, dass der vermietungsfreie Zeitraum nur darin begründet sein könne, dass während des vermietungsfreien Zeitraums keine Absicht, das Lokal zu vermieten, bestanden hätte, wurde ins Treffen geführt, dass die Amtsvertretung dann wohl die Ansicht vertrete, dass ein ungewollter vermietungsfreier Zeitraum grundsätzlich denkunmöglich sei, und verkenne hier die Vermietungspraxis in der Realwirtschaft grundsätzlich. Die Amtsvertretung verkenne, dass insbesondere Geschäftsräumlichkeiten im ländlichen Bereich mitunter nur schwer vermietbar seien und daher trotz aller Bemühungen auch längere Zeiträume eines Leerstands leider üblich seien. Auch könne - wie aber in der Stellungnahme vom 21.11.2019 geschehen - die Vermietung von Wohnräumen und Geschäftsräumen nicht gleichgesetzt werden.

Wider die Argumente der Amtsvertretung in der Stellungnahme vom 12.12.2019 wurde zur Frage, warum der spätere Mieter der Geschäftsräumlichkeiten und der spätere Mieter der Wohnräumen die Räumlichkeiten nicht schon jeweils früher gemietet hätten, ins Treffen geführt, dass der Amtsvertretung der Umstand, dass die Mieter davor keinen Bedarf für die Räumlichkeiten gehabt hätten, hier wohl nicht in den Sinn gekommen sei. Zur Frage der Vertragsvergebührung wurde im Wesentlichen ein kausaler Zusammenhang dieser Frage mit dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren bestritten.

|                        |
|------------------------|
| FA-Mail vom 02.03.2020 |
|------------------------|

Mit Mail der Amtsvertretung vom 02.03.2020 wurde dem BFG im Wesentlichen mitgeteilt, auf eine weitere Stellungnahme zu verzichten.

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

#### **Feststehender Sachverhalt:**

Zwischen dem Bf. und dessen Vater ist eine Schenkung auf den Todesfall für das Gebäude in A-Stadt und ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht für die früher betrieblich genutzten Räumlichkeiten zugunsten des Bf. vereinbart worden. Noch im Jahr 2006 ist das in den Jahren 2007 bis 2010 leer gestandene Lokal auf der vom Bf. im Jahr 2019 verkauften Liegenschaft vermietet gewesen. Das anlässlich eines Kontaktgesprächs mit einem Makler gelegte Auftragsangebot betreffend die Lokalvermietung ist vom Bf. nicht unterschrieben worden, womit ein schlichter Maklervertrag nicht zustande gekommen ist. Die Aufstellung einer für Mietinteressenten bestimmten Tafel vor dem Haus B-Straße 17 in A-Stadt ist nicht dokumentiert. Ein Vertragsentwurf zwischen dem Bf. als Vermieter und N.N. als Mieter weist eine Mietzeit mit Beginn 1.7.2012 und die Bestimmung der Geschäftsräumlichkeiten für Wohnzwecke aus. Mit Ende 2012 ist lediglich die Erste Stock-Wohnung wieder vermietet worden. Die mit der ABC abgeschlossenen Verträge betreffend das Lokal vom 30.8.2014, 20.7.2016 und (ab dem) 1.4.2019 sowie die Verträge mit den Mietern M.1 und M2 vom 15.12.2012 und 6.03.2016 über die Erste Stock-Wohnung sind befristete Verträge gewesen.

Rechtslage

Gemäß § 28 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, insoweit, als sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 5 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen, die der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen.

Werbungskosten sind nur dann anzuerkennen, wenn sie mit früheren Einnahmen in einem Zusammenhang stehen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs können Aufwendungen auf zur Einkünfterzielung bestimmte Objekte auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Voraussetzung dafür ist aber, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann (vgl. z.B. VwGH 20.09.2001, 96/15/0231). Die bloße, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht reicht nicht (vgl. z.B. VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126; VwGH 24.07.2010, 2006/14/0034; VwGH 30.04.2003, 98/13/0127; VwGH 4.06.2003, 99/13/0173).

Für die Frage, ob Vermietungsabsicht bestand, ist nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28.06.2012, 2010/15/0016, nicht entscheidend, dass das Vorgehen der Abgabepflichtigen allenfalls "unwirtschaftlich" oder unzweckmäßig war. Es ist zwar zu fordern, dass der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung (bzw. hier das Erzielen von Einnahmen und Entgelten) hinarbeitet. Es geht dabei aber nicht darum, dem Abgabepflichtigen eine bestimmte, von der Abgabenbehörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben, sondern darum, die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist (vgl. VwGH 19.03.2008, 2007/15/0134).

Nach Jakom/Laudacher EStG 2019, § 28 Rz 9, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dann vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann und dies anhand objektiver Umstände nachweisbar ist. Der absehbare Zeitraum ist bei Vermietungen jene Zeitspanne, die bei Betrachtung des konkreten Falles zum getätigten Mitteleinsatz in vernünftiger, üblicher Relation steht (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171 zur Rechtslage vor der LVO).

Für entgeltliche Überlassungen ab 14.11.1997 ist bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO ein Zeitraum von 20, maximal 23 Jahren nach dem Anfallen von Aufwendungen maßgeblich. Bei Gebäudeüberlassungen nach § 2 Abs 3 LVO wird nunmehr ein Zeitraum von 25, maximal 28 Jahren herangezogen.

Nach Jakom/Laudacher EStG 2019, § 28 Rz 57, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist der Begriff "Werbungskosten" bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weit zu fassen; er nähert sich dem Begriff der Betriebsausgaben an. Aufwendungen auf Bestandsobjekte sind auch dann

Werbungskosten, wenn ihnen gerade keine Einnahmen gegenüberstehen, ausgenommen die Objekte können gar nicht der Erzielung von Einkünften dienen (VwGH 20.09.2001, 96/15/0231). Das gilt auch bei längerem Leerstehen, wenn der Vermieter ernsthaft versucht, einen Mieter zu finden und die Liegenschaft nicht privaten Zwecken des Eigentümers dient (VwGH 21.06.2007, 2005/15/0069).

Nach Jakom/Laudacher EStG 2019, § 28 Rz 61, und der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Werbungskosten, die während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen, grundsätzlich abzugsfähig. Wird der Entschluss gefasst, das Mietobjekt der privaten Verwendung zuzuführen, liegen ab diesem Zeitpunkt keine Werbungskosten mehr vor (VwGH 27.07.1994, 92/13/0175). Eine vorübergehende Unterbrechung der Einnahmenerzielung ist nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht der späteren Erzielung positiver Einkünfte aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger Umstände klar erwiesen werden kann (nach UFS 20.05.2011, RV/0776-L/08 reicht die Berufung auf Aushänge in Geschäften und Inserate in Kleinanzeigern nicht aus, wenn Nachweise darüber trotz Aufforderung nicht beigebracht werden können). Werden weder Vermietungsinserate vorgelegt, noch Makler beauftragt oder andere Anstrengungen unternommen, das Objekt zu vermieten, sind Leerstellungskosten nicht mehr absetzbar (BFG 19.09.2017, RV/5101308/2015).

Nach Jakom/Laudacher EStG 2019, § 28 Rz 61, kann im Fall der Beauftragung eines Immobilienmaklers nicht schon im ersten Jahr des Leerstehens das Weiterbestehen der Vermietungsabsicht verneint werden (UFS 4.12.2009, RV/0469-F/07). Maßgeblich ist, ob der Vermieter Maßnahmen im Rahmen seiner Möglichkeiten setzt, nicht, ob die Maßnahmen den Vorstellungen der Behörde von einem wirtschaftlichen zweckmäßigen Vorgehen entsprechen; unvorhergesehene Ereignisse, finanzielle Engpässe oder gesundheitliche Probleme dürfen dabei nicht unberücksichtigt bleiben (UFS 6.4.2009, RV/0203-G/05). Nimmt der Vermieter den Leerstand hin und bleibt untätig, spricht das gegen den Entschluss, zu vermieten (BFH 25.06.2009, IX R 54/08, BStBl II 10, 124).

### **Die Beschwerde war aus folgenden Gründen abzuweisen:**

Im gegenständlichen Beschwerdefall war die Abgabenbehörde (Betriebsprüfung) gemäß § 115 Abs. 1 und 3 BAO dazu verpflichtet, nicht nur den abgabepflichtigen Fall zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich waren, sondern hatte auch die Angaben des Bf. und amtsbekannte Umstände zugunsten des Bf. zu prüfen und zu würdigen. Dass die Betriebsprüfung keinesfalls nur Umstände, die zu einer höheren Abgabenbelastung führen, zu ermitteln und zu berücksichtigen hatte, ergab sich bereits aus § 114 BAO und § 115 Abs. 1 BAO. § 115 Abs. 3 BAO betont nochmals jede Absage an einseitig fiskalistische Vorgangsweisen. Auch wenn § 115 Abs. 3 BAO lediglich Angaben des Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände erwähnt, gilt die Verpflichtung für Finanzämter, die richtige (und nicht eine möglichst hohe) Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln, ganz allgemein.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes fand gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136) dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur der Abgabepflichtige Angaben zum Sachverhalt machen konnte. Die Verletzung einer die Partei treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht führt dazu, dass die Behörde den maßgebenden Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) festzustellen hat (vgl. VwGH 23.02.1994, 92/15/0159).

Nach § 167 Abs. 2 BAO hatte die Abgabenbehörde stets unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen war oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 167 Abs. 2 BAO genügte es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich gehabt hatte und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen hatte lassen (z.B. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 26.05.2011, 2011/16/0011; VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Unbestritten ist, dass Einkünfte aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten des Bf. in A-Stadt noch bis Mitte 2006 erzielt worden sind. Das Bf.-Lokal ist ab Mitte 2006 leer gestanden. Die nachfolgende Ablichtung (siehe auch Beilage 2) zeigt die Lage des A-Stadt-Lokals zwischen Zentrum (Rathaus) und Gewerbegebiet:



Wie aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu entnehmen ist, ist der Sachverhalt in Beschwerdefällen mit der Streitfrage, ob ein Vermieter die Vermietung tatsächlich beendet hat, stets sachverhaltsbezogen zu untersuchen. Wurde eine Immobilie schon jahrelang vermietet und konnte trotz Suche ein Nachmieter nicht gefunden werden, so ist das Ende der Vermietungsabsicht erst dann gegeben, wenn die Immobilie für private Zwecke gewidmet wird oder objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet werden (VwGH 21.06.2007, 2005/15/0069). Das heißt für den gegenständlichen Beschwerdefall: Aufgrund des Leerstands jenes Objekts in den Jahren 2007 bis 2010, das noch im Jahr 2006 tatsächlich für Bestandzwecke genutzt worden war und nach Beendigung des Bestandverhältnisses im Jahr 2006 nicht für private Zwecke gewidmet wurde, traf den Bf. als Fruchtniesser die Pflicht, Bemühungen um das Erlangen von Mietern nachzuweisen. Für den Ausgang des Rechtsmittelverfahrens war somit entscheidend, ob der Bestand einer Absicht in den Jahren 2007 bis 2010, das Lokal in A-

Stadt zu vermieten, nicht nur behauptet wurde, sondern durch den Bf. als Fruchtniesser hinreichend nachgewiesen werden konnte.

Mit dem Leerstand des Bf.-A-Stadt-Lokals in den Streitjahren war der Bestand einer Vermietungsabsicht bezüglich dieses Objekts innerhalb des Zeitraums von 2007 bis 2010 nicht zu begründen, weil bei Leerstand von betrieblichen Nutzflächen der Art des Leerstands nach zwischen dem strukturellen (konjunkturellen), gebäudespezifischen, spekulativen Leerstand und Leerstand durch Fluktuation zu unterscheiden ist. Das Leerstandsrisiko bei einem Geschäftslokal wird durch das Leerstandsmanagement (Risikomanagement) überwacht, dessen Aufgabe darin besteht, frühzeitige Indikatoren einer Fluktuation (Kündigung durch Mieter) zu erkennen und hierauf kurzfristig unter Ausnutzung bestehender Kündigungsfristen durch Wiedervermietung zu reagieren. Strukturellem Leerstand kann durch bessere Bauplanung und Beobachtung der Marktentwicklung begegnet werden.

Die Markttransparenz ist auf dem Immobilienmarkt wegen der Verschiedenheit der Immobilien eingeschränkt, sodass diese Intransparenz transparenzerzeugende Gewerbe wie z.B. jenes der Immobilienmakler hervorgerufen hat, die für die Verbesserung der Transparenz sorgen.

Makler vermitteln nicht nur Wohnungen, Häuser, Betriebsgebäude, Büros und Grundstücke, sondern sind auch Fachleute für Vermietung und Verpachtungen ebenso wie für den Kauf und Verkauf von Immobilien und sind somit befähigt, ihre Kunden von der ersten Besichtigung der Immobilie bis zum etwaigen Vertragsabschluss zu informieren und zu beraten. Immobilienmakler haben über die Kundenbetreuung hinaus auch Kontakt zu Bankkaufleuten und Hausverwaltern. Legen die dem Bf. gelegten Makleranbot ersichtlichen Daten zur Nutzfläche [ca. 130m<sup>2</sup>] und Zins [900,00 € inkl. 20% USt] einen monatlichen Nettomietzins von rund [750,00€/130m<sup>2</sup> =] 5,77€/m<sup>2</sup> als Grundlage für Verhandlungen mit Mietinteressenten offen, so war es gerade dieses Vermittlungsauftragsanbot des A-Maklers, das dem BFG Gewissheit über die Marktfähigkeit bzw. Marktgängigkeit der Bf.-Geschäftsräumlichkeiten in A-Stadt als Bestandobjekt in der Immobilienbranche im Bundesland Niederösterreich verschafft hatte. Ein einem Immobilienmakler erteilter Vermittlungsauftrag betreffend Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten ist final und primär darauf gerichtet, zur Vermietung von Lokalen berechnete Personen bei Zustandekommen eines Mietvertrages zur Zahlung einer Provision zu verpflichten. Nach Art und Inhalt eines Maklervertrages ist es üblich, ihn in Schriftform abzuschließen.

Wie der nachfolgenden Ablichtung aus dem vom Bf. gelegten Anbot (siehe auch Beilage 1) ersichtlich, lauteten die Auftragsbedingungen des Immobilienmaklers für die Vermittlung des Geschäftslokals in A-Stadt wie folgt:

### Auftragsbedingungen

Der Immobilienmakler wird mit der Vermittlung der Vermietung des nachstehend beschriebenen Objektes zu den angeführten Bedingungen beauftragt.

Der Auftraggeber ist:

- ☐ über dieses Objekt als Eigentümer Verfügungsberechtigter /  
☐ vom Verfügungsberechtigten bevollmächtigt und haftet für die Verbindlichkeiten aus dieser Vereinbarung

| Vermittlungsobjekt                                                               |           |                                                |                |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----------|------------------------------------------------|----------------|
| Art des Objektes: Geschäfte - Lokale - Geschäftslokal                            |           | Obj.Nr.:                                       |                |
| Adresse: Bahnhofstraße, A-3382 Loosdorf                                          |           | Top.Nr.: .....                                 |                |
| EZ: .....                                                                        | KG: ..... | GSt: .....                                     | Anteile: ..... |
| Gr./Nfl.: ca. 130 m <sup>2</sup>                                                 |           | Baujahr: ..... Bezugstermin: nach Vereinbarung |                |
| <input type="radio"/> Monatlicher Bruttomietzins: € 900,00<br>inklusive 20 % Ust |           |                                                |                |

Sonstiges (Kautions, Mietdauer, Zahlungskonditionen, Reparaturrücklage, Heizung, Lift, Inventar, Anschlüsse, etc.):

Geräumiges Geschäftslokal in der Nähe des Zentrums von Loosdorf.

Das Geschäftslokal ist vielseitig nutzbar und verfügt über eine Nutzfläche von ca. 130 m<sup>2</sup>.

Diese unterteilen sich in Verkaufsraum (ca. 44 m<sup>2</sup>), Büroraum (ca. 21 m<sup>2</sup>), Gang sowie zwei weitere Räume (14 sowie 8,5 m<sup>2</sup>).

Die Miete von € 900,- versteht sich inkl. Betriebskosten und Steuer.

Der Auftraggeber verpflichtet sich zur Bezahlung der nachstehenden Provision für den Fall, daß er mit dem vom Immobilienmakler namhaft gemachten Interessenten während oder nach Ablauf der vereinbarten Alleinvermittlungsfrist das vorgenannte Rechtsgeschäft abschließt. Die Provision gebührt dem Makler auch, wenn er in anderer Weise als durch Namhaftmachung (z.B. durch vermittelnde Tätigkeit) verdienstlich tätig geworden ist.

Das Fehlen der Unterschrift des Bf. unter dem Vermittlungsauftrag wird durch die nachfolgende Ablichtung des für die Unterschriften der Vertragspartner vorgesehenen Teils des Vermittlungsauftrags bestätigt:

### Sonstige Vereinbarungen

Der Auftraggeber bestätigt, eine Kopie dieses Vermittlungsauftrages mit dem beiliegenden Informationsblatt Nebenkostenübersicht und weitere Informationen gemäß § 30 b Konsumentenschutzgesetz (ÖVi-Form Nr. 13) erhalten zu haben.

Gerichtsstand und Erfüllungsort:

St. Pölten

am 02.09.2008

IMMOBILIENMAKLER / VERWALTER

.....  
Immobilienmakler

.....  
Auftraggeber

☐ Zutreffendes ankreuzen

Tatsache ist, dass das Auftragsexemplar nicht vom Bf. unterschrieben an das Maklerbüro retourniert worden ist. Mit dem Fehlen der Unterschrift des Bf. als Auftraggeber auf dem schlichten Maklervertrag war ein innerer Wille des Bf., das Geschäftslokal tatsächlich zu vermieten, dadurch, dass der Bf. den Makler nicht dazu bestimmt hatte, die Vermittlungsleistungen zu erbringen, nach außen hin nicht sichtbar. Auch sonstige Leistungen und objektive Umstände, die eine in den Streitjahren bestandene Absicht des Bf. zur Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen aus dem Geschäftslokal in A-Stadt offen legen hätten können, waren anhand des Arbeitsbogens nicht festzustellen, womit davon auszugehen war, dass der Bf. vom Fruchtgenussrecht, das Lokal in A-Stadt, das jemand anderem gehört hatte, selbst zu vermieten, nicht Gebrauch gemacht hatte und die Aktivitäten des Bf. in den Streitjahren nur darauf beschränkt gewesen waren, das Fruchtgenussobjekt pflichtgemäß auf Kosten des Bf. als Fruchtnießner instand zu

halten. Damit waren die außer Streit stehenden Sachverhaltselemente "*Kenntnis des Bf. über die Höhe des verhandelbaren Mietzinses*" und "*Nichtzustandekommen des Maklervertrages betreffend die Vermietung des A-Stadt-Lokals während der Streitjahre*" allerdings ausreichend, das Vorliegen jener Sachverhaltsvariante, bei der der Bf. die Gebäudeflächen trotz Möglichkeit einer Nutzung lediglich aus Spekulationsgründen nicht vermietet hatte, zu begründen. Voraussetzung für die abgabenrechtliche Anerkennung des Lokals in A-Stadt als Einkunftsquelle war aber, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte auf Grund über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Davon konnte im gegenständlichen Beschwerdefall keine Rede sein, weil der Bf. die Vorlage von Beweisen für über reine Absichtserklärungen hinausgehende Umstände, aufgrund dieser die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte aus dem Geschäftslokal in A-Stadt für die Streitjahre als erwiesen angenommen werden hätte können, schuldig geblieben war. Da eine Absicht des Bf., das A-Stadt-Lokal für die Streitjahre zu vermieten, aufgrund der Aktenlage nicht klar und eindeutig feststellbar war, war die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 abzuweisen.

Was die Ausführungen der steuerlichen Vertretung im Rechtsmittelverfahren anbelangt, war der Lokalbeschreibung als Mietobjekt im ländlichen Raum, demnach Geschäftslokale mitunter nur schwer vermietbar wären, weshalb trotz aller Bemühungen auch längere Zeiträume eines Leerstands üblich wären, zu erwidern, dass der ländliche Raum laut der Österreichischen Raumordnungskonferenz (ÖROK) im Österreichischen Raumentwicklungskonzept (ÖREK 2001) dadurch gekennzeichnet ist, dass er vielfältig strukturiert und relativ eigenständig ist, längst nicht mehr mit dem landwirtschaftlich genutzten Raum gleichzusetzen ist, kein residualer Ergänzungsraum, sondern

- Grundlage für die Lebensqualität des Gemeinwesens ist,
- zwischen Stadtumland und Peripherie aufgespannt ist,
- Flächenverantwortung für die Kulturlandschaften Österreichs trägt,
- verbindende Elemente wie die geringere Bevölkerungsdichte, spezifische sozioökonomische Strukturen und soziale Lebensweisen, die sich generell von jenen der städtischen Regionen unterscheiden, ausweist.

A-Stadt war und ist weder ein Dorf, noch irgendeine Gemeinde, sondern war bereits in den Streitjahren eine MARKTGEMEINDE. Die Bezeichnung "Marktgemeinde" ist eine kommunalrechtliche Bezeichnung für eine Gemeinde mit einem entweder historischen oder formell verliehenen Marktrecht. Zur Marktgemeinde erhoben werden-abgesehen von einem vorhandenen Marktrecht von alters her—etwa „Gemeinden, denen besondere Bedeutung zufolge ihrer geografischen Lage und ihres wirtschaftlichen Gepräges zukommt“ (vgl. § 3 Abs.2 NÖ Gemeindeordnung 1973 (NÖ GO 1973)).

Wie aus Kranewitter, Liegenschaftsbewertung<sup>3</sup>, Seite 54, zu entnehmen ist, erzielen Grundstücke, die in infrastrukturell voll aufgeschlossenen Regionen situiert sind, höhere Preise als Liegenschaften in ländlichen und weniger erschlossenen Gebieten. Zu den Bodenwert beeinflussenden Merkmalen zählt z.B. die Verkehrslage.

Hinsichtlich der Verkehrslage von A-Stadt in den Streitjahren war festzustellen, dass die Marktgemeinde A-Stadt an der Autobahn gelegen war und somit durch die Verkehrslage bedingt regionale Bedeutung als Wirtschaftsstandort in den Streitjahren gehabt hatte. Über den Anschluss an die Schnellstraße, die Ansiedlung einer Reihe von Firmen und Tankstellen an der Schnellstraße, die als Zentrum für das Gewerbegebiet fungiert hatten, hinaus verfügte A-Stadt mit Haltestellen für öffentliche Verkehrsmittel über einen Anschluss an das öffentliche Personenverkehrsnetz. Die Infrastruktur von A-Stadt war sohin von einer Art, die für das Funktionieren von Wirtschaft und Gesellschaft in den Streitjahren unabdingbar war.

Was die Lage des Bf.-Lokals in A-Stadt anbelangt, war das Grundstück mit dem darauf befindlichen Haus B-Straße 17 in A-Stadt dadurch, dass es an einer befestigten und zu jeder Jahreszeit befahrbaren Straße in A-Stadt gelegen war, als voll aufgeschlossen zu bezeichnen. Auf die geringe Entfernung des Hauses zur Ortsmitte und zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel sei verwiesen.

Der Leerstand des Bf.-Lokals an einem Wirtschaftsstandort mit einer solchen Infrastruktur nach Beendigung des Bestandverhältnisses im Jahr 2006 in den darauffolgenden Jahren in Verbindung mit dem Vermittlungsauftrag eines Immobilienmaklers, der dem Bf. einen Bruttomietzins von 900,00 € für das Lokal als Grundlage für bevorstehende Vertragsverhandlungen bestätigt hatte, legte die infrastrukturbedingte Verschiedenheit der Lage dieses Bf.-Lokals von jenen der leerstehenden Lokale an Standorten in Dörfern und Gemeinden, die nicht oder nicht einmal annähernd über eine Infrastruktur wie jener von A-Stadt in den Jahren 2007 bis 2010 verfügt hatten, offen. Mangels infrastrukturell bedingter Vergleichbarkeit der Lage des Bf.-Lokals in A-Stadt mit leerstehenden Lokalen außerhalb der Marktgemeinde A-Stadt war weder die *"Absicht, das jahrelang leerstehende Bf.-Lokal in A-Stadt zu vermieten,"* noch die *"Schwierigkeit, einen Mieter für das A-Stadt-Lokal während dessen Leerstehung zu finden,"* mit einem allgemeinen Hinweis auf leerstehende Objekte im ländlichen Raum begründbar.

Was den Nutzwert des Bf.-A-Stadt-Lokals in den Streitjahren anbelangt, sprach auch dieser für das Fehlen einer Vermietungsabsicht betreffend diese gewerbebetrieblichen Nutzflächen in den Jahren 2007 bis 2010, weil diese Geschäftsräumlichkeiten während dieser Jahre weder eine Rendite eingebracht, noch wirtschaftliche Vorteile mit sich gebracht hatten, ohne Funktion waren, obwohl Geld für das Lokal ausgegeben wurde, und daher für den Bf. ein unproduktives Vermögen, also "totes Kapital" dargestellt hatten, ohne dass der Bf. als Fruchtniesser von seinem Recht, das Lokal in A-Stadt zu vermieten, Gebrauch gemacht hatte.

Mit den Ausführungen im Schreiben des Bf. vom 10.02.2020, wonach aus *"grundsätzlichen wirtschaftlichen Überlegungen kein Eigentümer freiwillig auf mögliche Einnahmen verzichten würde"*, war eine Vermietungsabsicht nicht als erwiesen anzunehmen, weil der Fruchtniesser die Pflicht zur Erhaltung der dienstbaren Sache zwar gehabt hatte, jedoch war die gesetzliche Verpflichtung dahingehend begrenzt, als der Bf. als Fruchtniesser nur soweit Ausbesserungen vorzunehmen gehabt hatte, als er die dafür erforderlichen Kosten aus dem Ertrag der Sache bestreiten hätte können (z.B. aus

Mieterlösen). Der Bf. war somit nicht verpflichtet, darüber hinaus mit eigenen Mitteln für die Kosten aufzukommen.

Tatsache ist, dass jedes Lokal eine Rendite bringen kann, wenn die Lage attraktiv ist. Aufgrund der durch das Maklerangebot bestätigten Eignung des Lokals in A-Stadt zur Nutzung für Bestandzwecke war dem Bf. höchstens zuzugestehen, dass das Risiko bei Gewerbeimmobilien weitaus größer als bei Privatimmobilien ist, weil der Markt für Gewerbeimmobilien mehr Schwankungen als bei privatem Wohnraum unterliegt, womit wesentlich mehr Erfahrung und professionelles Vorgehen bei der Inbestandgabe von Immobilien gefragt ist. Diese Erfahrung ist vor allem bei der Vermietung eines Geschäftslokals notwendig, weil die Lage als wichtigster Faktor bei der Immobiliensuche gilt und daher für die Höhe des Mietzinses, der für Geschäftsräumlichkeiten verlangt werden kann, ausschlaggebend ist und sowohl bei Vermietungen als auch bei Verkäufen eine Rolle spielt. Je besser ein Objekt an den öffentlichen Nahverkehr, Straßen, A-Stadt-Zentrum, Einkaufsmöglichkeiten, Schulen, Kindergärten, angebunden und medizinisch versorgt ist (Praktische Ärzte, Fachärzte auf den Gebieten z.B. Unfallchirurgie, zahnärztliche Heilkunde, Gynäkologie, Kinderheilkunde, Osteopathie, Physiotherapie, etc.), desto mehr potentielle Mieter werden sich finden. Seitens des Bf. als Fruchtniesser hätte es daher vor der Vermietung der Beantwortung nicht nur der Frage nach der Höhe des erzielbaren Zinses, sondern auch jener ortsbezogenen Fragen nach der Entwicklung der Gemeinde in der Zukunft bzw. nach der Höhe der Arbeitslosenquote und der allgemeinen Lebensqualität bedurft. In den Eingaben des Bf. wurde jedoch nur dargelegt, dass a) ein Maklerkontakt nachgewiesen und ein Vertragsentwurf vorgelegt wurde, b) der Makler dem Betriebsprüfer den Kontakt mit dem Bf. und ein Tätigwerden in dieser Sache bestätigt hatte. Als Beweis für diesen Kontakt wurde bloß jenes Formular, das von Maklern als Nachweis fürmittlungsaufträge bei der Vermietung von Objekten mit Bezug auf den Charakter des Maklervertrags als schlichter Maklervertrag verwendet wurde, vorgelegt.

Dieses für den Bf. bestimmte (vom Bf. als Beweismittel vorgelegte) Makleranbot mit den genauen Daten des Immobilienmaklers (Vor- und Familienname, Adresse, Telefon- und Faxnummer), den Auftragsbedingungen, dem Stempel des Maklerbüros samt handschriftlicher Unterschrift des Maklers trat mit dem Zugang an den Bf. in Wirksamkeit. Da der Immobilienmakler sein Angebot nicht mehr einseitig widerrufen konnte, war es nunmehr allein beim Bf. gelegen, ob er den Maklervertrag zustande bringen wollte oder nicht, war er doch als Fruchtniesser gemäß § 513 ABGB verbunden, die dienstbare Sache als ein guter Haushälter in dem Stande, in welchem er sie übernommen hatte, zu erhalten und aus dem ERTRAGE die Ausbesserungen, Ergänzungen und Herstellungen zu besorgen. Standen den Ausgaben für das nachweislich zur Nutzung für Bestandzwecke geeignete Lokal in A-Stadt keine Einnahmen aus den Jahren 2007 bis 2010 und darüber hinaus bis zum Jahr 2014 gegenüber, so lagen Verhältnisse vor, aufgrund dieser eine Vermietungsabsicht des Bf. betreffend die Geschäftsräumlichkeiten in A-Stadt für die Streitjahre nicht als erwiesen anzunehmen war.

Auch mit den als Beweismittel angebotenen Mietverträgen für nach den Streitjahren gelegene Zeiträume war der Bestand einer Vermietungsabsicht bezüglich des Bf.-Lokals in A-Stadt innerhalb des Zeitraums von 2007 bis 2010 nicht zu begründen, weil eine Vermietungsabsicht betreffend das Gebäude B-Straße 17 in A-Stadt für die Jahre 2007 bis 2010 aus den Texten der Verträge nicht abzuleiten war. Darüber hinaus waren die als Beweismittel angebotenen Verträge nicht vergebührt, obwohl Mietverträge in Schriftform in den Streitjahren gebührenpflichtig gewesen waren, folglich dessen den Bf. die Pflicht, diese Verträge beim Finanzamt für Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern anzuzeigen, getroffen hatte. Ausschlaggebend für die Gebührenpflicht war der Inhalt der Urkunde, folglich dessen die Gebührenpflicht an den Abschluss des Vertrages anknüpft. Ob es auch zur Erfüllung des Rechtsgeschäftes kommt, ist unerheblich. Da die Verträge nach den Streitjahren gelegene Zeiträume betroffen hatten, war die Nichtvergebührung dieser Verträge für die Beschwerde nur insoweit von Bedeutung, als sie das Versäumnis des Bf., sich das zur Vermietung von Lokalen und Wohnungen erforderliche Wissen und Können nach der Beendigung des Bestandverhältnisses im Jahr 2006 und den Jahren danach zu verschaffen, dokumentiert hatten.

Auch die Ausführungen in den Eingaben des Bf. zu einem Vertragsentwurf, wonach ein Mietvertrag kurz vor dem Abschluss gewesen wäre, bevor sich der Mieter letztlich doch gegen einen Vertragsabschluss entschieden hätte, widersprachen der Annahme einer ernsthaft bestandenen Absicht, das Lokal in A-Stadt in den Streitjahren zu vermieten, weil "Pkt.II. Mietgegenstand" des Entwurfs betreffend ein Bestandverhältnis mit N.N. als Mieter des Hauses B-Straße 17 in A-Stadt, das am 1.07.2012 beginnen und durch Ablauf der Zeit ohne Kündigung mit 30.07.2013 enden hätte sollen, folgenden Text beinhaltet hatte:

- *"Vermietet wird die Wohnung im ersten Stock, die Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss, der Keller sowie der Garten des Hauses.... Der Dachboden wird nicht vermietet. .... Der Mietgegenstand darf nur zu Wohnzwecken des Mieters verwendet werden. ...."*

Der für Beweiszwecke vorgelegte Vertragsentwurf war insoweit ungewöhnlich, als er Verhältnisse in einem nach dem letzten Streitjahr gelegenen Zeitraum offen gelegt hatte, die von der Bf.-Absicht, dass die Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss nicht mehr - wie bis 2006 - für betriebliche Zwecke, sondern ausschließlich für Wohnzwecke zu nutzen wären, gekennzeichnet waren. Die Ungewöhnlichkeit der Absicht, das Lokal tatsächlich nur für Wohnzwecke zu vermieten, ergab sich aus der Lokalbeschreibung in der Beschwerde, dieser nach die Räumlichkeiten typischen Geschäftsraumcharakter (mit Auslagenscheiben etc.) gehabt hätten. Schaufenster sind nämlich großflächige Durchsichtfenster eines Handelsbetriebs oder eines Ladens, hinter denen Waren von außen sichtbar für Passanten zur Schau gestellt werden oder auf Dienstleistungen hingewiesen wird, und zählen für den stationären Einzelhandel/Fachhandel zu den wirksamsten Werbemitteln. Besteht die Funktion von Schaufensterauslagen darin, dass Interessenten durch den Informations- und Unterhaltungswert der Auslagen bedingt auf das Angebot aufmerksam gemacht und zu (Spontan-)Käufen verleitet werden sollen, so

war das Bf.-A-Stadt-Lokal für Wohnzwecke nicht zu verwenden. Der Vertragsentwurf aus dem Jahr 2012, demnach die Geschäftsräumlichkeiten ausschließlich für Wohnzwecke in Bestand gegeben werden sollten, war daher von seinem Inhalt her nicht geeignet, eine Absicht des Bf., das A-Stadt-Lokal für die Streitjahre zu vermieten, glaubhaft zu machen. Was das Vorbringen bezüglich einer vor dem Haus aufgestellten Anzeigentafel anbelangt, wurde seitens der belangten Behörde der Bf.-Angabe, wonach mit der thematisierten Tafel die Bereitschaft, das Lokal in A-Stadt zu vermieten, kundgetan worden wäre, die Aussagekraft über die Bf.-Vermietungsabsicht betreffend das A-Stadt-Lokal in den Jahren 2007 bis 2010 nach vorangegangener Außenprüfung beim Bf. abgesprochen. Dass der Bf. die in Rede stehende Tafel mit dem Anbot des Lokal zur Miete fotografisch nicht dokumentiert hatte, stand stets außer Streit. Da die Aufstellung der Anzeigentafel vor dem Haus B-Straße 17 in A-Stadt nicht nachgewiesen wurde, war ein nach außen hin ersichtliches Bemühen, das A-Stadt-Lokal für Bestandzwecke in den Streitjahren 2007 bis 2010 zu nutzen, anhand des Vorbringens zur in Rede stehenden Tafel nicht als erwiesen anzunehmen.

Auch die Ausführungen der steuerlichen Vertretung des Bf. zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs samt dem in der Beschwerde zitierten Artikel von Dr. Renner mit dem Titel "*Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung bei leerstehender Wohnung*", erschienen in der Österreichischen Steuerzeitung im Jahr 2009, machten eine in den Jahren 2007 bis 2010 bestandene Absicht des Bf., das Geschäftslokal in A-Stadt zu vermieten, ohne Vorlage von Belegen als Nachweis für Vermietungsinserate, die Erteilung eines Vermittlungsauftrags an einen Makler oder andere Anstrengungen, um das Objekt weiter zu vermieten, nicht glaubhaft.

Es stimmt zwar, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch im Bereich der Vermietung Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden können, bevor noch Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt werden, jedoch hat der Verwaltungsgerichtshof unmissverständlich erkannt, dass für diese Berücksichtigung weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, ausreichend sind.

Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinaus gehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es z.B. nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Vermietung oder Verkauf verwerten lässt (vgl. VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016; VwGH 30.04.2003, 98/13/0127, m.w.N.).

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgend war es der Bf., der den Nachweis für das Vorliegen der Vermietungsabsicht zu erbringen gehabt hatte. Da der Bf. die ihn für sein Beschwerdevorbringen treffende Beweisvorsorgepflicht verletzt hatte, war der maßgebende Sachverhalt im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO festzustellen.

Wie aus [https:// wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/unternehmensplanung-48330/version-271584](https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/unternehmensplanung-48330/version-271584) zu entnehmen ist, bedürfen unternehmerische Tätigkeiten einer Planung, damit ihre möglichen Auswirkungen überschaubar und ihr zukünftiger Erfolg so weit als möglich erkennbar gemacht werden kann. Eine ergebnisorientierte Planung ist die Produktion von Plänen, d.h. vereinfachter, symbolischer Modelle zukünftiger realer Systeme. Ein planmäßiges Verhalten in den auf die Beendigung des Bestandverhältnisses im Jahr 2006 unmittelbar nachfolgenden Streitjahren, getragen von der Bf.-Absicht, das Bf.-A-Stadt Lokal zu vermieten, war aufgrund der Aktenlage, insbesondere wegen der Unterlassung der Erteilung des in Rede stehenden Vermittlungsauftrags an den A-Makler und im Ergebnis der Hinnahme der Leerstehung des in Rede stehenden Lokals und den damit verbundenen Kosten in den Streitjahren, nicht festzustellen, folglich dessen schon im ersten Jahr des Leerstands das Weiterbestehen der Absicht, das Geschäftslokal zu vermieten, zu verneinen war. Da das Geschäftslokal erst im Jahr 2014 wieder Gegenstand eines Bestandvertrages gewesen sein soll, in dessen Rahmen der Bf. als Bestandgeber das Lokal an ABC als Bestandnehmer zur Nutzung für gewerbliche Zwecke gegen Entgelt zeitlich befristet überlassen haben soll, war der Leerstand des Lokals, was die Jahre 2007 bis 2010 anbelangt, als erwiesen anzunehmen.

Die einzelnen Sachverhaltselemente ergaben ein Gesamtbild, anhand dessen ein Verhalten des Bf. in den auf die Beendigung des Bestandverhältnisses im Jahr 2006 unmittelbar nachfolgenden Streitjahren zu erkennen war, dem der Entschluss, das Objekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, sondern leer stehen zu lassen, zugrunde gelegen war, folglich dessen die Aufwendungen während der in die Zeit der Unterbrechung der Einnahmenerzielung fallenden Jahre 2007 bis 2010 keine Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 waren.

In Hinblick darauf, dass der Bf. im Gefolge der Beendigung des Bestandverhältnisses im Jahr 2006 erst im Jahr 2014 wieder Einnahmen aus dem Geschäftslokal erzielt haben soll, hatte vor der Prüfung der erklärten negativen Einkünfte für die Streitjahre nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei zunächst die Beurteilung der Frage, ob der sich Betätigende die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt aufgrund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten "erwirtschaftet" hatte, zu treten. Mit der Verneinung der Frage, ob überhaupt eine Betätigung im Sinn des § 28 EStG 1988 für die Streitjahre vorgelegen war, waren die Werbungskostenüberschüsse einkommensteuerlich unbeachtlich und es erübrigte sich eine Auseinandersetzung mit der Liebhaberei.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Beschwerdefall war eine ordentliche Revision nicht zulässig, weil das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts, RV/7101994/2013, der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126; VwGH 24.07.2010, 2006/14/0034; VwGH 21.06.2007, 2005/15/0069; VwGH 4.06.2003, 99/13/0173; VwGH 30.04.2003, 98/13/0127; VwGH 20.09.2001, 96/15/0231) gefolgt war und die vom BFG getroffenen Tatsachenfeststellungen im Rahmen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) als erwiesen angenommen wurden.

### **Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz**

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 10. April 2020