

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterinIBV in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die Finanzconsult WTH GmbH, Bräugasse 5, 5204 Straßwalchen, über die Beschwerde vom 27. September 2012 gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2010 des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr des Finanzamtes Österreich) vom 11. September 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung der Einkommensteuer 2010 endgültig erfolgt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Berufungswerber (kurz: Bf wie Beschwerdeführer) reichte am 09.08.2011 die Einkommensteuererklärung 2010 auf elektronischem Weg ein und erklärte darin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von insgesamt – 21.092,12 Euro.

Mit Vorhalt vom 18.05.2012 ersuchte das Finanzamt um einen Nachweis der Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG für Haus Hauptstr. 1 und Hauptstr. 2 sowie einen Nachweis der geltend gemachten Werbungskosten für Haus Hauptstr. 3.

Mit Schriftsatz vom 29.08.2012 legte der Bf die angeforderten Unterlagen vor.

Am 11.09.2012 erließ das Finanzamt einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2010 und setzte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von – 5.002,63 Euro an.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Objekt Hauptstr. 3 nicht anerkannt werden könnten, da hinsichtlich dieses Objektes derzeit keine Einkunftsquelle vorlägen.

Am 27.09.2012 langte die Berufung gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2010 beim Finanzamt elektronisch ein und der Bf führte darin begründend unter Hinweis auf Jakom, Einkommensteuergesetz, § 32 Rz 33, Folgendes aus:

Die beanstandeten Aufwendungen würden einen Rechtsstreit betreffen, der im Jahr 2008 begonnen und im Jahr 2009 zur Klage vor dem Gericht geführt habe. Die Rechtsanwaltsnote sei eine Abrechnung eines Vorganges, der die Einkunftsquelle vor deren Beendigung betroffen habe. Es werde daher ersucht, den Einkommensteuerbescheid 2010 im Sinne der eingereichten Abgabenerklärung abzuändern.

Im Vorhalt vom 16.10.2012 führte das Finanzamt aus, dass laut Aktenlage die nachträglichen Werbungskosten (Prozesskosten) nicht anerkannt worden seien, weil es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Objekt handle, welches keine Einkunftsquelle darstelle. Sollte der Bf nicht dieser Ansicht sein, werde er ersucht, die Prozessakte (Klage, Gegenschrift, Vergleich usw.) sowie die Zahlungsbelege nachzureichen.

Am 22.11.2012 legte der Bf Unterlagen vor und führte aus, dass das Gebäude seinerzeit auf Beschluss der Gemeinde abgerissen worden sei. Die damals im Gebäude wohnhafte Mieterin habe gegen die Kündigung des Mietvertrages Einspruch erhoben und so sei es zu dem Gerichtsverfahren und den Rechtsanwaltskosten gekommen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 05.12.2012 wurde die Berufung mit nachstehender Begründung abgewiesen:

Das gegenständliche Mietobjekt Hauptstr. 3 sei bereits im Rahmen der Veranlagung 2008 als Liebhaberei eingestuft worden. Nachträgliche Werbungskosten seien nur möglich, wenn auch eine Einkunftsquelle vorliege. In der Vorhaltsbeantwortung sei weder auf die Frage der Liebhaberei eingegangen noch seien die Zahlungsnachweise vorgelegt worden.

Am 07.01.2013 stellte der Bf einen Vorlageantrag und führte ergänzend aus:

Das gegenständliche Objekt Hauptstr. 3 sei den Unterlagen zufolge keine Liebhaberei. Es würden nur die elektronisch verarbeiteten Daten aus den Jahren 1998 bis 2008 vorliegen, die Daten aus den Jahren davor seien geschätzt worden. Da die verschiedenen Liegenschaften, die der Bf vermiete, bis 2007 zusammen erfasst worden seien, habe erst mit 2007 eine Aufteilung der Aufwendungen vorgenommen werden können. Die vorangegangenen Jahre seien daraus abgeleitet worden. Aus der Berechnung könne ersehen werden, dass die Liegenschaft kein Defizit erwirtschaftet habe, weshalb um eine Endgültigsetzung des Einkommensteuerbescheides 2010 ersucht werde. Die Räumung des Gebäudes und dessen

Abriss sei wegen eines behördlichen Eingriffs erfolgt. Es liege eine Einkunftsquelle vor, weshalb auch die Kosten des Rechtsanwaltes abzugsfähig sein müssten. Die außerordentlichen Aufwendungen der Räumung und der Klagsführung im Anschluss seien Unwägbarkeiten im Sinne der LiebhabereiVO und somit für die Beurteilung des Vorliegens einer Liebhaberei außer Ansatz zu lassen.

Mit Vorhalt vom 11.01.2013 ersuchte das Finanzamt den Bf, die angekündigten Unterlagen betreffend die Berechnung (Prognose) nachzureichen, was mit Schriftsatz vom 14.01.2013 geschah.

Im Vorhalt vom 12.03.2013 hielt das Finanzamt fest, dass laut Angaben des Bf die Räumung und der Abriss des Gebäudes aufgrund eines behördlichen Eingriffs erfolgt sei. Der Bf werde ersucht, sämtliche diesbezügliche Unterlagen und Bescheide vorzulegen und sämtliche Unterlagen zur Klage der Mieterin nachzureichen.

Die Nachreichung von Unterlagen erfolgte am 29.03.2013.

Mit Bericht vom 05.04.2013 wurde die Berufung vom Finanzamt an den unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und betont, dass aus den vorgelegten Einkünften sich für diese Vermietung kein nachweisbarer Gesamtgewinn ergeben würde, sodass sie als Liebhaberei eingestuft worden sei. Die Vergleichs- und Rechtsanwaltskosten seien durch die unterlassenen Sanierungsmaßnahmen, die zur zwangsweisen Aufkündigung des Mietverhältnisses geführt hätten, verursacht und in Kauf genommen worden. Diese Kosten seien daher in die Prognoserechnung mit einzubeziehen, was dazu führe, dass diese Vermietung jedenfalls als Liebhaberei einzustufen und ein Abzug dieser Kosten schon aus diesem Grund nicht möglich sei.

Am 26.04.2013 langte ein Schriftsatz der steuerlichen Vertretung des Bf vom 19.04.2013 beim unabhängigen Finanzsenat mit nachgereichten Zahlungsbestätigungen und nachstehenden Ergänzungen ein:

Die vorgelegte Prognoserechnung stimme insoweit, als der Bf noch einmal nach Ausgaben vor 2005 gesucht und keine gefunden habe. Die Ausgaben aus Versicherungen 1993 bis 1997 seien gleich wie 1998 angesetzt worden, obwohl sie indexbereinigt niedriger gewesen sein müssten. Finanzierungskosten seien nie vorgelegen.

Wörtlich heißt es des Weiteren:

„Herr Bf hat das Gebäude bereits in sehr schlechtem Zustand erworben. Eine Sanierung war aus den erzielbaren Mieterlösen wirtschaftlich nicht tragbar und die Pläne des unseres Mandanten, die Sanierung des Hauses vor zu nehmen scheiterte auch an dem Umstand, dass er den Mietern zwischenzeitlich eine vergleichbare Wohnung zum selben niedrigen Mietzins anbieten hätte müssen, was nicht möglich war. So entschied sich Herr Bf, die Vermietung der Liegenschaft so lange als möglich aufrecht zu erhalten. Die Überschussrechnungen zeigen auch, dass diese

Vermietung weitgehend (wenn auch kleine) Überschüsse erwirtschaftete. Durch den Schneedruck aus dem Jahr 2008 verschlechterte sich der Bauzustand aber dermaßen, dass eine weitere Bewohnung des Hauses behördlich untersagt wurde. Wäre dieses Elementarereignis nicht eingetreten, könnte das Haus heute noch vermietet werden.“

Mit Vorhalt vom 06.10.2020 teilte das Bundesfinanzgericht dem Bf zur Wahrung des Parteiengehörs im Wesentlichen mit, die im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2010 im Zusammenhang mit dem ehemaligen Mietobjekt Hauptstr. 3 geltend gemachten Prozesskosten in Höhe von 16.089,49 Euro könnten nur dann als nachträgliche Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid 2010 berücksichtigt werden, wenn die Vermietungstätigkeit im Objekt Hauptstr. 3 als Einkunftsquelle und nicht als sog. Liebhaberei zu beurteilen wäre, ging sodann auf die Frage des Vorliegens einer Liebhaberei ein und kam zum Ergebnis, dass bereits ohne die Berücksichtigung der nachträglich geltend gemachten Prozesskosten die Vermietung im Objekt Hauptstr. 3 keine Einkunftsquelle dargestellt habe.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 03.11.2020 führte der Bf durch seine steuerliche Vertretung ua Folgendes aus:

Der Bf habe seinerzeit das Objekt erworben, um sein Geschäftslokal entsprechend zu erweitern. Die beim Kauf dort wohnenden Mieter sollten ausziehen und entsprechende Umbaumaßnahmen stattfinden. Leider habe die Kündigung der Mieter anschließend nicht gerichtlich durchgesetzt werden können.

Die LVO spreche ua. davon, dass eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen müsse. Der ursprüngliche Zweck des Erwerbes zur Geschäftsraumerweiterung hätte eine Frage der Liebhaberei nicht aufgeworfen. Das Gerichtsverfahren habe – ungeplant – dazu geführt, dass aus der gewerblichen Nutzung des Gebäudes „zwangsweise“ eine Vermietung zu Wohnzwecken geworden sei.

Der Bf habe daraufhin versucht, die Kosten des Gebäudes so weit wie möglich zu reduzieren, um die Vermietung für ihn wirtschaftlich sinnvoll zu gestalten. Größere Reparaturen und Anschaffungen seien nicht getätigt worden. Die unbedingt notwendigen Reparaturen hätte der Bf selbst vornehmen können, da er als ausgebildeter Elektriker fachlich dazu auch geeignet gewesen sei. Material habe er selber privat zu Hause gehabt. Es sei noch aus seiner beruflichen Tätigkeit vorhanden gewesen.

2008 sei es auf Grund einer Unwägbarkeit (Schneedruck) zu einem behördlichen Abbruch-Bescheid für das Mietobjekt gekommen. Aus dem Abbruch und einem vorangegangenen Wasserschaden seien die in der Steuererklärung 2008 angesetzten, für die Liebhabereibeurteilung nicht relevanten Kosten entstanden. Wäre der Schneedruck nicht eingetreten, so wären die Mieteinnahmen 2008 gleich wie 2007 anzusetzen.

Es werde daher eine adaptierte Aufstellung/Berechnung erstellt, die beigelegt werde. Es seien pauschale Kosten für Verwaltung, allgemeine Kostenumlage und Instandhaltung angesetzt und die Mieteinnahmen 2008 adaptiert worden. Es käme demnach ein Gesamtüberschuss heraus.

Selbst eine Fortführung der Vermietung nach 2008 hätte im geforderten Beobachtungszeitraum keinen Gesamtüberschuss der Werbungskosten ergeben. Im Vorfeld des Abbruchs des Gebäudes habe die Gemeinde den Bf 2008 aufgefordert, die Mieter gerichtlich zu kündigen. Die Kündigung sei mit Hilfe des Richters abgefasst worden. Eine Mietpartei habe jedoch gegen die Kündigung geklagt und der Bf habe diesen aus seiner Sicht völlig unschuldig vom Zaun gebrochenen Rechtsstreit verloren. Die daraus entstandenen anwaltlichen Kosten würden den Streitgegenstand bilden und seien Unwägbarkeiten im Sinne der LVO.

Das Bundesfinanzgericht wendete sich mit einem weiteren Vorhalt vom 16.11.2020 an den Bf:

Um beurteilen zu können, ob die in der Einkommensteuererklärung 2010 als nachträgliche Werbungskosten geltend gemachten Kosten von 16.089,49 Euro überhaupt dem Grunde nach als nachträgliche Werbungskosten zu der im Jahr 2008 beendeten Vermietungstätigkeit im Objekt Hauptstr. 3 in Betracht kämen, benötige das Bundesfinanzgericht folgende Unterlagen: Die Klageschrift der Frau MI, vertreten durch RA Dr. A, die Klagebeantwortung sowie die weiteren Prozessakten bis zur Beendigung des Verfahrens, insbesondere auch den laut Schriftsatz des RA Dr. A vom 12.07.2010 abgeschlossenen Vergleich.

Laut Schriftsatz des RA Dr. A vom 12.07.2010 habe der Bf einen Vergleichsbetrag von 10.000,00 Euro und die Rechtsanwaltskosten der Frau MI in Höhe von 6.988,78 Euro zu tragen gehabt, dies ergebe einen Gesamtbetrag von 16.988,78 Euro. Es wäre auch die Differenz zu den geltend gemachten Kosten zu erläutern.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 11.01.2021 legte der Bf Unterlagen vor.

Im Vorhalt vom 26.02.2021 richtete das Bundesfinanzgericht noch folgende Fragen an den Bf:

1) Es stelle sich die Frage, welche Pläne der Bf hinsichtlich dieser Liegenschaft für die Zeit nach dem Ende der Vermietungstätigkeit gehabt habe:

- + Habe er nach Abriss des Altgebäudes ein Neugebäude errichten wollen?
- + Habe er das bebaute oder unbebaute Grundstück vermieten wollen?
- + Habe eine anderweitige Nutzung erfolgen sollen?
- + Habe er die Absicht gehabt die Liegenschaft unbebaut oder bebaut zu veräußern?
- + Sei es sein Plan gewesen, die Liegenschaft nach dem Abriss des Gebäudes privat zu nutzen?

2) Hätten sich seine Pläne für die zukünftige Nutzung während der Vermietungstätigkeit geändert?

3) Habe der Bf seine Pläne umsetzen können? Was sei mit der Liegenschaft – zeitnah - nach dem Abbruch des Gebäudes im Jahr 2008 tatsächlich geschehen:

- + Sei das gegenständliche Grundstück nach dem Abriss des Gebäudes privat genutzt worden und wie lange sei dies geschehen?
- + Aufgrund des beigelegten Grundbuchauszugs gehe das Bundesfinanzgericht nicht davon aus, dass es – zeitnah - nach dem Abbruch des Gebäudes zu einem Verkauf des unbebauten oder

bebauten Grundstücks gekommen sei. Sei dies richtig?

Sofern es doch zu einem Verkauf zeitnah nach dem Abbruch des Gebäudes gekommen sei, sei der Kaufvertrag (in Ablichtung) vorzulegen.

+ Der erstellte Grundbuchauszug lasse auch erkennen, dass auf dem gegenständlichen Grundstück kein Gebäude mehr errichtet worden sei. Sei dies richtig?

+ Wenn, es zu einer Verbauung gekommen sein sollte, wie sei das Grundstück verbaut worden, wann sei es verbaut worden?

+ Sei das bebaute oder unbebaute Grundstück zeitnah nach dem Abriss des Gebäudes zu Vermietungszwecken genutzt worden?

Sofern es zu einer Vermietung gekommen sei, sei der erste Mietvertrag (in Ablichtung) nach dem Abbruch des Gebäudes vorzulegen und die erste entsprechende Beilage zur Steuererklärung und zu erklären, was in der Zeit zwischen Abbruch des Gebäudes und der ersten Vermietung geschehen sei.

+ Angemerkt werde in diesem Zusammenhang, dass eine durchgeführte Internetrecherche vermuten lasse, dass der Bf die gegenständliche Liegenschaft als Parkplatz vermiete (siehe Beilage). Um Stellungnahme wird ersucht.

Sofern eine Vermietung als Parkfläche erfolgen sollte, sei bekannt zu geben, seit wann dies geschehe und wie das Grundstück ab dem Abriss des Gebäudes bis zur Vermietung genutzt worden sei und der/die zeitlich erste/n Mietvertrag/Mietverträge (in Ablichtung) sowie die entsprechende Beilage zur Steuererklärung vorzulegen.

Am 16.03.2021 beantwortete der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter den Vorhalt wie folgt:

1) Die Liegenschaft sei nach dem Abriss leer gestanden und der Bf habe geprüft, ob eine Wiederbebauung möglich sei. Da die Verkehrslage aber eine sinnvolle Bebauung für Wohnzwecke ausgeschlossen habe (Lärmentwicklung und Parkmöglichkeiten auf dem Grund seien ungünstig gewesen) und Gewerbeimmobilien nur sehr schwer vermietbar gewesen seien, sei es zu einer langen Leerstehung gekommen. Der Bf habe während dieser Zeit aber immer wieder geprüft, welche Möglichkeiten am Markt bestünden und ob eine sinnvolle Bebauung möglich sei. Er habe auch zwischenzeitlich die Nutzung des Geländes für parkende Autos geduldet. Es sei aber keine Vermietung vorgelegen. Selber habe er die Liegenschaft nie genutzt.

2) Während der Wohnungsvermietung und vor dem Abrissbescheid sei der Bf davon ausgegangen, dass er die Liegenschaft weiterhin zu Wohnzwecken vermieten könne. Der Abrissbescheid habe diese Pläne dann grundlegend geändert.

3) Nach Abbruch des Gebäudes habe es keine Vermietung und keinen zeitnahen Verkauf gegeben, deshalb gebe es auch keine entsprechenden Verträge.

Über telefonisches Ersuchen übermittelte der für die Berufung bzw Beschwerde der Bf Mitbes1a gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2010, StrNr 123, zuständige Richter des Bundesfinanzgerichts, den

angefochtenen Bescheid vom 30.04.2013, die dagegen eingebrachte Berufung vom 29.05.2013, die Beschwerdevereinsentscheidung vom 07.01.2014 und den dazu erfolgten Vorlageantrag vom 06.02.2014.

Am 16.04.2021 wurde der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16.04.2021, RV/5100630/2014, betreffend ***Bf1*** und Ing. GU als Miteigentümer der Liegenschaft, abc, StrNr 123, übermittelt.

Dazu wird erwogen

1 Zuständigkeit

Gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO idF BGBl I Nr. 70/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Entsprechend dieser Übergangsbestimmung fällt die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung vom 27.09.2012 gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2010 nunmehr in den Zuständigkeitsbereich des Bundesfinanzgerichtes und ist von diesem als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2 Sachverhalt

Der am xyz geborene Bf bezog im Streitjahr 2010 als Pensionist Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Während seiner Aktivzeit betrieb er ein Elektronunternehmen in der Hauptsr. 4, Ort. Neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erwirtschaftete er im Streitjahr 2010 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Konkret erklärte der Bf in der am 09.08.2011 elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung 2010 Einkünfte aus Vermietung der Objekte Hauptstr 5, Ort1, Hauptstr. 1, Hauptstr. 3, Hauptstr 6, Hauptstr 2, Hauptstr 4 und Hauptstr 7, jeweils in Ort. Zusätzlich gab er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einer Beteiligung an der Mitbes, StrNr 789, und aus einer Beteiligung an der Bf Mitbes1, StrNr 123, bekannt.

Laut dem an die Mitbes, StrNr 789, ergangen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2010 vom 16.04.2012 beträgt der Anteil des Bf in diesem Jahr 6.184,26 Euro, der in dieser Höhe auch in der Einkommensteuererklärung 2010 angesetzt wurde. Laut einer Mitteilung des Finanzamtes FA vom 30.04.2013 wurden bei der Bf Mitbes1, StrNr 123, keine erzielten Einkünfte festgestellt; auf den Bf würden somit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallen. In der Einkommensteuererklärung 2010 gab der Bf demgegenüber einen Anteil von - 12.775,01 Euro aus der Beteiligung an der Bf Mitbes1, StrNr 123, bekannt.

Insgesamt bezifferte der Bf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut der Einkommensteuererklärung 2010 mit -21.092,12 Euro. Das Finanzamt setzte im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - 5.002,63 Euro an.

Die Differenz zwischen den im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 11.09.2012 und den vom Bf erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beträgt 16.089,49 Euro und entspricht damit der Höhe nach den nunmehr strittigen Aufwendungen für Vergleich und Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit dem Objekt Hauptstr. 3. Die Mitteilung des Finanzamtes FA vom 30.04.2013, wonach bei der Bf Mitbes1, StrNr 123, keine Einkünfte feststellbar gewesen seien und der Bf keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe, konnte im angefochtenen Bescheid und auch in der Beschwerdevorentscheidung vom 05.12.2012 noch keine Berücksichtigung finden.

Der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2010 vom 30.04.2013 betreffend die Bf Mitbes1, StrNr 123, wurde mit Beschwerde bekämpft. Das Bundesfinanzgericht wies diese Beschwerde mit Beschluss vom 16.04.2021, RV/5100630/2014, als unzulässig zurück, da der als Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO intendierten Erledigung vom 30.04.2013 keine Rechtswirkung zukommt.

Der Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 93 das Alleineigentum an der Liegenschaft Hauptstr. 3, Ort, Grundbuch 456 BC, EZ 22 (kurz: Hauptstr. 3). Das dort befindliche Gebäude war bereits damals in einem sehr schlechten Zustand. In diesem Gebäude befanden sich mehrere Wohnungen, für welche die Mietzinsbeschränkungen des MRG zur Anwendung kamen. Ursprünglicher Grund des Ankaufs dieses Objektes war eine angedachte Geschäftsraumerweiterung, eine Kündigung der vorhandenen Mieter konnte allerdings nicht durchgesetzt werden. So führte der Bf die Vermietungstätigkeit seines Rechtsvorgängers auf dieser Liegenschaft fort. Insgesamt wohnten in dem Objekt, seit dem es der Bf erworben hatte, drei Mietparteien: MI, Mi1 und Familie Mi2 (vgl BG B vom 2009, 678, S 11).

Die Mieterin MI war seit 25.08.1983 Mieterin der im Erdgeschoß des Hauses Hauptstr. 3 vom Eingang rechts gelegenen Wohnung bestehend aus zwei Zimmern im Ausmaß von ca 16 m² und eines Holzlagerraumes im Kellergeschoß. Ein WC bestand am Flur, welches mit einem weiteren Mieter benutzt wurde. Bad war keines vorhanden. Nachdem der Bf die Liegenschaft gekauft hatte, wurde ein Mietzins von 100,00 Euro bis 105,00 Euro als Pauschalentgelt vereinbart. Ab ca. 2002 bezahlte die Mieterin einen Mietzins von 80,00 Euro. Es handelte sich dabei um einen Pauschalmietzins inkl. Bewirtschaftungskosten und Strom. (Vgl. Klage vom 17.02.2009 S 2, BG B vom 2009, 678, S 9).

Der Bf hatte – seit er Eigentümer der Liegenschaft war – keinerlei Investitionen in bzw an diesem Gebäude vorgenommen. So führte er weder eine generelle Dachsanierung durch noch traf er Investitionen zur Sicherung der Statik des Gebäudes noch isolierte er die Fassaden (oder

auch die Innenwände). Er wechselte niemals die Fenster aus, unternahm nichts gegen im Haus freiliegende elektrische und sonstige Leitungen. Seine Tätigkeiten bestanden im Wesentlichen darin, dass er dann, wenn er erfuhr, dass es aufgrund des schadhaften Dachs hereinregnete, gelegentlich Schindeln auswechselte und dass er gegen die abfrierenden Leitungen Wärmelampen aufstellte. Dies alles hatte zur Folge, dass der Zustand des Gebäudes sich laufend verschlechterte, was auch zur Reduzierung des Mietzinses führte. (Vgl. BG B vom 2009, 678, S 10f)

Hinzu kam, dass der Winter 2005/2006 – verglichen mit den Jahren zuvor und danach – überdurchschnittlich schneereich war. Dies führte nicht nur beim Gebäude Hauptstraße 3, sondern auch über die Stadtgemeinde B hinaus immer wieder zu Problemen mit großen Schneemassen auf Gebäudedächern. Der damalige Bauamtsleiter L vermerkte am 17.02.2006, dass das Vordach des Hauses Hauptstr. 3 aufgrund des Schneedruckes in Mitleidenschaft gezogen worden und massiv gefährdet sei. Der Bf wurde aufgefordert, dafür zu sorgen, dass der Schnee vom Dach entfernt würde, um das Haus und dessen Bewohner nicht weiter zu gefährden. Bis zur Aufforderung der Gemeinde unternahm der Bf nichts wegen des vielen Schnees. Aufgrund der augenscheinlichen Beeinträchtigung durch die Schneemassen veranlasste L auch eine baupolizeiliche Überprüfung des Gebäudes. (BG B vom 2009, 678, S 11f)

Mit Bescheid vom 17.10.2007 betreffend den „*Abbruch bzw Sanierung des Wohnhauses Hauptstraße 3, baupolizeilicher Auftrag*“ wurde dem Bf aufgetragen, das Wohnhaus Hauptstr. 3 bis längstens 31.12.2007 zu sanieren oder abzubrechen. Bis zur Behebung der Baumängel wurden folgende Sofortmaßnahmen verfügt: Die Benützung (Wohnnutzung) war unverzüglich zu untersagen, die Gebäude waren gegen ein unbefugtes Betreten Dritter abzusichern, das Dach Richtung P war sofort neu abzusichern, das Parken neben dem Haus musste durch Absperrung verhindert und der Gehsteig vor dem Haus musste unverzüglich abgesichert werden. Als wichtiger Bestandteil dieses Bescheides wird der Befund bzw das Gutachten des bautechnischen Sachverständigen – Niederschrift vom 17.10.2007, 24 – angeführt.

Im Befund und Gutachten des Amtssachverständigen Dipl.Ing S in der Verhandlungsschrift vom 17.10.2007, 24, wurde ua ausgeführt, dass die Stiege in das 2. Obergeschoß infolge zu geringer Dimensionierung und Vermorschung nicht mehr zu benutzen ist, die Elektroinstallation nicht den gesetzlichen Vorschriften entspricht (offene Leitungen, offene Klemmstellen, unzureichende Absicherung), der Boden im Zugangsbereich zu den Sanitäranlagen stark abgesunken ist, der bauliche Zustand innen hinsichtlich herabgefallener Putzteile bedenklich ist, die Dachkonstruktion insgesamt, insbesondere aber der Vordachbereich aktuell einsturzgefährdet ist, die Fenster teilweise zerschlagen sind. Auf Grund der gegebenen Missstände ist ein Bewohnen des Hauses zu untersagen. Das Räumen der Wohnungen, außer im Bereich des Dachgeschosses, ist im Gebäude noch bedenkenlos durchführbar.

Im Gutachten des Baumeisters Ing. GU vom 28.01.2008 wurde die unverzügliche Räumung des Objektes und der Abbruch des Objektes im Einvernehmen mit der Baubehörde empfohlen und im Befund ausführlicher Ähnliches festgehalten wie im Befund des Amts. Auf die dortigen Ausführungen wird verwiesen.

Der Bf traf auch aufgrund des getroffenen Sanierungs- und Abbruchbescheides keine Sanierungsmaßnahmen, sodass die Behörde das Objekt letztlich am 11.03.2008 von Amts wegen räumte (Zwangsdelogierung). Die Mieterin MI war mit einem Auszug aus ihrer Wohnung nicht einverstanden. Erst nach ärztlicher Behandlung und gutem Zureden einer Bekannten erklärte sie sich zum Auszug und zum Abschluss eines neuen Mietvertrags mit V betreffend eine Wohnung in der Adr, bereit. (BG B vom 2009, 678, S 15f)

Am 22.10.2008 kam es zum Abriss des Gebäudes. Nach dem Abriss des Gebäudes ist bisher kein neues Gebäude errichtet worden. Das nunmehr unbebaute Grundstück blieb seither ungenutzt. (Vgl. Schriftsatz des RA Dr. A vom 28.10.2008, Schriftsatz des Bf vom 16.03.2021)

Die Mieterin MI, vertreten durch RA Dr. A, brachte daraufhin mit Schriftsatz vom 17.02.2009 Klage gegen den Bf auf

- Zahlung von 2.079,00 Euro,
 - Feststellung der Haftung für zukünftige Schäden 7.000,00 Euro und
 - Feststellung des Mietverhältnisses und Übergabe 1.000,00 Euro,
- beim Bezirksgericht B ein.

Die begehrte Zahlung von 2.079,00 Euro ergibt sich laut Pkt 3 der Klage aus der Differenz zwischen dem zuletzt an den Bf monatlich zu zahlenden Mietzins von 80,00 Euro und den Kosten für das Ausweichquartier in Höhe von 309,51 Euro zuzüglich Stromkosten von 39,00 Euro und abzüglich Vorschuss des Sozialamtes in Höhe von 80,00 Euro, welche die Klägerin für den Zeitraum März 2008 bis inklusive Jänner 2009 aufzubringen hatte.

Unter Pkt 3 der Klage wurde auch das rechtliche Interesse der Klägerin auf Feststellung, dass das gegenständliche Mietverhältnis nach wie vor aufrecht sei und der Bf für alle zukünftigen Schäden hafte, die durch die nicht ordnungsgemäße Erhaltung der gegenständlichen Wohnung bzw des gegenständlichen Gebäudes im Zusammenhang stünden, festgehalten.

Konkret beantragte sie die Erlassung folgenden Urteils:

„4.1. Der beklagten Partei gegenüber wird festgestellt, dass das Mietverhältnis der beklagten Partei zur klagenden Partei, betreffend die im Erdgeschoss des Hauses Hauptstr. 3, Ort, vom Eingang rechts gelegene Wohnung, bestehend aus zwei Zimmern im Ausmaß von ca. 16 m² und eines Holzlagerraumes im Kellergeschoss, nach wie vor aufrecht ist.

4.2. Die beklagte Partei ist verpflichtet, das unter Pkt 4.1. näher bezeichnete Mietobjekt binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution an die klagende Partei zu übergeben.

4.3. Die beklagte Partei ist schuldig, der klagenden Partei den Betrag von EUR 2.079,00 samt

4% Zinsen p.a. aus EUR 1.512,00 vom 1.11.2008 bis 7.1.2009 und aus EUR 2.079,00 seit 8.1.2009 binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution zu bezahlen.

4.4. Es wird gegenüber der beklagten Person festgestellt, dass diese der klagenden Partei für alle künftigen Schäden haftet, die der klagenden Partei durch die nicht ordnungsgemäße Erhaltung der obig unter Pkt 4.1. bezeichneten Wohnung und/oder des Gebäudes, in dem sich diese Wohnung befindet, entsteht.

4.5. Die beklagte Partei ist schuldig, der klagenden Partei die Prozesskosten binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution gemäß § 19a RAO zu Handen des Klagsvertreters zu bezahlen.“

Im Erkenntnis des Bezirksgerichtes B vom 2009, 678, wird ua auf § 1112 ABGB hingewiesen, wonach sich der Bestandvertrag von selbst auflöst, wenn die bestandene Sache zu Grunde geht. Dazu wird ausgeführt, dass ein Abbruchauftrag der Verwaltungsbehörde wegen Baugebrechen den Untergang der Bestandsache und damit die Auflösung des Bestandvertrages bewirkt, wenn er endgültig ist. Nach weiteren Rechtsausführungen kommt das Bezirksgericht B bei G zum Ergebnis, dass aufgrund des Zustandes des Gebäudes der Sanierungs- bzw Abbruchbescheid der Verwaltungsbehörde den Untergang des Gebäudes bewirkte und sich der mit der Mieterin MI damals bestehende Bestandvertrag von selbst auflöste. Geht der Mietgegenstand aus Verschulden des Vermieters zugrunde, so gebührt dem Mieter Schadenersatz. Der Bf unterließ jegliche Erhaltungsarbeiten, was als Verschulden im Sinne der schadenersatzrechtlichen Bestimmungen qualifiziert wurde. Der Klägerin wurde daher Schadenersatz bis zum Ende des Gerichtsverfahrens zugesprochen, das Klagebegehren auf Feststellung, dass das Mietverhältnis noch aufrecht sei, auf Übergabe des Mietobjektes und die Feststellung, dass der Bf für alle zukünftigen Schäden hafte, wurde ebenso wie das Begehren auf Übergabe einer Wohnung in einem neu errichteten Gebäude abgewiesen.

Nach Ergehen des Erkenntnisses des Bezirksgerichts B vom 2009, 678, legte der Bf durch seinen rechtsfreundlichen Vertreter dagegen Berufung beim Landesgericht G ein und es kam in der Folge zu einem Vergleich zwischen den Streitparteien. Der Bf verpflichtete sich dazu, einen Vergleichsbetrag von 10.000,00 Euro und das Rechtsanwalts honorar des RA Dr. A in Höhe von 6.988,78 Euro zu bezahlen. Am 23.07.2010 überwies der Bf der ehemaligen Mieterin MI einen Betrag von 16.988,78 Euro, darin enthalten Umsatzsteuer in Höhe von 899,29 Euro. (Vgl. Schriftsatz des RA Dr. A vom 12.07.2010, Kontoauszug).

In dem zunächst vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 29.04.2010 hielt das Finanzamt in der Begründung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (erstmalig) fest, dass das Mietobjekt Hauptstr. 3 seit der Anschaffung aus der Vermietung nur Verluste erwirtschaftet und somit keine Einkunftsquelle dargestellt habe. Dieser Bescheid wurde am 28.10.2016 endgültig gestellt und ist in Rechtskraft erwachsen.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010 erging vorläufig.

Diese Sachverhaltsfeststellungen basieren auf den jeweils erwähnten und als glaubhaft erachteten Beweismitteln bzw den im vorgelegten Akt aufliegenden Unterlagen und dem Ergebnis des seitens des Bundesfinanzgerichts durchgeführten Ermittlungen. Insbesondere hegt das Bundesfinanzgericht keine Zweifel an der Richtigkeit der im Urteil des Bezirksgerichtes B bei G vom 2009, 678, getroffenen Sachverhaltsfeststellungen.

3 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung samt Beweiswürdigung

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die dem Bf im Streitjahr 2010 aus einem Rechtsstreit zwischen der Klägerin MI, welche bis 11.03.2008 im Objekt Hauptstr. 3 als Mieterin wohnte, und ihm als Beklagtem und ehemaligem Vermieter erwachsenen Vergleichs- und Rechtsanwaltskosten in Höhe von 16.089,49 Euro als Werbungskosten im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen sind oder nicht.

Werbungskosten sind Ausgaben (von Geld oder geldwerten Gütern), die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Der Begriff der Werbungskosten ist also kausal definiert. Aufwendungen oder Ausgaben sind beruflich veranlasst, wenn sie objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen, subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG fallen. (Vgl. Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 16 Rz 21).

Ausgaben, die erst nach dem Zufließen von Einnahmen anfallen, fallen unter den Werbungskostenbegriff, wenn der Veranlassungszusammenhang mit den früheren Einnahmen gegeben ist. Beziehen sich nachträgliche Aufwendungen noch auf das Rechtsverhältnis vor seiner Beendigung, dann liegen nachträgliche Werbungskosten vor. Aufwendungen die die Zeit nach der Einstellung der Vermietung betreffen, bilden hingegen keine nachträglichen Werbungskosten. (Vgl. VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126)

Die streitgegenständliche Zahlung von 16.089,49 Euro (Vergleichs- und Rechtsanwaltskosten) ist das Ergebnis einer Klage von Frau MI gegen den Bf als ehemaligen Vermieter, die diese nach ihrer für den Abbruch des Gebäudes durchgeführten Zwangsdelogierung beim Bezirksgericht B bei G durch ihren rechtsfreundlichen Vertreter einbrachte. Die Klage richtete sich auf die Feststellung, dass das Mietverhältnis noch aufrecht sei, auf Übergabe einer Wohnung im neuen Gebäude und auf die Zuerkennung von Schadenersatz wegen des für das nach der Delogierung bezogenen Ausweichquartier zu zahlenden höheren Mietzinses.

Dem Klagebegehren wurde vom Bezirksgericht B bei G vom 2009, 678, hinsichtlich des Schadenersatzes stattgegeben, im Übrigen erfolgte eine Abweisung. So stellte das Gericht fest, dass sich der Bestandvertrag gemäß § 1112 ABGB auflöste, da der Sanierungs- und

Abbruchauftrag vom 17.10.2007 wegen der Unwirtschaftlichkeit der Behebung der Baugebrechen den Untergang des Objektes Hauptstr 3 bewirkte. Gleichzeitig hielt das Bezirksgericht fest, dass der Mietgegenstand wegen Untätigkeit des Bf zugrunde ging und diese Untätigkeit als Verschulden zu qualifizieren ist und zur Schadenersatzpflicht gegenüber der ehemaligen Mieterin führt, wobei der Schaden in dem ab der Delogierung zu zahlenden höheren Mietzins besteht.

Nachdem der Bf gegen dieses Erkenntnis wegen der ihm auferlegten Schadenersatzzahlungen Berufung beim Landesgericht G eingebracht hatte, kam es zum Vergleich, in dem sich der Bf zur Zahlung eines Betrages von 10.000,00 Euro und der Übernahme der Rechtsanwaltskosten bereit erklärte. (Vgl. Pkt 2 Sachverhalt)

Die streitgegenständlichen Aufwendungen des Bf stellen somit Zahlungen an Frau MI dar, welche eindeutig die Zeit nach dem - durch den mit dem Sanierungs- und Abbruchauftrag vom 17.10.2007 besiegelten Untergang des Gebäudes ausgelösten - Ende des Mietverhältnisses betreffen. Die Zahlung soll den Schaden, der ihr nach dem aufgrund des schuldhaften Verhaltens des Bf herbeigeführten Ende des Mietverhältnisses und der danach erfolgten Delogierung durch den notwendig gewordenen Abschluss eines neuen Mietvertrages mit einem weitaus höheren Mietzins entstanden ist, abdecken.

Die streitgegenständlichen Aufwendungen wurden durch ein Verhalten des Bf ausgelöst, dass nicht dazu diente und geeignet war, die Einnahmen aus den bisherigen Mietverhältnissen zu sichern und zu erhalten, sondern genau das Gegenteil bewirkte, nämlich zur Unvermietbarkeit des Gebäudes Hauptstr 3 führte. Insbesondere das unzureichende Tätigwerden anlässlich des gegebenen Schneedrucks auf das Gebäude im Winter 2005/06 bewirkte den endgültigen Untergang des Gebäudes und letztlich auch die Auflösung des mit Frau MI bestehenden Mietverhältnisses. Dieses Verhalten wurde von Seiten des Bf auch freiwillig gesetzt.

Zu dem Sanierungs- und Abbruchauftrag vom 17.10.2007 kam es letztlich, weil der damalige Bauamtsleiter L aufgrund der augenscheinlichen Beeinträchtigung des Gebäudes Hauptstr 3 durch die Schneemassen im Winter 2005/06 eine baupolizeiliche Überprüfung dieses Gebäudes veranlasste. Trotz des offensichtlichen Schneedrucks unternahm der Bf zunächst keine Maßnahmen, um die für das Gebäude bestehende Gefahr abzuwehren, sondern wurde erst über Aufforderung der Gemeinde tätig. Dies spricht dafür, dass der Bf spätestens, als er angesichts des Schneedrucks auf das Dach des Gebäudes im Winter 2005/2006 nicht unaufgefordert tätig wurde, die Vermietungsabsicht hinsichtlich dieses Gebäudes aufgab.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Sanierungs- und Abbruchauftrages vom 17.10.2007, welcher die Auflösung des Mietvertrages bewirkte, zur Delogierung der Frau MI und dem nachfolgenden Abbruch des Gebäudes führte, war die Vermietungsabsicht hinsichtlich des Altgebäudes jedenfalls bereits aufgegeben.

Die streitgegenständlichen Aufwendungen stehen somit in keinem Veranlassungszusammenhang mit den früheren Einnahmen aus dem davor im Gebäude Hauptstr. 3 gegenüber Frau MI bestehenden Mietverhältnis. Eine Berücksichtigung als nachträgliche Werbungskosten kann somit nicht in Betracht kommen. Ein Eingehen auf die Frage, ob die seit dem Ankauf der Liegenschaft praktizierte Vermietungstätigkeit überhaupt als steuerrechtlich relevante Einkunftsquelle darstellte, erübrigt sich daher.

Aufwendungen auf zur Einkünfteerzielung bestimmte Objekte können auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen vorübergehend keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Voraussetzung ist aber, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. (Vgl VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104, VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126, VwGH 24.07.2007, 2006/14/0034).

Ebenso können Ausgaben, die in der Zeit vor Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen getätigt werden, Werbungskosten sein. Voraussetzung dafür ist, dass sie im Zeitpunkt der Verausgabung ernstlich auf die Vorbereitung und Aufnahme einer zu steuerpflichtigen Einnahmen führenden Betätigung gerichtet sind. Die ernsthafte und eindeutige Absicht des Steuerpflichtigen auf eine zu steuerpflichtigen Einnahmen führende Betätigung muss ebenfalls klar erkennbar nach außen in Erscheinung treten. Die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte muss also klar erweisbar sein; wobei es nicht genügt, wenn der Steuerpflichtige eine Betätigung, die einen Einkunftstatbestand erfüllen würde, als eine von mehreren Möglichkeiten bloß ins Auge fasst. (Vgl Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 16 Rz 21, VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016).

Dabei genügt es im Falle des Abbruchs eines Mietgebäudes nicht, dass die Neuerrichtung eines Gebäudes auf dieser Liegenschaft in absehbarer Zeit denkbar sei. Ob die Liegenschaft, auf der das abgebrochene Gebäude stand, in der Folge tatsächlich „privat genutzt wurde“, ist nicht wesentlich. (Vgl VwGH 24.07.2007, 2006/14/0034).

Es handelt sich bei den streitgegenständlichen Aufwendungen um Freimachungskosten, die mit der durchgeführten Räumung und dem Abbruch des Gebäudes verbunden sind und damit im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Der Abbruch des Gebäudes verlangte die Delogierung der Frau MI. Die streitgegenständlichen Kosten sind daher steuerlich gleich wie Abbruchkosten bzw. als Teil von Abbruchkosten zu beurteilen.

Im Zeitpunkt des Abbruchs befand sich das Gebäude Hauptstr. 3 zweifellos in einem abbruchreifen Zustand.

Abbruchreif ist ein Gebäude, wenn es aus objektiven wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht sinnvoll saniert werden kann. (Vgl. VwGH 27.04.2005, 2000/14/0110).

Das gegenständliche Gebäude konnte – wie dem Erkenntnis des Bezirksgerichtes B bei G vom 2009, 678, und den vorliegenden Befunden von Dipl.Ing. S und Ing. GU zu entnehmen ist - nicht mehr genutzt werden. Wie im Urteil des BG B vom 2009, 678, bestätigt wird, kam insgesamt eine Sanierung nur mehr durch Abtragen des gesamten Objektes in Betracht kommt. Es wurde somit ein abbruchreifes und damit nicht mehr nutzbares Gebäude abgebrochen.

Kosten für den Abbruch eines Gebäudes, das nicht weiter genutzt werden kann, sind Werbungskosten, wenn sie im Zusammenhang mit künftigen steuerpflichtigen Einnahmen stehen, zB wenn ein neues Gebäude errichtet und vermietet werden soll. Die Abbruchkosten eines bisher vermieteten Gebäudes sowie der Restbuchwert sind nicht als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung absetzbar, wenn ein Veranlassungszusammenhang mit künftigen Mieteinnahmen fehlt. Ein solcher Veranlassungszusammenhang wird nicht schon dadurch hergestellt, dass es denkbar ist, in absehbarer Zeit auf der Liegenschaft einen Neubau zu errichten. (Vgl. Sutter/Pfalz und Büsser in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 16 Rz 104 und § 28 Rz 86, Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 16 Rz 220 Abbruchkosten).

Die zeitnahe Neuerrichtung eines anderen Gebäudes nach dem am 22.10.2008 erfolgten Abbruch kam – wie den Ausführungen im Schriftsatz vom 16.03.2021 zu entnehmen ist – wegen schwerer Vermietbarkeit eines Wohngebäudes aufgrund des bestehenden Verkehrslärms und der unzureichenden Parkmöglichkeiten bzw einer generell schweren Vermietbarkeit einer Gewerbeimmobilie für den Bf nicht in Betracht. Die Nutzung des unbebauten Grundstücks als Parkfläche duldete der Bf, ohne daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erwirtschaften. Es bestand somit keine ernsthafte Vermietungsabsicht hinsichtlich der Liegenschaft für die Zeit nach dem Abbruch des Gebäudes. Aus dieser Liegenschaft wurden keine Mieteinkünfte (mehr) erzielt.

Ein bloßes Sondieren, ob sich ein neu zu errichtendes Gebäude im Rahmen einer Vermietung verwerten ließe, genügt nicht für die Abziehbarkeit als (während einer Unterbrechung anfallenden oder vorweggenommene) Werbungskosten.

Eine Veräußerung der Liegenschaft wurde zeitnah nach dem Abbruch des darauf befindlichen Gebäudes offensichtlich gar nicht angedacht.

Ob die Liegenschaft in der Folge tatsächlich „privat genutzt“ wurde, ist nicht wesentlich.

Die zu den Abbruchkosten zählenden streitgegenständlichen Kosten stehen somit tatsächlich (auch) in keinem Veranlassungszusammenhang mit steuerpflichtigen künftigen Einkünften, sodass eine Berücksichtigung als während einer Unterbrechung angefallene Werbungskosten oder als vorweggenommene Werbungskosten ebenfalls nicht in Betracht kommen kann.

Insgesamt betrachtet stellen die streitgegenständlichen Kosten keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 dar.

Zu der Mitteilung des Finanzamtes FA vom 30.04.2013, wonach bei der Bf Mitbes1, StrNr 123, ua im Jahr 2010 keine erzielten Einkünfte festgestellt worden seien und auf den Bf somit keine (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallen seien, ist Folgendes auszuführen:

Festgestellt werden gemäß § 188 Abs 1 lit d BAO die Einkünfte (der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 finden nach § 190 Abs 1 BAO die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden gemäß § 192 BAO zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht gemäß § 279 Abs 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zufolge § 192 BAO sind also die in einem Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen, die für andere zB Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde zu legen, selbst wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Solche Feststellungsbescheide (Grundlagenbescheide für abgeleitete Bescheide) sind insbesondere die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO, wobei eine Bindung im Einkommensteuerverfahren an die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO besteht. Alle Feststellungen, die gemeinschaftlich erzielte Einkünfte betreffen, sollen in Feststellungsverfahren getroffen werden, was Bindungswirkung für die Abgabenbescheide der Beteiligten entfaltet. (Vgl VwGH 21.11.2017, Ra 2017/16/0157, VwGH 25.06.2020, Ra 2019/15/0016).

Liegen keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, so ist ein Bescheid, wonach eine Feststellung zu unterbleiben hat, zu erlassen. Solche negativen Feststellungsbescheide sind ebenfalls Grundlagenbescheide im Sinne des § 188 BAO. Auch ihnen kommt somit gemäß § 190 Abs 1 S 2 BAO Bindungswirkung nach § 192 BAO zu. (Vgl VwGH 23.04.2002, 99/14/0313, VwGH 24.02.2000, 97/15/0129).

Nach § 279 Abs 1 BAO ist es Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes, in der Sache zu entscheiden, dh neuerlich und zwar so zu entscheiden, als ob die Sache erstmals nach den für diese geltenden materiell-rechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Das Bundesfinanzgericht ist demnach nicht nur berechtigt, sondern verpflichtet, seine Entscheidung originär neu zu gestalten. Das Ergebnis seiner Entscheidung kann von den Bescheiden des Finanzamtes abweichen. Daraus folgt, dass ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes gemäß § 192 BAO die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zu Grunde zu legen hat, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses dem Rechtsbestand angehören. (Vgl VwGH 23.11.2004, 2001/15/0143, VwGH 27.02.2003, 98/15/0188, VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175).

Die Bindungswirkung setzt allerdings die wirksame Zustellung (Bekanntgabe) des betreffenden Grundlagenbescheides an denjenigen (die Partei), für den (die) die Bindung bestehen soll, voraus. Die prozessuale Bindung eines abgeleiteten Bescheides an einen Grundlagenbescheid kann nur dann zum Tragen kommen, wenn ein Grundlagenbescheid überhaupt rechtswirksam erlassen wurde. (Vgl Ritz, BAO⁶, § 192 Rz 1, VwGH 06.04.1995, 93/15/0088, VwGH 27.06.1991, 91/13/0002).

Wie dem in der Beschwerdesache ***Bf1*** und Ing GU als Miteigentümer der Liegenschaft abc, StrNr 123, ergangenen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 16.04.2021, RV/5100630/2014, zu entnehmen ist, hat die als an die Bf Mitbes1a, StrNr 123, adressierter negativer Feststellungsbescheid gemäß § 188 für 2010 intendierte Erledigung vom 30.04.2013 keine Rechtswirksamkeit erlangt. Die darin enthaltene Feststellung, wonach auf den Bf keine (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteiligung an der Bf Mitbes1, StrNr 123, entfallen würden, kann daher keine Beachtung finden. Der der Mitteilung vom 30.04.2013 zugrundeliegenden Erledigung kommt keine Bindungswirkung zu.

Die im angefochtenen vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2010 mit – 5.002,63 Euro angesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung haben somit der Höhe nach unverändert zu bleiben (vgl Pkt 2 Sachverhalt).

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn die Ungewissheit (Abs 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung gemäß § 200 Abs 2 BAO durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit über das Bestehen bzw den Umfang der Abgabepflicht besteht. Es muss sich um eine Ungewissheit im Tatsachenbereich handeln. Vorläufige Bescheide dürfen vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Die Ungewissheit iS § 200 BAO ist also eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist. (Vgl Ritz, BAO⁶, § 200 R z 1 ff und die dort angeführte Judikatur des VwGH).

In der Bescheidbegründung ist zwar anzugeben, welche Ungewissheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend gewesen ist; fehlt eine solche Bescheidbegründung, tut dies der Vorläufigkeit aber keinen Abbruch. (Vgl VwGH 28.02.2012, 2010/15/0164).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat. (Vgl VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073, VwGH 24.10.2013, 2012/15/0018).

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.01.2015, 2012/15/0121, wirkt sich die Vorläufigkeit eines Feststellungsbescheides (§ 188) auch auf hievon abgeleitete Abgabenbescheide aus.

Im Hinblick auf die gemäß § 279 Abs 1 BAO nach jeder Richtung bestehenden Abänderungsmöglichkeit ist das Bundesfinanzgericht berechtigt, einen vorläufigen Bescheid im Falle der Beseitigung der Ungewissheit oder im Fall, dass die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt ist, für endgültig zu erklären. (Vgl. Ritz, BAO⁶, § 200 Rz 18a).

Im gegenständlichen Fall ist aus dem Einkommensteuerbescheid 2010 vom 11.09.2012 ein Grund für die vorgenommene vorläufige Veranlagung nach § 200 Abs 1 BAO nicht ersichtlich.

Die Ermittlungen des Bundesfinanzgerichts haben ergeben, dass die streitgegenständlichen Kosten in keinem Veranlassungszusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften standen, sodass insoweit kein Grund für eine vorläufige Veranlagung bestehen kann.

Die an die Bf Mitbes1a, StrNr 123, gerichtete Erledigung (intendierter Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2010) vom 30.04.2013 ist nicht als vorläufiger Bescheid konzipiert worden, sodass sich auch daraus keine im hier angefochtenen vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2010 zu berücksichtigende Ungewissheit im Tatsachbereich ergibt.

Der vorläufig erlassene Einkommensteuerbescheid 2010 wird daher gemäß § 200 Abs 2 iVm § 279 Abs 1 BAO durch eine endgültige Festsetzung ersetzt.

Aufgrund all der vorstehenden Ausführungen ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

4 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. (Art 133 Abs 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig. Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 19. April 2021