

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Oberösterreichische Steuerberatungs- u. Wirtschaftstreuhand-GmbH & Co KG, Blütenstraße 15 Tür 4, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 11. März 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 10. Februar 2014 betreffend Einkommensteuer 2008 -2012 zur Steuernummer 09 - ***BF1StNr1*** 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

Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 10.2.2014 erließ das Finanzamt Wien 1/23 (Rechtsvorgänger des Finanzamtes Österreich – Dienststelle Wien 1/23; belangte Behörde) endgültig erklärte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2011 und den Einkommensteuerbescheid 2012. Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft ***Vermietung_Adresse***, wurden darin nicht mehr berücksichtigt. Die Bescheidbegründung lautet:

*„Die Liegenschaft ***Vermietung_Adresse*** wurde lt. Aktenlage im Jahr 2003 erworben. Seit dem Zeitpunkt der Anschaffung wurden bislang (zumindest bis 2012) keinerlei Einnahmen erzielt. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes ist daher zu verneinen. Die geltend gemachten Werbungskosten konnten aus diesem Grund bei der Ermittlung des Einkommens nicht berücksichtigt werden.“*

Beschwerde

Gegen diese Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008-2012 erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 11.3.2014 das Rechtsmittel der Beschwerde mit folgendem Wortlaut:
„Gegen die Einkommensteuerbescheide 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 alle vom 5.2.2014 legen wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der
Beschwerde
ein.

*Diese richtet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Liegenschaft ***Vermietung_Adresse*** in den angeführten Jahren.*

Wir beantragen die Werbungskosten in Höhe der eingereichten Steuerklärungen zu berücksichtigen, allerdings ohne Berücksichtigung der teilweise geltend gemachten AfA, da es sich bei diesem Objekt um ein zur Sanierung angeschafftes Gebäude handelt (VwGH 25.3.2013, 2010/150067).

*Es ergeben sich somit für die einzelnen Jahre folgende verbleibende Werbungskostenüberschüsse für das Objekt ***Vermietung_Adresse***:*

2008 €- 3.333,91

2009 €- 2.220,08

2010 €- 2.790,49

2011 €- 1.586,51

2012 €- 1.802,35

Begründung:

*Wie aus der angeführten und zitierten Aktenlage ersichtlich, wurde bezüglich des Objektes ***Vermietung_Adresse*** mehrfach Ergänzungsersuchen und Niederschriften eingefordert:*

Ergänzungsersuchen 21.7.2010 - Antwort Mail 30.7.2010

*Niederschrift FA ***Ort*** 13.9.2010*

Ergänzungsersuchen 22.9.2011 - Antwort Brief 14.10.2011

Ergänzungsersuchen 25.7.2012 - Antwort Brief 4.10.2012 mit Beilage

Nachtrag Brief 11.3.2013 mit Beilage

Aus diesen detaillierten Stellungnahmen ist ersichtlich, dass die Intentionen zur Erzielung von Vermietungseinnahmen von Anfang an gegeben waren. Durch faktische, bauliche und vor allem administrativen Hemmnisse insbesondere zur Erlangung der Umbau-, Aufstockungs- und Anbaugenehmigung ist es zu zeitlichen Verzögerungen und Umplanungen gekommen, welche vor allem auf die Mitwirkung des Gestaltungsbeirates zur Baugenehmigung zurückzuführen sind, da dieses „international“ besetzte Gremium nur in größeren Zeitabständen tagt. (s. insbesondere Stellungnahmen 14.10.2011 und 4.10.2012).

Die rechtskräftige Baubewilligung konnte erst im Mai 2013 erlangt werden.

*Da Herr ***Bf1*** mit seiner Trafik am Standort ***Ort*** unmittelbar Betroffener der Hochwasserkatastrophe am Inn im Juni 2013 war, musste er sich im 2. Halbjahr 2013 vorwiegend der Beseitigung der Katastrophenschäden sowie der Neueinrichtung der Trafik (Trockenlegungen, Gebäudesanierung, Neuanschaffung Geschäftseinrichtung inkl. EDV-Ausstattung) widmen.*

*Derzeit steht Herr ***Bf1*** in Verhandlung mit Baufirmen betreffend ***Vermietung_Adresse***.*

Aus diesen objektiv gesetzten Maßnahmen ist ersichtlich, dass ernsthafte Absichten zur späteren Einnahmenerzielung vorliegen, welche auch klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten sind (s. Renner, Werbungskosten bei unvermietbarer Immobilie? SWK 2009/985). Da die Einkunftserzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objektes erkennbar nicht aufgegeben wurde, liegen Werbungskosten auch in Zeiten des Leerstandes vor (BFH 11.12.2012, IX R 14/12).

Wir ersuchen um aufrechte Erledigung unserer Beschwerden und verbleiben

mit freundlichen Grüßen"

Beschwerdevorentscheidung

Am 27.10.2014 erließ die belangte Behörde für jeden angefochtenen Bescheid eine Beschwerdeentscheidung, mit der sie die Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat. Zur Begründung wurde dabei auf eine gesonderte Bescheidbegründung verwiesen. Diese gesonderte Bescheidbegründung lautet wie folgt:

*„Der Beschwerdeführer hat mit Kaufvertrag vom 27.5.2003 die Liegenschaft in ***Vermietung_Adresse*** um einen Preis von Euro 218.018,00 erworben und erklärt seit dem Jahr 2003 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die negativen Einkünfte der Jahre 2003 bis 2012 erreichen eine Höhe von 44.307,76 Euro.*

Im Zuge der Besichtigung anlässlich einer Betriebsprüfung am 28.3.2006 wurde festgehalten, dass sich das Gebäude im Umbau befindet, noch nicht vermietet ist und je nach Finanzierungsmöglichkeit fertiggestellt wird. Eine Vermietung ist ab dem Jahr 2010 geplant.

Im Schreiben vom 30.7.2010 an das Finanzamt führt die steuerliche Vertretung aus, dass die Vermietung von Substandardwohnungen von Anfang an nicht geplant war, weshalb eine Generalsanierung mit Aufstockung gewollt war. Nach der Anschaffung wurde bereits mit Vorbereitungsarbeiten wie Fenstertausch begonnen und auch durchgeführt. Dieses Projekt wurde jedoch durch das Auftreten von statischen Problemen für die Aufstockung und den Ausbau des Dachgeschoßes verzögert. Da es sich um einen Altbau handelt, ist der Zugang zu den statischen Grundlagen des Gebäudes sehr erschwert. Auf Grund der zu erwarteten statischen Anforderungen haben sich auch die geplanten Ausbaurkosten wesentlich erhöht, so

*dass auch bei der Finanzierung in wirtschaftlich schwierigen Zeiten weitere Problemfelder aufgetreten sind. Auf Grund der Fertigstellung der ***Nachbarimmobilie*** wurden in den letzten Wochen weitere Vorbereitungsarbeiten für die geplante Generalsanierung — wie Rodungsarbeiten und Schutt- und Müllbeseitigung aus dem Objekt- vorgenommen. Auf Grund der fortgeschrittenen Jahreszeit ist mit einer endgültigen Baubewilligung erst Ende diesen Jahres zu rechnen, so dass im Jahr 2011 mit den Sanierungs- und Ausbauarbeiten begonnen werden kann.*

Anlässlich der Aufnahme einer Niederschrift vom 13.9.2010 gab der Steuerpflichtige an, dass die Fertigstellung im Jahr 2011 erfolgen und mit ersten Mieteinnahmen Ende 2011 zu rechnen sein wird.

*Im Schreiben vom 14. Oktober 2011 wird mitgeteilt, dass noch kein genehmigter Bauplan vorliegt. Aus den Beilagen ist ersichtlich, dass mit Antrag vom 13.2.2011 die Erteilung einer Baubewilligung für einen Zu- und Umbau und die Errichtung eines Hofgebäudes in der [...] beantragt wurde. Verwiesen wird in dem Schreiben vom Magistrat der Landeshauptstadt ***Vermietung_Ort*** (Verhandlungsschrift vom 4.3.2013) auf Einreichpläne vom 16.1.2013, 26.2.2013 und Baupläne vom 21.1.2013 und 28.2.2013. In der Beschwerde vom 11.3.2014 wird ausgeführt, dass die rechtskräftige Baubewilligung erst im Mai 2013 erlangt wurde und aus all diesen Schritten eine ernsthafte Absicht zur Einnahmenerzielung hervorgeht.*

Die Einkünfte aus den außerbetrieblichen Einkunftsarten, zu denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehören (§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988), werden gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) ermittelt.

Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) liegen dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in einem objektiven Zusammenhang stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) zählen zu den Werbungskosten alle Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind. Werbungskosten können nach ständiger Rechtsprechung des VwGH unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für die Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, muss als klar erwiesen angesehen werden können. Dies gilt auch, wenn Objekte z.B. nach einer Vermietung (vorübergehend) leer stehen (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096). Die bloße nicht nach Außen getretene

Vermietungsabsicht reicht nicht (VwGH 24.7.2007, 2006/14/0034, vgl. auch Doralt, EStG9, § 28, Tz 94 f).

Die Berücksichtigung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, aus dem Objekt durch Vermietung Einkünfte zu erzielen und diese Entscheidung nicht aufzugeben hat.

Die Frage, ob (neben der Suche nach potenziellen Käufern) eine Vermietungsabsicht besteht, ist laut VwGH mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Die Wahl richtet sich danach, ob die Möglichkeit der Nutzung zu Wohnzwecken oder die Möglichkeit eines Verkaufes vor Vermietung für wahrscheinlicher gehalten wird (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096).

Nach Ansicht des VwGH genügt es nicht, dass der Steuerpflichtige die Vermietung der Wohnung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge fasst und sondiert, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Der auf Vermietung (und Verpachtung) des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss vielmehr klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0037). Auch der BFH (9.7.2003, IX R 102/00) verlangt, dass sich der Steuerpflichtige, auch wenn er die Wohnung gleichzeitig zum Verkauf anbietet, ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der leer stehenden Wohnung bemüht, um nicht von einer endgültigen Aufgabe der Einkünfterzielungsabsicht ausgehen zu müssen.

Sind die vom Steuerpflichtigen selbst unternommenen Bemühungen erkennbar nicht erfolgreich, hat er sein Verhalten anzupassen und die Vermietungsbemühungen z.B. durch Nutzung alternativer Bewerbungsmöglichkeiten oder durch Zugeständnisse bei der Ausgestaltung des Mietverhältnisses anzupassen.

Dass der Erwerb, der beabsichtigte Aus- und Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung des Objektes angesehen werden können, entspricht der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 15. Jänner 1981, Slg. 5541/F, vom 17. Mai 1988, 85/14/0106, vom 25. Juni 1997, 94/15/0227, und vom 23. Juni 1992, 92/14/0037).

Erst nach Abschluss der noch erforderlichen Arbeiten - deren Ende nicht absehbar ist - ist der Abschluss langfristig bindender, schriftlicher Mietverträge über sämtliche Wohneinheiten sinnvoll. Es ist daher noch nicht entschieden, ob tatsächlich eine Vermietung vorgenommen wird.

Erwägt ein Steuerpflichtiger, eine Immobilie entweder zu vermieten oder zu verkaufen, hat er sich noch nicht endgültig zur Einkünfterzielung entschieden. Es liegen daher keine vorweggenommenen Werbungskosten vor (zB. VwGH 30.4.2003, 98/13/0127; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132, VwGH 2006/15/0175) und die Beschwerde war abzuweisen."

Vorlageantrag

Am 28.11.2014 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag und begründete diesen wie folgt:

„Mit Beschwerde vorentscheidung vom 27.10.2014, zugestellt am 31.10.2014, wurde die Beschwerde unseres Mandanten als unbegründet abgewiesen.

Wir stellen deshalb den

Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Zur Begründung unseres Antrages fassen wir den Sachverhalt nochmals zusammen:

*Die Liegenschaft ***Vermietung_Adresse*** wurde von Herrn ***Bf1*** am 31.7.2003 erworben. Es handelt sich um ein Mietwohnhaus aus der Jahrhundertwende.*

*Dieses Objekt befand sich in keinem vermietbaren Zustand. Die Vermietung von Substandardwohnungen war von Herrn ***Bf1*** von Anfang an nicht beabsichtigt, weshalb eine Generalsanierung mit Aufstockung von vorne herein gewollt war. Nach der Anschaffung wurde bereits mit Vorbereitungsarbeit wie Fensteraustausch begonnen und auch durchgeführt. Dieses Projekt wurde jedoch durch das Auftreten von statischen Problemen für die Aufstockung und den Ausbau des Dachgeschoßes verzögert. Da es sich um einen Altbau handelt, ist der Zugang zu den statischen Grundlagen des Gebäudes sehr erschwert. Auf Grund der Ungewissheit bezüglich der statischen Parameter wurden verschiedene Ausbauvarianten hinsichtlich Statik und Bebauungsplan - wie Leichtbauweise oder Massivbau - erwogen und geprüft.*

*In weiterer Folge wäre eine Bauführung durch die unmittelbar angrenzende Großbaustelle „***Nachbarimmobilie***“ mit drei Tiefgaragenschoßen und zwei Obergeschoßen an der Nordseite in den Jahren 2009/2010 nicht zweckmäßig gewesen, da ja auch die Hof/Gartenseite unmittelbar an der Grundgrenze zur ***Nachbarimmobilie*** mit einem Hofgebäude verbaut werden sollte.*

*Nach Fertigstellung der angrenzenden „***Nachbarimmobilie***“ wurden im Oktober 2010 weitere Vorbereitungsarbeiten für die geplante Generalsanierung - wie Rodungsarbeiten und Schutt- und Müllbeseitigung aus dem Objekt - vorgenommen.*

*Im Frühling 2011 wurde ein überarbeitetes Bauansuchen beim Magistrat ***Vermietung_Ort*** eingereicht. Es haben Bauverhandlungen stattgefunden, aufgrund welcher das eingereichte Projekt an den Gestaltungsbeirat weitergeleitet wurde.*

Nachdem dieser nur in größeren Zeitintervallen tagt, stellen sich die weiteren Aktivitäten wie folgt dar:

10.05.2011: Magistrat ***Vermietung_Ort*** - Bauamt Androhung der Abweisung des Bauvorhabens
31.05.2011: Magistrat ***Vermietung_Ort*** - Bauamt Anforderung von Fassadenplänen

13.07.2011: ***Vermietung_Ort*** AG - Abwasser Änderung Abwasserentsorgungsanlage

06.09.2011: Magistrat ***Vermietung_Ort*** - Stadtplanung Ergänzung zu Fassadenplänen

10.09.2011: BMPG Baumanagement Übermittlung der Fassadenansichten

17.11.2011: Magistrat ***Vermietung_Ort*** - Stadtplanung Einladung zur Sitzung des Beirates für Stadtgestaltung

28.11.2011: Lokalausweis des Beirates für Stadtgestaltung Empfehlung des Gestaltungsbeirates: völlig neue Planung

In weiterer Folge wurden zwischen Planer, Baubehörde und Gestaltungsbeirat Verhandlungen geführt, die jedoch auf Grund unterschiedlicher Rechtsansichten zu keinem Ergebnis führten. Letztlich wurde diese Pattstellung dadurch gelöst, dass das Bauprojekt ***Vermietung_Adresse*** den Obliegenheiten des Gestaltungsbeirates entzogen wurde, da die eingereichte Planung ohnehin im Einklang mit dem bestehenden Bebauungsplan und der Bauordnung stand. Dadurch konnte der eingetretene Stillstand im Bauverfahren überwunden werden.

Mit 25.4.2013 wurde endlich die Baubewilligung auf Grund der Anträge vom 28.3.2011 erteilt. Im Jahr 2013 wurde das Bauprojekt ausgeschrieben und verhandelt.

Da Herr ***Bf1*** mit seiner Trafik am Standort ***Ort*** unmittelbar Betroffener der Hochwasserkatastrophe am Inn im Juni 2013 war, musste er sich im 2. Halbjahr 2013 vorwiegend der Beseitigung der Katastrophenschäden sowie der Neueinrichtung der Trafik (Trockenlegungen, Gebäudesanierung, Neuanschaffung Geschäftseinrichtung inkl. EDV-Ausstattung) widmen.

Die Baumeisterarbeiten wurden 2014 an die Baufirma ***** vergeben und mit der Bauführung im September 2014 begonnen. In wenigen Tagen wird die Dachgleiche für die Aufstockung erreicht (Anfang Dezember 2014).

Rechtliche Würdigung der Bescheidbegründung:

Die Beschwerde wurde vor allem deshalb abgewiesen, weil sich der Steuerpflichtige noch nicht entschieden habe, ob er die Immobilie vermieten oder verkaufen wolle und deshalb keine vorweggenommenen Werbungskosten vorliegen.

Die Finanzbehörde begründet jedoch nicht, weshalb sie zu dieser Schlussfolgerung gekommen ist. Ein verkaufswilliger Immobilienbesitzer investiert nicht jahrelang Zeit und Geld in ein aufwendiges Bauverfahren, um dieses vor oder nach Realisierung zu verkaufen. Es hat seitens des Steuerpflichtigen weder Verkaufs- noch Pazifizierungsbemühungen für Schaffung von

*Wohneigentum gegeben. Auch im Immobilien-Boom der letzten Jahre hat Herr ***Bf1*** keine Maßnahmen im Hinblick auf den Verkauf der Liegenschaft gesetzt.*

Es ist der Beschwerdevorentscheidung nicht zu entnehmen, weshalb die Behörde zu dieser Auffassung gekommen ist.

Es liegen deshalb Verletzungen von Verfahrensvorschriften vor, weil die Behörde es unterlassen hat darzustellen, auf Basis welcher getroffenen Feststellungen und welcher konkreten Beweismittel und welcher daraus gezogenen Schlussfolgerungen sie zur Ansicht gelangte, dass seitens des Steuerpflichtigen eine Verkaufsabsicht bestanden haben soll.

Auch der Hinweis, dass der auf Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen vielmehr klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten muss, ist der Bauphase entsprechend zu sehen. Der Steuerpflichtige hat Planungsaufträge vergeben, Anträge auf Zu-, Um- und Neubau eines Hofgebäudes gestellt, die Bauverhandlungen im Rahmen seiner Möglichkeiten betrieben und schließlich Angebote von Baufirmen eingeholt, Bauaufträge verhandelt und schließlich auch Bauaufträge vergeben und ist nunmehr in der Durchführung des Sanierungsprojektes, welches ab 2015 zu Mieteinnahmen führen wird (s. beiliegendes Baustellenfoto).

Der Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 23.6.1992, 92/14/0034 ist für den vorliegenden Fall völlig unzutreffend als Begründung angeführt, da im gegenständlichen Fall fertiggestellte, vermietbare Eigentumswohnungen vorlagen, welche jahrelang nicht vermietet wurden und es sich somit um unbegründeten jahrelangen Leerstand handelte. Im vorliegenden Fall liegen jedoch noch keine vermietbaren Wohneinheiten vor, sodass die konkreten Vermietungsbemühungen erst bei absehbarer Fertigstellung gesetzt werden können.

Die von Seiten der belangten Behörde erfolgte Beweiswürdigung ist auch insoweit nicht nachvollziehbar, als sich das in der Begründung Dargestellte aus dem zugrunde liegenden Akt nicht ableiten lässt. Die belangte Behörde hat der gegenständlichen Entscheidung somit einen aktenwidrigen Sachverhalt zugrunde gelegt. Die angefochtenen Bescheide erweisen sich - wie ausführlich dargestellt — somit in mehrfacher Hinsicht als rechtswidrig.

Wir ersuchen um antragsgemäße Erledigung.“

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung des Hauses in

Vermietung_Adresse in Streit steht. Das Objekt wäre im Jahr 2003 erworben worden und hätte sich in keinem vermietbaren Zustand befunden. Erst mit 25.4.2013 wäre die Baubewilligung erteilt und 2014 Baumeisterarbeiten vergeben worden und mit der Bauführung

schließlich im September 2014 begonnen worden. Auf Grund der langen Vorbereitungszeit wären die Verluste von der belangten Behörde nicht anerkannt worden, weil auch die eindeutige Absicht zur Aufnahme einer Vermietungstätigkeit nicht als erwiesen angenommen werden konnte.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Aktenanforderung

Im Zuge der Aktenanforderung durch das Bundesfinanzgericht wurde an die belangte Behörde auch die Frage herangetragen, ob „das Finanzamt von Liebhaberei ausgeht oder ob das Finanzamt der Ansicht ist, dass gar keine steuerbare Betätigung entfaltet wurde.“

Die belangte Behörde hat diesbezüglich wie folgt geantwortet:

„Zu Ihrer Frage darf mitgeteilt werden, dass das Finanzamt von keiner steuerbaren Betätigung ausgegangen ist. Die Vermietungsabsicht konnte nicht nachgewiesen werden.“

Möglich wäre aber auch Liebhaberei.

In den Jahren 2013 bis 2017 wurden wieder nur Verluste erklärt. Im Jahr 2015 geringe Einnahmen von 449,30 Euro und im Jahr 2016 in Höhen von 20,83 Euro.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erwarb im Jahr 2003 eine Liegenschaft in ***Vermietung_Adresse***. Die Liegenschaft befindet sich in einer Wohngegend einer Großstadt. In unmittelbarer Nachbarschaft zur Liegenschaft befindet sich ein innerstädtisches Einkaufszentrum mit sämtlichen Nahversorgern.

In den Jahren 2004 sowie in den Jahren 2013 bis 2017 wurden Renovierungsarbeiten sowie eine Gebäudeaufstockung durchgeführt. Im Beschwerdezeitraum (die Jahre 2008 bis 2012) wurden keine Einnahmen erzielt. Die geltend gemachten Ausgaben betreffen die laufenden Gebäudekosten. Im Zeitraum 2003 bis 2012 wurden insgesamt Ausgaben in Höhe von 49.387,41 erklärt. Im Zeitraum 2003 bis 2018 wurden Einnahmen in Höhe von € 470,13 und Ausgaben in Höhe von insgesamt € 70.817,66 erklärt.

Das Gebäude befand sich im Zeitpunkt der Übergabe in einem bestandfreien Zustand. Eine Prognoserechnung wurde nicht vorgelegt. Ein auf die Vermietung gerichteter Entschluss des Steuerpflichtigen ist in all diesen Jahren nicht ausreichend klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten.

Beweiswürdigung

Die Feststellung zum Erwerb der Liegenschaft ist einerseits unstrittig und gründet sich andererseits auf die Einsichtnahme in den Kaufvertrag vom 27.5.2003. Die Liegenschaft befindet sich in einer Seitenstraße im Stadtteil ***Bezirk***. In unmittelbarer Nachbarschaft befindet sich ein Nebeneingang zu einem Einkaufszentrum mit mehreren Lebensmittelgeschäften. Öffentliche Verkehrsmittel (Straßenbahn- und Bushaltestelle, Regionalbahnhof) und öffentliche Einrichtungen (zB Bezirksgericht, Schulen, etc) sind in wenigen Minuten fußläufig zu erreichen.

Aus den Steuererklärungen der Jahre 2003 bis 2007, in die Einsicht genommen wurde, ist ersichtlich, dass in den meisten Jahren eine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht wurde und teilweise vom Finanzamt auch anerkannt wurde.

Aus einer Beilage zur Steuererklärung 2017, in die ebenfalls Einsicht genommen wurde, ist ersichtlich, dass sich die Anschaffungskosten der Liegenschaft wie folgt zusammensetzen:

Gebäudeanteil (Kauf)	140.622,11
Renovierung 2004	23.718,66
Fernwärme 2005	5.000,00
Renovierung 2013	18.200,00
Renovierung 2014	204.486,81
Renovierung 2015	407.829,26
Renovierung 2016	156.150,73
Renovierung 2017	<u>32.824,62</u>
	988.832,19

Im Veranlagungsakt des Jahres 2008 findet sich auch eine Zusammenstellung der Werbungskostenüberschüsse für den Zeitraum 2003-2008, die vom Beschwerdeführer vorgelegt wurde. Darin wurden für diesen Zeitraum Werbungskostenüberschüsse in Höhe von € 33.368,33 ausgewiesen. Diese Summe differiert in Höhe von € 2.540,77 von den Werbungskostenüberschüssen, die in diesem Zeitraum bescheidmässig anerkannt wurden, zumal für das Jahr 2005 die Werbungskosten um einen Afa-Betrag in eben dieser Höhe vom damals zuständigen Finanzamt gekürzt wurden. In der Bescheidbegründung des (hier nicht strittigen) Einkommensteuerbescheides 2005, in die Einsicht genommen wurde, ist festgehalten, dass sich aus einem Telefonat mit dem Beschwerdeführer bzw. dessen steuerlichen Vertreter ergeben hatte, dass auch im Jahr 2006 keine Einnahmen vorliegen (wie schon in den Zeiträumen davor) und „über den Zeitpunkt der Fertigstellung (Bereitstellung zur Vermietung)“ im Jahr 2007 keine Aussage getätigt werden konnte.

Der Beschwerdeführer hat in einem Telefonat mit der Abgabenbehörde (laut Aktenvermerk vom 14.7.2009) mitgeteilt, dass die Vermietung für Wohnzwecke frühestens mit Fertigstellung 2010 erfolgen werde.

Am 30.7.2010 gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers per E-Mail bekannt, dass

-) das Objekt ***Vermietung_Adresse*** sich in keinem vermietbaren Zustand befindet und die Vermietung von Substandardwohnungen vom Beschwerdeführer nicht beabsichtigt ist;
-) der Austausch von Fenstern bereits durchgeführt wurde;
-) ein Dachgeschoßausbau geplant wäre;
-) mit Sanierungs- und Ausbauarbeiten erst im Jahr 2011 begonnen werden könne.

Am 13.9.2010 wurde mit dem Beschwerdeführer eine Niederschrift aufgenommen, in der angeführt ist, dass

-) ein Bauplan für die Aufstockung mit Datum vom 15.7.2010 erstellt wurde;
-) statische Berechnungen bereits im Jahr 2004 angestellt wurden;
-) der Bauplan noch nicht bei der Baubehörde eingereicht wurde;
-) im Jahr 2011 mit der Fertigstellung und ersten Mieteinnahmen zu rechnen wäre.

Mit Ergänzungsersuchen vom 22.9.2011 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, eine detaillierte Planungsrechnung für das Gebäude ***Vermietung_Adresse*** vorzulegen, zumal seit dem Jahr 2003 ausschließliche Werbungskostenüberschüsse erklärt wurden. Dieses Ergänzungsersuchen wurde dahingehend beantwortet, dass das Bauansuchen im Frühjahr 2011 eingereicht wurde. Die von der Abgabenbehörde verlangte Planungsrechnung wurde nicht vorgelegt. Dies wurde damit begründet, dass wegen der fehlenden Baubewilligung die Kosten nicht abschätzbar wären.

Im Verwaltungsakt ist auch keine Planungsrechnung oder Prognoserechnung auffindbar.

In der Beschwerde vom 11.3.2014 werden die Verzögerungen des Umbaus (bzw der Aufstockung) mit der Mitwirkung des Gestaltungsbeirates beschrieben. Tatsächlich wurde das Gebäude 2003 erworben und erst im Jahr 2010 ein Bauplan zur Aufstockung erstellt, der im Jahr 2011 bei der zuständigen Baubehörde eingereicht wurde. Eine Verzögerung, die der Gestaltungsbeirat herbeigeführt hat, kann somit erst ab dem Frühjahr 2011 eingetreten sein. Hingegen wird in der Beschwerde nicht erwähnt, worin die Hinderungsgründe für einen von Anfang an geplanten Ausbau im Zeitraum 2003 bis 2011 bestanden hätten.

Die weitere Verzögerung wird in der Beschwerde mit der Hochwasserkatastrophe im Jahr 2013 begründet, die allerdings nicht die Liegenschaft in ***Vermietung_Ort*** betraf, sondern andere Liegenschaften des Beschwerdeführers.

Für die Feststellung des Bestehens der Einkünfteerzielungsabsicht als innere Tatsache können äußere Umstände als Indizien herangezogen werden; im Rahmen der Gesamtbeurteilung sind überdies spätere Tatsachen und Ereignisse zu berücksichtigen. In den Angaben gegenüber der Abgabenbehörde, dass zu irgendeinem Zeitpunkt in der Zukunft, der sich noch dazu regelmäßig nach hinten verschiebt, Mieteinnahmen zu erwarten wären, kann noch nicht auf eine ernsthafte Vermietungsabsicht geschlossen werden. In der Beschwerdevorentscheidung vom 27.10.2014 ist die belangte Behörde auf eine fehlende Vermietungsabsicht bereits eingegangen und hat ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung die Absicht zur

Einnahmenerzielung

-) entweder auf Grund bindender Vereinbarungen
-) oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände klar erwiesen sein muss.

Im Vorlageantrag hat der Beschwerdeführer dahingehend vorgebracht, dass der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Beschwerdeführers in der Bauphase, die im Jahr 2014 begann, zu sehen wäre, zumal dazu im Vorfeld Planungsaufträge zu vergeben waren, Anträge zu stellen waren, usw. Schließlich wird im Vorlageantrag noch angeführt, dass ab 2015 Mieteinnahmen erzielt werden würden.

Aus den nach außen gerichteten Umständen muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass die Absicht besteht, Vermietungseinkünfte zu erzielen. Im Abschluss von Mietverträgen oder auch in der ernsthaften Beauftragung von Immobilienmaklern kann idR eine Einkünfteerzielungsabsicht erkennbar sein. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kann jedoch aus einem Umbau bzw. einer Gebäudesanierung noch nicht zwingend der Entschluss abgeleitet werden, das Gebäude in der Folge zu vermieten. Im gesamten Rechtsmittelverfahren wurden weder bindende Vereinbarungen vorgelegt noch sind sonstige, über eine Absichtserklärung hinausgehende Umstände ersichtlich, aus denen eine Vermietungsabsicht erkennbar wäre. Dies gilt sowohl für die beschwerdegegenständlichen Zeiträume als auch für die Jahre danach. Aus den Beilagen zur Steuererklärung 2017 ist ersichtlich, dass der Großteil der Renovierungs- bzw. Umbaukosten in den Jahren 2014 bis 2016 angefallen ist (über 760.000 €). Eine Beilage zur Einkommensteuererklärung 2017 enthält den Vermerk „Per 31.12.2016 noch in Umbau und Renovierung befindlich“, wobei im Jahr 2017 nur noch ca. 33.000 € an Umbau und Renovierungskosten angeführt sind. Daraus muss der Schluss gezogen werden, dass das Gebäude im Jahr 2017 soweit renoviert bzw. umgebaut war, dass mit einer Mietersuche begonnen werden konnte.

Auch die Lage des Gebäudes spricht für eine gute Vermietbarkeit. Darüber hinaus ist zu bedenken, dass das Gebäude – zumindest teilweise – dem (Voll)Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes unterliegen dürfte und die Mietwohnungen daher auch leistungsfähig sein sollten.

Neben der Vereinbarung des Kaufpreises in Höhe von € 218.018,00 (entspricht ATS 3.000.000) enthält der Kaufvertrag vom 27.5.2003 auch die Angabe, dass die Liegenschaft am 31.7.2003 in geräumtem Zustand an den Beschwerdeführer übergeben werden sollte. In diesem Zusammenhang wurde im Vertrag darauf hingewiesen, dass die beiden Mieterinnen, die einerseits die Wohnung im ersten Obergeschoß und andererseits in der Mansarde bewohnten, bis 30.6.2003 die angemieteten Räumlichkeiten zurückstellen werden und die Liegenschaft somit bestandsfrei übergeben wird. Der Beschwerdeführer hat somit eine bestandsfreie Immobilie übergeben bekommen. Bereits aus der Tatsache, dass zwei Wohnungen zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses vermietet und offenbar auch bewohnt waren, kann

geschlossen werden, dass eine Vermietung grundsätzlich möglich war. Allerdings war der Beschwerdeführer an einer Vermietung dieser Wohnungen in dem Zustand, wie er sie erworben hatte, gar nicht interessiert; auf diesen Umstand wurde mehrmals hingewiesen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer ausschließlich an einer bestandfreien Immobilie interessiert war; darauf deutet der letzte Absatz des Punktes „IV. Gewährleistung und Zusagen“ im Kaufvertrag, der wie folgt lautet, hin: *„Sollte die Liegenschaft nicht in vereinbarten geräumten Zustand von der Verkäuferin an den Käufer am 31.7.2003 übergeben werden, ist der Käufer berechtigt, die Liegenschaft zum Stichtag nicht übernehmen zu müssen und auch nicht verpflichtet, den aus dem Gesamtkaufpreis offenen Restbetrag an die Verkäuferin bezahlen zu müssen. Dies solange, bis die Liegenschaft im vereinbarten Zustand von der Verkäuferin an den Käufer übergeben wird.“*

Dazu passen auch die Angaben des Beschwerdeführers in einem Zeitungsartikel, der am ***Datum1*** in der Tageszeitung „***Zeitung***“ erschienen ist. Darin wird der Beschwerdeführer wie folgt zitiert: *„Ich weiß, dass mein Besitz keine positive Geschichte hat und mein Schritt, es zu kaufen und auszubauen hat keinerlei Symbolik für mich. Ich sehe es einzig und allein als Wertanlage“.*

Auch aus dieser Aussage kann keine Vermietungsabsicht geschlossen werden, zumal eine Wertanlage einer Immobilie auch dann besteht, wenn diese Immobilie nicht vermietet wird – insbesondere wenn sie mietrechtlichen Beschränkungen unterliegt. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts spricht die Aussage des Beschwerdeführers in der Tageszeitung vielmehr gegen eine Vermietungsabsicht. Dazu passt es auch, dass die Immobilie nicht zügig nach dem Ankauf saniert bzw. erweitert wurde, sondern zuerst jahrelang nichts passierte und nach einer mehrjährigen Umbauphase immer noch keine Mieteinnahmen erklärt werden.

Insgesamt ist eine Vermietungsabsicht für das Bundesfinanzgericht im Beschwerdezeitraum nicht ersichtlich und es hat sich auch gezeigt, dass tatsächlich keine Mieteinnahmen erwirtschaftet worden, ob das Gebäude bzw. Teile davon schon seit Jahren sich in einem vermietbaren Zustand befinden müsste.

Rechtsgrundlagen

[§ 2 EStG 1988](#) idF BGBl I 58/2010 lautet (auszugsweise):

Einkunftsarten, Einkünfte, Einkommen

§ 2. (1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und

nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

[...]

(3) Der Einkommensteuer unterliegen 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.*

[§ 28 EStG 1988](#) idF BGBl I 111/2010 lautet:

Vermietung und Verpachtung

§ 28. (1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- 1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.*
- 2. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen.*
- 3. Einkünfte aus der Überlassung von Rechten auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der Gestattung der Verwertung von Rechten, insbesondere aus*
 - der Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbewilligung, Werknutzungsrecht) im Sinne des Urheberrechtsgesetzes*
 - der Überlassung von gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen Erfahrungen und von Berechtigungen.*
- 4. Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen, und zwar auch dann, wenn diese Forderungen im Veräußerungserlös des Grundstückes mit abgegolten werden.*

(2) Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,*
 - Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie*
 - außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,*
- sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken*

dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.*
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.*

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.*
- Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.*

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

- 1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.*
- 2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.*
- 3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.*

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

(4) Der Ersatz von Aufwendungen gemäß § 10 des Mietrechtsgesetzes kann über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Die beiden letzten Sätze des Abs. 2 gelten auch für diese Zehntelabsetzungen.

(Anm.: Abs. 5 aufgehoben durch BGBl. Nr. 201/1996)

(6) Nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in

unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

(7) Wird ein Gebäude entgeltlich übertragen und wurden innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß Abs. 3 abgesetzt, sind im Jahr der Übertragung zusätzlich besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude im Zeitpunkt der Übertragung nicht mehr der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient. Die besonderen Einkünfte sind wie folgt zu errechnen:

- 1. Zunächst ist zu ermitteln, welcher Betrag bei der Einkunftsermittlung im Falle der Verteilung dieser Kosten auf die Restnutzungsdauer als Absetzung für Abnutzung abzusetzen gewesen wäre (rechnerische Absetzung für Abnutzung).*
- 2. Die tatsächlich abgesetzten Teilbeträge der Herstellungsaufwendungen abzüglich der rechnerischen Absetzung für Abnutzung (Z 1) werden als besondere Einkünfte erfaßt.*

§ 1 Liebhabereiverordnung (LVO) lautet:

Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 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.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2 Liebhabereiverordnung (LVO) lautet:

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

- 1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,*
- 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,*
- 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuß erzielt wird,*
- 4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,*
- 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,*
- 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).*

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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

Rechtliche Beurteilung

[§ 2 Abs 3 EStG 1988](#) zählt abschließend die sieben Einkunftsarten des EStG auf. Zu diesen Einkunftsarten gehören auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG). Betätigungen, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Überschüsse nicht erwarten lassen (Liebhaberei oder Voluptuar), führen zu keinen Einkünften iSd EStG (*Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 2 Anm 28). Die Vermietung stellt eine Einkunftsquelle dar, wenn diese Betätigung objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften. Ob die Vermietung tatsächlich geeignet ist, im angesprochenen Zeitrahmen einen solchen Überschuss zu erzielen, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (VwGH 29.3.2012, [2009/15/0178](#)).

Aufwendungen auf zur Einkünfterzielung bestimmte Objekte können 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. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Die bloße, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht reicht nicht (VwGH 28.5.2015, [2012/15/0104](#)). Zuweilen wurde auch aus der Beauftragung eines Maklers eine Vermietungsabsicht erkannt (vgl BFG 4.3.2014, [RV/7103981/2009](#)). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 14.9.2017, [Ra 2016/15/0016](#) und VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178).

Eine im Laufe des Rechtsmittelverfahrens tatsächlich aufgenommene Vermietungstätigkeit kann je nach Lage des Einzelfalles für oder gegen eine schon früher bestandene Vermietungsabsicht sprechen, ohne dass eine Beweiswürdigung in die eine oder andere Richtung als unschlüssig erscheinen muss (VwGH 14.9.2017, [Ra 2016/15/0016](#)).

Dass das Vorgehen des Abgabepflichtigen allenfalls "unwirtschaftlich" oder unzweckmäßig war, ist für die Frage, ob Vermietungsabsicht bestand, nicht entscheidend. Es ist allerdings zu

fordern, dass der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung (bzw. hier das Erzielen von Einnahmen und Entgelten) hinarbeitet (VwGH 28.6.2012, [2010/15/0016](#)).

Zeigt sich aufgrund vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und die Immobilie deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige - will er seine fortbestehende Vermietungsabsicht belegen - zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen, einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dies gegen eine ernsthafte Vermietungsabsicht (BFH 25.6.2009, IX R 54/2008; *Renner*, Einkünfteerzielungsabsicht bei leerstehenden Wohnungen, SWK 10/2013, 530)

Hat der Steuerpflichtige eine ihm zurechenbare Betätigung im Rahmen der Einkunftsarten des [§ 2 Abs 3 EStG 1988](#) gar nicht entfaltet, kommt eine Beurteilung nach der Liebhabereiverordnung von vornherein nicht in Betracht (*Brennsteiner/Zangerl-Reiter* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG LVO § 1 Anm 1).

Da eine Vermietungsabsicht im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht festgestellt werden konnte, war die Beschwerde schon aus diesem Grund als unbegründet abzuweisen.

Die Anwendung der Liebhabereiverordnung wird erst durch das Anfallen eines Jahresverlustes ausgelöst. Maßgebend ist der nach steuerlichen Vorschriften – einschließlich aller Sondervorschriften für die Einkunftsermittlung – ermittelte Verlust. Die mit Verlusten aus einer Betätigung konfrontierte Abgabenbehörde ist verpflichtet, die Verluste zum Anlass dafür zu nehmen, an Hand der Ertragsfähigkeit der Betätigung zu prüfen, ob Liebhaberei vorliegt (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0047](#)).

Bei Nichtentfaltung einer Betätigung bedarf es keiner Planungs- bzw. Prognoserechnung, deren Beurteilung i. d. R. zu einem aufwendigen Verfahren führt, wohingegen die Liebhabereiprüfung i.d.R. eben anhand einer solchen vorgenommen wird (*Renner*, BFGjournal 2014, 13).

Beginnt ein Steuerpflichtiger mit der Vermietung eines Gebäudes und führt dies zum Entstehen von Jahresverlusten, kommt es ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw Gesamteinnahmenüberschuss zu erwirtschaften.

Der maßgebliche Zeitraum beginnt, wenn eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht angeschafft wird, bereits mit der Anschaffung der Liegenschaft (des Liegenschaftsanteils). Demnach sind auch Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, einzubeziehen (VwGH 26.1.2017, [Ro 2014/15/0006](#)).

Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom StPfl anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren.

Bei einer "großen Vermietung" kommt es ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften (VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0042](#)). Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung ist eine Prognose anzustellen. Gegenstand der Prognose sind aber nicht Wunschvorstellungen der Vermieter, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischer Weise erzielbar sind (vgl. VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0042](#)).

Wie der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hat, ist das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten, als sie in der Prognose angesetzt sind, in diesem Beobachtungszeitraum im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten; es bedarf eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der - auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten - Prognose zu prüfen ist (VwGH 29.3.2017, [Ra 2015/15/0042](#)).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, eine realistische Prognoserechnung vorzulegen und ein positives Gesamtergebnis an Hand konkreter Bewirtschaftungsdaten darzustellen. Eine solche Prognoserechnung hat die seit Beginn der Tätigkeit tatsächlich angefallenen und die in einem überschaubaren Zeitraum zu erwartenden Einnahmen und Aufwendungen sämtlicher Jahre mit gleicher Bewirtschaftung zu umfassen. Die bloße Behauptung erwartbarer Überschüsse reicht für die steuerliche Anerkennung der Verluste nicht aus (VwGH 20.12.2012, [2009/15/0033](#); VwGH 28.10.2009, [2008/15/0070](#)).

Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von den Liebhabereiverordnungen geforderten Zeitraumes liegt nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (vgl. VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die von der Abgabenbehörde im Jahr 2011 abverlangte Planungsrechnung (Prognoserechnung) wurde vom Abgabepflichtigen nicht vorgelegt).

Wird ein Wohngebäude zum Zwecke der Erzielung von Einkünften angeschafft, so beginnt der Lauf der AfA (§ 7 bzw § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988) grundsätzlich bereits mit dem Zeitpunkt der Anschaffung, weil in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund tritt. Werden nach der Anschaffung Erhaltungsaufwendungen auf das Gebäude getätigt, hindert dies den Beginn des Laufs der Abschreibung nicht.

Anderes gilt im Fall von Herstellungsaufwendungen: Wenn unmittelbar nach der Anschaffung Herstellungsmaßnahmen (nicht nur in untergeordnetem Ausmaß) getätigt werden, so beginnt der Lauf der Abschreibung nicht vor dem Abschluss der Herstellung. Räumlich abgrenzbare

Teile eines Gebäudes können dabei eine unterschiedliche Betrachtung erfahren; so hindert bspw eine auf den Dachbodenausbau begrenzte Herstellungsmaßnahme nicht den Beginn der Abschreibung der Anschaffungskosten für die anderen, der Vermietung gewidmeten Teile des Gebäudes. Wenn die Einkünfteerzielungsabsicht eindeutig feststeht, kommt es infolge altersbedingter Abnutzung auf den Zeitpunkt des tatsächlichen Vermietungsbeginns gar nicht mehr an (VwGH 23.5.2013, [2010/15/0067](#)).

Kann eine Vermietungsabsicht vor der tatsächlichen Vermietung nicht nachgewiesen werden, beginnt der absehbare Zeitraum für die Liebhabereibeurteilung erst mit Beginn der entgeltlichen Überlassung (*Brennsteiner/Zangerl-Reiter in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke, EStG LVO Anm 41*).

Dem Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 11.12.2012, IX R 41/11, das der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde anführt, liegt ein Sachverhalt zu Grunde, der mit dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht vergleichbar ist. In diesem Urteil ging es um Aufwendungen für eine Wohnung, die nach vorheriger (auf Dauer angelegter) Vermietung leersteht. Hingegen gab der Beschwerdeführer gegenüber der Abgabenbehörde an, dass er im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft nie die Absicht gehabt habe, die leerstehende Liegenschaft im erworbenen Zustand zu vermieten.

Auch aus dem in der Beschwerde zitierten Zeitschriftenbeitrag von *Renner* (Werbungskosten bei unvermietbarer Immobilie? In SWK 34/35/2009, S 985) ist nichts anderes abzuleiten. Demnach muss vorab geklärt werden, ob überhaupt eine "entfaltete" Betätigung vorliegt, wobei bei bloß "vagen" Absichtserklärungen noch keine einkommensteuerbar relevante Betätigung vorliegt.

Somit liegt im Beschwerdezeitraum selbst dann, wenn man eine Vermietungsabsicht annehmen würde, keine Einkunftsquelle vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit der Revision

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

Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 14. Jänner 2021