

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Huber & Rosenthal Steuerberatung KG, Stadtplatz 56, 5280 Braunau am Inn, betreffend die Beschwerde vom 20. August 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2017 des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 1. Juli 2019 zu Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* beschlossen:

Der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 01.07.2019 und die Beschwerdeverentscheidung betreffend Einkommensteuer 2017 vom 21.10.2019 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache wird an die belangte Behörde zurückverwiesen.

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

## Begründung

### I. Verfahrensablauf

**1. Mit Kaufvertrag vom 15.10.2008** erwarb die Beschwerdeführerin (Bf.) vier Grundstücke der Liegenschaft der (vormaligen) Einlagezahl \*\*\*EZ\*\*\*, Grundbuch \*\*\*GB\*\*\* unter anderem mit den beiden Häusern \*\*\*1\*\*\* und \*\*\*2\*\*\* um insgesamt EUR 70.000,00.

**2. Betreffend die Einkommensteuer der Jahre 2008, 2009 und 2010** wurden die Besteuerungsgrundlagen seitens der belangten Behörde jeweils wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen gem. § 184 BAO im **Schätzungswege** ermittelt und unter anderem wie folgt veranlagt:

| Bescheid                                       | Einkünfte aus Vermietung<br>und Verpachtung insgesamt | Gesamtbetrag<br>der Einkünfte |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------|
| Einkommensteuerbescheid<br>2008 vom 30.09.2011 | 5.000,00                                              | 8.935,40                      |
| Einkommensteuerbescheid<br>2009 vom 30.09.2011 | 11.000,00                                             | 11.000,00                     |

|                                                |           |           |
|------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Einkommensteuerbescheid<br>2010 vom 30.08.2012 | 12.000,00 | 12.000,00 |
|------------------------------------------------|-----------|-----------|

Die beschwerdegegenständlichen Vermietungen sind hierbei nicht eigens ausgewiesen. Die den Bescheiden zugrunde gelegten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung können sich dabei offenbar auch aus mehreren unterschiedlichen Vermietungen bzw. Verpachtungen zusammensetzen.

**3.** Die belangte Behörde forderte die Bf. mit **Ergänzungsersuchen vom 22.11.2012** auf, betreffend deren Vermietung Folgendes nachzureichen:

„- *Nachweis des Erwerbes (Kaufvertrag, Übergabsvertrag etc.)*

- *Aufstellung über die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage*

- *Mietverträge*

- *genaue Aufstellung und Nachweis über die geltend gemachten Zehntelabschreibungen*

- *Aufstellung und Nachweis der beantragten übrigen Werbungskosten*

- *Prognoserechnung für das vermietete Objekt \*\*\*2\*\*\* ab Vermietungsbeginn*

*(warum keine Mieteinnahmen, ab wann wieder Mieteinnahmen??)“*

**4. Mit Einkommensteuerbescheid 2011 vom 10.01.2013** wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß mit EUR 11.649,36 festgesetzt. Davon entfielen auf das beschwerdegegenständliche Objekt (in der Beilage E1b zur Einkommensteuererklärung 2017 bezeichnet mit „\*\*\*2\*\*\*“) **negative Einkünfte von EUR -3.070,95.**

**5. Im November 2017** verstarb der Ehegatte der Beschwerdeführerin.

**6. Mit Kaufvertrag vom 28.02.2018** veräußerte die Beschwerdeführerin das Objekt (zu diesem Zeitpunkt verbüchert in der Einlagezahl \*\*\*EZ\_2\*\*\* des Grundbuches \*\*\*GB\*\*\*) um EUR 140.000,00.

**7. Die Einkommensteuer 2017** wurde mit **Bescheid vom 28.08.2018** zunächst (wie bereits die vorangegangenen Veranlagungen der Einkommensteuer betreffend die Jahre 2011 bis 2016) **erklärungsgemäß** festgesetzt.

**8. Der Einkommensteuerbescheid 2017** vom 28.08.2018 wurde mit Bescheid vom 01.07.2019 **gemäß § 299 BAO aufgehoben** und die **Einkommensteuer 2017** mit dem nunmehr angefochtenen **Bescheid vom 01.07.2019 neu festgesetzt**. Die (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt, da **Liebhaberei** vorliege:

*„Das Vermietungsobjekt wurde im Jahr 2018 vor Erzielung eines Gesamtüberschusses veräußert. Da die Vermietung vorzeitig eingestellt wurde und keine Nachweise erbracht werden konnten die belegen, dass der ursprüngliche Plan auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses abgestellt war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat, war die Betätigung für das Jahr 2018 als Liebhaberei zu beurteilen.“*

**9. Mit Bescheiden vom 02.07.2019** wurden die zunächst antragsgemäß ergangenen **Einkommensteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 unter Berufung auf § 295a BAO abgeändert** und die Einkünfte aus der Vermietung der auch hier beschwerdegegenständlichen Liegenschaften **\*\*\*1\*\*\*** und **\*\*\*2\*\*\*** nicht anerkannt, da das Vermietungsobjekt vor Erzielen eines Gesamtüberschusses veräußert worden war (Liebhaberei). Als Abänderungsgrund war die Veräußerung des Vermietungsobjektes vor Erzielung eines Gesamtüberschusses angeführt. Dagegen erhob die Bf. fristgerecht Beschwerde (vgl. Punkt 20., Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 02.01.2020, [RV/5101630/2019](#)).

**10. Mit Anbringen vom 01.08.2019** beantragte die Bf. die **Verlängerung der Beschwerdefrist** betreffend den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 01.07.2019 bis zum 31.08.2019. Die belangte Behörde reagierte nicht darauf.

**11. Am 20.08.2019** brachte die Bf. die verfahrensgegenständliche **Beschreibungsbeschwere** gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 01.07.2019 ein. Diese richtete sich gegen die von der belangten Behörde vorgenommene Beurteilung der Vermietung des Objektes in **\*\*\*PLZ\*\*\*** **\*\*\*Ort\*\*\***, **\*\*\*1\*\*\*** und **\*\*\*2\*\*\*** als Liebhaberei.

Die Bf. habe das Vermietungsobjekt im Mai 2008 um EUR 70.000,00 (ohne Nebenkosten) erworben. Dieses bestehe aus zwei Häusern mit insgesamt 5 Wohnungen und einer Wohnnutzfläche von insgesamt ca. 250-300 Quadratmetern. Zum Zeitpunkt des Erwerbes seien die Wohnungen vermietet gewesen. Die Bf. sei zum Zeitpunkt des Kaufes fünfzig Jahre alt gewesen und habe sich zum Erwerb entschlossen, um für die Zukunft vorzusorgen. Als Kleinlandwirtin (EUR 2.800,00 Einheitswert) habe sie sich nur eine kleine Pension erwartet.

Es sei daher geplant gewesen, das Objekt auf Dauer zu vermieten, um im Alter zusätzliche Einnahmen zu lukrieren.

Schon bald nach dem Erwerb habe sich herausgestellt, dass das Objekt von sogenannten Mietnomaden bewohnt worden sei, die schwere Schäden am Gebäude angerichtet hätten. Es sei deshalb zur Beendigung der Mietverhältnisse gekommen.

Das Ehepaar **\*\*\*3\*\*\*** habe sich entschlossen, das Doppelhaus zu sanieren, wobei diese Sanierungsarbeiten vom Ehepartner der Bf. in Eigenregie durchgeführt worden seien, weil dieser handwerklich sehr geschickt gewesen sei. Eine Sanierung durch Professionisten sei aus finanziellen Gründen nicht möglich gewesen.

Nach erfolgter Sanierung hätte das Objekt weiter vermietet werden sollen. Ein Weiterverkauf sei nie geplant gewesen, weil das Vermietungsobjekt als Altersvorsorge gedacht gewesen sei. Nach erfolgter kostengünstiger Sanierung durch den Ehepartner wären nach Ansicht der Bf. im Hinblick auf die Größe des Objektes zweifelsfrei gute Mieteinnahmen zu erzielen gewesen.

Der Ehepartner der Bf. sei jedoch erkrankt und im November 2017 plötzlich verstorben.

Die Bf. habe sich nicht in der Lage gesehen, das Objekt fertig zu sanieren und habe es daher 2018 verkaufen müssen.

Im Hinblick auf die tragischen Umstände, die zur Beendigung der Vermietungstätigkeit geführt hätten, sei es nicht gerechtfertigt, die seinerzeit begonnene Betätigung als Liebhaberei zu beurteilen. Wie dargelegt, sei der ursprüngliche Plan die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses gewesen. Ein Verkauf bzw. eine vorzeitige Einstellung sei nie geplant gewesen.

Die Bf. beantragte, die in Rede stehende Betätigung nicht als Liebhaberei zu qualifizieren.

**12. Mit Beschwerdevereentscheidung vom 10.09.2019** wurde die Beschwerde als verspätet **zurückgewiesen**, da die Beschwerde erst am 20.08.2019 bei der belangten Behörde eingelangt sei und ein Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist nur für die Bescheide betreffend die Jahre 2014-2016 gestellt worden sei.

**13. Mit E-Mail vom 11.09.2019** wies die steuerliche Vertretung der Bf. die belangte Behörde darauf hin, dass rechtzeitig ein Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist für das Kalenderjahr 2017 gestellt worden sei und daher die Beschwerdevereentscheidung betreffend das Kalenderjahr 2017 zu stornieren sei.

**14. Mit Bescheid gem. § 299 BAO vom 21.10.2019** wurde der **Zurückweisungsbescheid vom 10.09.2019 aufgehoben**, da der Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist bei der belangten Behörde fristgerecht eingereicht worden war. Die Zurückweisung der Beschwerde sei daher zu Unrecht erfolgt, da die Beschwerde nicht verspätet, sondern fristgerecht eingereicht worden war.

**15. Mit Beschwerdevereentscheidung vom 21.10.2019** wurde die Beschwerde vom 20.08.2019 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung führt die belangte Behörde aus:

*„Die Vermietungstätigkeit wurde vor Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses beendet. Dies stünde der Annahme der Ertragsfähigkeit grundsätzlich nur dann nicht entgegen, wenn die Beendigung wegen Unwägbarkeiten vorzeitig beendet wurde. Nicht als Unwägbarkeiten (anormale wirtschaftliche Verhältnisse) zählen z.B. notwendige Investitionen. Im Mai 2008 wurde das Vermietungsobjekt um 70.000,- erworben. Die Wohnnutzfläche beträgt insges. 250-300m<sup>2</sup>. Da es sich hierbei offensichtlich um einen sehr günstigen Kaufpreis handelt, wurde der*

*damalige Kaufvertrag einer genaueren Überprüfung unterzogen. Im Kaufvertrag vom 15.10.2008 wird dezidiert darauf hingewiesen, dass das Gebäude stark renovierungsbedürftig und derzeit vermietet ist. Das Argument, dass Mietnomaden schwere Schäden am Gebäude angerichtet hätten, geht daher ins Leere. Das Gebäude war zum Zeitpunkt des Erwerbs schon sanierungsbedürftig. Der Tod des Ehegatten an sich stellt eine objektive Unwägbarkeit in der Privatsphäre dar. Die Renovierungsarbeiten konnten durch ihn nicht mehr ausgeführt werden. Die notwendigen Investitionen waren zum Zeitpunkt des Kaufes bekannt. Es musste daher davon ausgegangen werden, dass ein Fachmann für die Sanierungsarbeiten herangezogen werden muss. Das ausschließliche Verantwortlichmachen einer Person mit Sanierungsarbeiten ist äußerst unüblich und der Wegfall dieser wird nicht als Unwägbarkeit angesehen, da man beim Kauf eines sanierungsbedürftigen Objektes auch mit Sanierungen durch Dritte, also Fachmänner, und somit eines höheren Finanzierungsaufkommens rechnen muss.“*

**16. Am 23.10.2019** wurde rechtzeitig ein **Vorlageantrag** eingebracht und die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung** beantragt.

Zur Begründung führte die Bf. aus, es werde nicht bestritten, dass das Gebäude zum Zeitpunkt des Erwerbs sanierungsbedürftig gewesen sei. Angesichts dessen habe sich die Bf. entschlossen, die Mietverhältnisse zu beenden und mit Sanierungsarbeiten zu beginnen.

Aus Kostengründen und weil sich die finanzierende Bank weigerte, einen zusätzlichen Kredit für die Sanierung durch Professionisten zur Verfügung zu stellen, habe sich die Bf. weiters dazu entschlossen, diese Arbeiten in Eigenregie durchzuführen, zumal ihr Ehegatte handwerklich sehr geschickt gewesen sei. Davon abgesehen falle es ihrer Ansicht nach in die Dispositionsfreiheit eines Steuerpflichtigen, solche Arbeiten in Eigenregie zu erledigen oder durch Professionisten durchführen zu lassen.

Das in Rede stehende Objekt bestehe aus fünf Wohnungen mit einer Wohnnutzfläche von insgesamt etwa 250-300 m<sup>2</sup>. Es liege somit eine sogenannte „große Vermietung“ vor, bei der es genüge, wenn innerhalb eines Zeitraumes von 25 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Im Rahmen der Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, seien außerdem geltend gemachte 1/10tel- Abschreibungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf eine „Normal-Afa“ umzurechnen.

Wie bereits im Schreiben der Bf. vom 20.08.2019 (Bescheidbeschwerde, Anm.) erwähnt, sei die Anschaffung dieses Objektes zur Altersvorsorge erfolgt. Es sei geplant gewesen, Wohnungen für Mieter zu errichten, die keine allzu hohen Ansprüche an ihr Wohnumfeld stellen.

Nach erfolgter Sanierung hätten jährliche Mieteinnahmen von wenigstens etwa EUR 16.800,00 erwirtschaftet werden können (280 m<sup>2</sup> à Euro 5,00 x 12). Im Hinblick auf die getätigten beträchtlichen Eigenleistungen, die nicht aktiviert werden könnten, hätte sich eine Afa-Basis von etwa EUR 200.000,00 ergeben (Afa 1,5 % von EUR 200.000,00 = EUR 3.000,00), was einen

jährlichen Überschuss von EUR 13.800,000 ergäbe (Mieteinnahmen [Euro 16.800,00] minus Afa [Euro 3.000,00]).

Insgesamt seien für dieses Objekt bis einschließlich 2017 Werbungskostenüberschüsse von ca. Euro 44.000,00 steuerlich geltend gemacht worden. Somit hätten sich in rund vier Jahren diese Überschüsse amortisiert.

Ein Gesamtüberschuss im Beobachtungszeitraum von 25 Jahren sei daher bei diesem Objekt zweifelsfrei zu erzielen gewesen.

Nach den Liebhabereirichtlinien 2012, Rz 16 sei das Auftreten von unerwarteten Umständen, z.B. eine schwere Erkrankung, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich.

Wie die belangte Behörde selbst feststellt habe, stelle der Tod des Ehegatten eine solche Unwägbarkeit dar. Eine Weiterführung der Sanierungsarbeiten durch Professionisten sei im Hinblick auf die Weigerung der kreditgebenden Bank, das Kreditlimit zu erhöhen, nicht möglich gewesen. Es habe daher ein Notverkauf durchgeführt werden müssen.

Dass die Sanierungsarbeiten durch den Ehegatten der Bf. bereits weit fortgeschritten gewesen seien, gehe auch daraus hervor, dass das in Rede stehende Objekt im Kalenderjahr 2018 schließlich um EUR 140.000,00 habe verkauft werden können und mittlerweile bereits wieder bewohnt werde.

Zusammenfassend sei das von der Bf. im Jahr 2008 gekaufte Objekt als Altersvorsorge gedacht gewesen. Keinesfalls sei beabsichtigt gewesen, dieses Objekt nach erfolgter Sanierung wieder zu verkaufen. Aus der Prognoserechnung gehe eindeutig hervor, dass im Zeitraum von 25 Jahren ein Gesamtüberschuss zu erzielen gewesen wäre.

Es werde daher nochmals beantragt, den im Kalenderjahr 2017 entstandenen Werbungskostenüberschuss anzuerkennen, nachdem eine Einkunftsquelle deshalb vorliege, weil bis zum Zeitpunkt der Beendigung, die Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nachvollziehbar bestanden habe.

**17.** Die Bescheidbeschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am **21.11.2019** vorgelegt.

**17.1.** Im **Vorlagebericht** führt die belangte Behörde aus, dass die Bf. mit Kaufvertrag vom 15.10.2008 vier Grundstücke der Liegenschaft EZ \*\*\*EZ\*\*\* GB \*\*\*GB\*\*\* mit dem vermieteten, renovierungsbedürftigen Haus \*\*\*2\*\*\* um EUR 70.000,00 erworben habe. In den Jahren 2011 bis 2017 sei aus der Vermietung des Hauses ein Werbungskostenüberschuss in der Höhe von ca. EUR 47.180 erzielt worden. Im November 2017 sei der Ehegatte der Beschwerdeführerin verstorben. Mit Kaufvertrag vom 28.02.2018 habe die Bf. das Objekt um EUR 140.000,00 veräußert. Mit Bescheiden vom 02.07.2019 seien die

Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 gemäß § 295a BAO abgeändert worden und die Einkünfte aus der Vermietung nicht anerkannt worden, da das Vermietungsobjekt vor Erzielen eines Gesamtüberschusses veräußert worden sei (Liebhaberei). Der Einkommensteuerbescheid 2017 sei gemäß § 299 BAO berichtigt worden.

Die belangte Behörde beantragte, die Beschwerde aus den in der Beschwerdevorentscheidung dargelegten Gründen abzuweisen. Sie legte zudem die Kaufverträge vom 15.10.2008 (Anschaffung der beiden Häuser \*\*\*1\*\*\* und \*\*\*2\*\*\*) und vom 28.02.2018 (Veräußerung) vor.

**17.2.** Laut dem **Kaufvertrag vom 15.10.2008** waren die beiden betreffenden Häuser zu diesem Zeitpunkt „stark renovierungsbedürftig und derzeit vermietet“ und trat die Bf. als Vermieterin in die Mietverhältnisse anstatt der Verkäufer ein. In Punkt „V. Übergabe“ wurde festgelegt, dass es der Bf. gestattet war, ab dem Tag des Einlangens des Kaufpreises am Treuhandkonto und der damit verbundenen Übergabe des Vertragsobjektes Adaptierungsarbeiten an den Gebäuden vorzunehmen. Unter Punkt VII. wurde der Bf. das Recht eingeräumt, den Wasserbezug der bisherigen Art noch bis spätestens 15.05.2009 aufrecht zu erhalten und dass die Bf. ab 16.05.2009 eine eigene Wasserversorgung für die Vertragsobjekte auf eigene Kosten beizustellen hatte, wobei hierfür bereits ein Brunnen bestehe.

**17.3.** Aus dem **Kaufvertrag vom 28.02.2018** geht hervor, dass die beschwerdegegenständlichen Liegenschaften von der Bf. um einen Kaufpreis in der Höhe von insgesamt EUR 140.000 veräußert wurden.

**18.** Mit **Beschluss** des Bundesfinanzgerichtes vom **27.11.2019** wurden die Bf. sowie die belangte Behörde zur Stellungnahme aufgefordert, da sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Akten eine nicht fristgerechte Einbringung der Beschwerde ergeben würde. Aufgrund der in der Folge nachgereichten Unterlagen – insbesondere des Fristverlängerungsansuchens vom 01.08.2019 – stellte sich heraus, dass die Beschwerde aufgrund des rechtzeitig gestellten Fristverlängerungsansuchens rechtzeitig erhoben worden war.

**19.** Die Bf. verwies mit **Eingabe vom 02.12.2019** auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.06.2010, [2006/15/0343](#) und 26.01.2011, [2005/13/0126](#) und übermittelte Fotokopien der das Beschwerdeverfahren betreffenden Bescheide und ihrer diesbezüglichen Eingaben an die belangte Behörde.

**20.** Mit **Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 02.01.2020**, [RV/5101630/2019](#) wurden die **Bescheide** der belangten Behörde betreffend **Einkommensteuer 2014, 2015 und 2016** der Bf. **ersatzlos aufgehoben**, da der Verkauf eines Mietobjektes im Zusammenhang mit der Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei kein Ereignis im Sinne des § 295a BAO ist und dieser eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung darstelle (vgl. VwGH 24.06.2010,

[2006/15/0343](#); VwGH 26.01.2011, [2005/13/0126](#)). Demnach ist anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (vgl. VwGH 15.01.2008, [2006/15/0219](#); VwGH 20.02.2008, [2007/15/0259](#); VwGH 25.06.2008, [2006/15/0085](#); VwGH 04.02.2009, [2006/15/0151](#)). Sehen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vor, sei nach § 295a BAO insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabeananspruches zeitigt (vgl. VwGH 15.01.2008, [2006/15/0219](#)).

**21.** Wie sich aus einer Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichts in die Daten des **Abgabeninformationssystems** des Bundes ergibt, wurde in den Jahren 2011 bis 2017 betreffend die Vermietung der beschwerdegegenständlichen Objekte ein Werbungskostenüberschuss in der Höhe von insgesamt EUR 47.182,23 gegenüber der belangten Behörde erklärt und von dieser zunächst erklärungsgemäß veranlagt:

| Jahr         | Einnahmen | Ausgaben                         |                                   |                 |                                    |                               | Ergebnis<br>( $\triangleq$ Summe Ausgaben) |
|--------------|-----------|----------------------------------|-----------------------------------|-----------------|------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------------|
|              |           | Aufwendungs-<br>betrag<br>§ 28/2 | Zehntel-<br>Absetzungen<br>§ 28/2 | AfA             | Fremd-<br>finanzierungs-<br>kosten | Übrige<br>Werbungs-<br>kosten |                                            |
| 2011         | -         | 1.771,34                         | 276,11                            | 911,46          | -                                  | 1.883,38                      | -3.070,95                                  |
| 2012         | -         | 1.325,86                         | 408,70                            | 911,46          | -                                  | 216,25                        | -1.536,41                                  |
| 2013         | -         | 1.462,95                         | 555,00                            | 911,46          | 1.004,33                           | 307,74                        | -2.778,53                                  |
| 2014         | -         | 13.787,55                        | 1.933,76                          | 911,46          | 946,90                             | 1.337,06                      | -5.129,18                                  |
| 2015         | -         | 9.314,82                         | 2.865,25                          | 911,45          | 896,48                             | 641,86                        | -5.315,04                                  |
| 2016         | -         | -                                | 1.911,11                          | 911,46          | 11.190,09                          | 260,12                        | -14.272,78                                 |
| 2017         | -         | -                                | 1.911,11                          | 911,46          | 12.256,77                          | -                             | -15.079,34                                 |
| <b>Summe</b> | -         | <b>(27.662,52)</b>               | <b>9.861,04</b>                   | <b>6.380,21</b> | <b>26.294,57</b>                   | <b>4.646,41</b>               | <b>-47.182,23</b>                          |

## II. Rechtslage

Nach [§ 115 Abs. 1 BAO](#) (Bundesabgabenordnung), BGBl. Nr. 194/1961 in der Fassung BGBl. I Nr. 136/2017 haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

[§ 274 BAO](#) idF BGBl. I Nr. 13/2014 lautet auszugsweise:

- (1) Über die Beschwerde hat eine mündliche Verhandlung stattzufinden,
1. wenn es beantragt wird
    - a) in der Beschwerde,

b) im Vorlageantrag (§ 264),  
(...)

(3) Der Senat kann ungeachtet eines Antrages (Abs. 1 Z 1) von einer mündlichen Verhandlung absehen, (...)

3. wenn eine Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt (§ 278).

(...)

(5) Obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem Einzelrichter und hat nach Abs. 1 eine mündliche Verhandlung stattzufinden, so sind Abs. 3 und 4 sowie § 273 Abs. 1, § 275 und § 277 Abs. 4 sinngemäß anzuwenden; hierbei sind die Obliegenheiten und Befugnisse des Senatsvorsitzenden dem Einzelrichter auferlegt bzw. eingeräumt.

Gemäß [§ 278 Abs. 1 BAO](#) idF BGBl. I Nr. 117/2016 kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevereinscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Nach [§ 278 Abs. 2 BAO](#) tritt das Verfahren durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

[§ 20 BAO](#) idF BGBl. Nr. 194/1961 lautet:

*„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“*

Gemäß [§ 2 Abs. 1 EStG 1988](#) (Einkommensteuergesetz), BGBl. Nr. 400/1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der bzw. die Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#), BGBl. Nr. 400/1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben (...).

Der Einkommensteuer unterliegen gemäß [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) idF BGBl. Nr. 400/1988 nur:

- „1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),*
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),*
- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),*
- 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.“*

[§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 Liebhabereiverordnung \(LVO\) 1993](#), BGBl. Nr. 33/1993 idF. BGBl. II Nr. 15/1999 lauten:

- „§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die*
- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und*
  - nicht unter Abs. 2 fällt.*

*Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.*

*Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“*

*(2) 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 (zB Wirtschaftsgüter,*

*die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*

*2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*

*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.*

*Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“*

### **III. Erwägungen**

#### **Feststellung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts**

Aufgrund der bislang vorgelegten Akten und selbst den aus dem Abgabensinformationssystem entnehmbaren Daten ist für das erkennende Gericht nicht ersichtlich, welchen Sachverhalt die belangte Behörde den angefochtenen Bescheiden konkret zugrunde gelegt hat (vgl. VwGH 20.02.2019, [Ro 2018/15/0017](#); 25.04.2019, [Ro 2018/13/0006](#)). Die belangte Behörde hat es unterlassen, wesentliche Feststellungen zum relevanten Sachverhalt zu treffen.

Insbesondere fehlen konkrete Feststellungen zur Beantwortung der Frage, warum die belangte Behörde grundsätzlich von einer (von der Bf. nachzuweisenden) Vermietungsabsicht der Bf. ausging.

Nach der vorliegenden Aktenlage wurden betreffend die streitgegenständlichen Wohnungen in keinem Jahr (2008-2018) Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Vermietungen waren demnach seitens der Bf. nach der Übernahme der Wohnungen beendet worden.

Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Objekt können unter Umständen auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Andererseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein solches (Miet-)Objekt sind vielmehr steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage.

Die Abgrenzung, ob bloß Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder Werbungskosten vorliegen, kann Schwierigkeiten bereiten, wenn aus einem Gebäude (noch) keine Mieteinnahmen erzielt werden, nach den Behauptungen des Steuerpflichtigen aber (später einmal) erzielt werden sollen. Das Vorliegen von Werbungskosten ist diesfalls nach Ansicht des VwGH nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist (VwGH 22.01.1985, [84/14/0016](#)).

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist es daher, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann, weil der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 76; VwGH 07.10.2003, [2001/15/0085](#); 31.03.2004, [2003/13/0151](#); 19.09.2007, [2004/13/0096](#) mwN). Es muss mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung erfolgen wird (VwGH 23.06.1992, [92/14/0037](#)).

Die Anschaffung eines Objekts (und auch dessen Sanierung) deuten für sich genommen noch nicht auf das Vorliegen einer Vermietungsabsicht bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes hin. Derartige Anschaffungen können ihren Grund durchaus auch im Wunsch nach sicherer Vermögensanlage haben (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 80; VwGH 23.06.1992, [92/14/0037](#)).

Im vorliegenden Fall ist daher zunächst zu klären, ob die Bf. die zu prüfenden Ergebnisse (negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG "erwirtschaftet" hat (UFS 11.03.2004, [RV/0450-I/03](#)).

Die belangte Behörde hätte daher zu erheben und festzustellen gehabt, ob entsprechende Nachweise einer ernsthaften und konkreten Vermietungsabsicht der Bf. vorliegen.

Selbst wenn nun dieses wesentliche Sachverhaltselement festgestellt wäre, wäre eine Beurteilung der Beschwerdesache noch nicht möglich, da in der Folge zu erheben wäre, ob mit dieser Betätigung ein Gesamtgewinn erzielbar gewesen wäre.

Die Bf. brachte mit Vorlageantrag vom 23.10.2019 in einer nur die Anschaffungs- und Sanierungskosten berücksichtigenden „Prognoserechnung“ vor, dass von einer „großen“ Vermietung ausgehend binnen 25 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre. Abgesehen davon, dass die genannte AfA-Basis von EUR 200.000 seitens der Bf. nicht näher erläutert wurde, ist eine derartige Betrachtung jedoch unzureichend und zur Ermittlung des Zeitpunktes des Vorliegens eines Gesamtüberschusses ungeeignet. Sie bezieht einige wesentliche Faktoren nicht ein: Leerstellungsrisiko (samt wegen Leerstellung nicht

verrechenbarer Betriebskosten), von der Bf. zu tragende liegenschaftsbezogene laufende öffentliche Abgaben, Aufwendungen für (aktuell und zukünftig) regelmäßig und nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten, Instandsetzungsaufwendungen, Fremdkapitalzinsen, Vorkehrungen für allenfalls steigende Fremdkapitalzinsen (aufgrund der in der Regel langen Laufzeiten ein typisches Risiko bei „großen“ Vermietungen).

Unklar ist zudem, ob in den von der Bf. abgegebenen Abgabenerklärungen auch die Betriebskosten vor Eintritt der Bezugsfähigkeit, welche ebenfalls die Bf. zu tragen hatte, miteinbezogen wurden. Es wäre daher zu erheben, ob die von der Bf. erklärten Ausgaben vollständig und glaubhaft sind, da auch während jahrelanger Sanierungstätigkeiten (in Summe wohl erhebliche) Betriebskosten angefallen sein müssen.

Die Angaben der Bf. zur Erzielung eines Gesamtüberschusses sind daher lückenhaft und ergänzungsbedürftig. Des Weiteren ging die belangte Behörde bis dato nicht auf das Vorbringen der Bf. im Vorlageantrag ein.

Dem Gericht wurden von den Parteien bislang keine (geeigneten) Prognoserechnungen vorgelegt. Eine Beurteilung, ob die von der Bf. vorgebrachte Tätigkeit objektiv zur Erzielung eines Gesamtüberschusses geeignet war und gegebenenfalls (keine) Liebhaberei darstellt, ist daher mit der bestehenden Aktenlage nicht möglich. Darüber kann zudem allenfalls nur im Falle eines Vorliegens einer Vermietungsabsicht, die wie ausgeführt zunächst zu erheben wäre, entschieden werden.

Seitens der belangten Behörde fehlen auch Feststellungen dazu, ob von einer „großen“ oder „kleinen“ Vermietung im Sinne der Liebhabereiverordnung (LVO) 1993 ausgegangen wurde.

Auch fehlen Feststellungen betreffend die konkrete Vermietung im Hinblick auf die Jahre 2008, 2009 und 2010 bzw. zu den Grundlagen der diesbezüglich vorgenommenen Schätzung betreffend die beschwerdegegenständlichen Vermietungsobjekte.

Die Klärung der Frage, ob eine Tätigkeit aufgrund des Vorliegens einer Unwägbarkeit beendet wurde, ist eine Feststellung auf Sachverhaltsebene (BFG 29.08.2014, [RV/2100449/2010](#)).

Zusammengefasst stellt sich heraus, dass der entscheidungswesentliche Sachverhalt erst erhoben werden muss und dazu auch eine Befassung der belangten Behörde mit dem bisherigen Vorbringen der Bf. erforderlich ist. Es wurden seitens der belangten Behörde jedenfalls (erforderliche) Ermittlungen im Sinne des § 115 Abs. 1 BAO unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Der Tatbestand des § 278 Abs. 1 BAO ist daher grundsätzlich erfüllt.

## Ermessensübung

Die Aufhebung unter Zurückverweisung nach § 278 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen (*Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 278 Rz 4; *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 278 Anm 2c; VwGH 02.02.2010, [2009/15/0206](#)). Die Ermessensübung (§ 20 BAO) ist zu begründen (VwGH 28.06.2007, [2006/16/0220](#); 16.12.2010, [2007/15/0016](#)).

Wie dargestellt, fehlt es an grundlegenden Feststellungen der Abgabenbehörde zur Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts. Ein Unterbleiben einer Zurückverweisung der Sache an die belangte Behörde würde auf ein erstmaliges Feststellen des dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegenden Sachverhalts (erst) auf Ebene des Bundesfinanzgerichts führen und damit dem Gericht eine Funktion zuordnen, die diesem nicht zukommt. Gleichzeitig würde die Beschwerdeführerin einer (bzw. womöglich der einzigen) Rechtsmittelinstanz beraubt werden.

Es würden die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Rechtsmittelbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es wäre nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Rechtsmittelbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (*Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 278 Rz 5 unter Verweis auf VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#); *Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 278 Anm. 2a; UFS 22.10.2008, [RV/0496-G/08](#); BFG 10.07.2014, [RV/5101379/2010](#); BFG 02.12.2015, [RV/3100270/2011](#)).

Auch nach [§ 265 Abs. 1 BAO](#) ist die Abgabenbehörde verpflichtet, vor der Vorlage der Akten an das Bundesfinanzgericht „etwa noch erforderliche Ermittlungen“ durchzuführen.

Im Einzelfall können auch Ermittlungsaufträge an die Abgabenbehörden die Verwaltungsgerichte von Ermittlungsschritten entlasten und eine meritorische Entscheidung somit erleichtern. Dabei sind jedoch allfällig drohende Verfahrensverzögerungen durch die Auslagerung einzelner Verfahrensschritte sowie die Sensibilitäten eines gerichtlichen kontradiktorischen Verfahrens bei der Nutzung dieser Möglichkeit zu beachten (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO<sup>3</sup> § 278 Anm. 2).

Erst durch weitere Erhebungen und den Kontakt zwischen der Bf. und der belangten Behörde wird der relevante Sachverhalt erhoben werden können. Im Vergleich zu einem gerichtlichen Verfahren, das zunächst allfällige Stellungnahmen und Erhebungsergebnisse den Parteien wechselseitig mit entsprechendem Fristenlauf zur Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hätte („Zwischenschaltung“ des Gerichts), erweist sich eine Aufhebung des angefochtenen Bescheides und Zurückverweisung der Sache als kosten- und zeitsparender. Es ist daher auch

aus Gründen der Verfahrensökonomie zulässig, gemäß § 278 Abs. 1 BAO vorzugehen und die (erstmalige) Ermittlung des relevanten Sachverhalts sicherzustellen. Die belangte Behörde ist gemäß § 278 Abs. 3 im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Gemäß [§ 209a Abs. 5 BAO](#) steht im Fall der Aufhebung unter Zurückverweisung der Sache (§ 278 BAO) die Verjährung nicht der (neuerlichen) Abgabefestsetzung entgegen, wenn der Bescheid binnen eines Jahres ab Bekanntgabe des aufhebenden Beschlusses ergeht.

### **Mündliche Verhandlung**

Die Bf. beantragte mit Vorlageantrag vom 23.10.2019 die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Da eine Aufhebung nach [§ 278 Abs. 1 BAO](#) erfolgte, konnte von einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 3 Z 3 iVm [§ 274 Abs. 5 BAO](#) abgesehen werden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss 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 Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich zudem auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden. Eine Revision ist daher unzulässig.

Linz, am 25. August 2020