

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerde des Bf., Adresse, vertreten durch Dr. Günter Geringer, 1040 Wien, Klagbaumgasse 8/9, gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25.01.2021 betreffend Abweisung des Antrags auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO bezüglich Einkommensteuer für das Jahr 2016, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist unzulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) hat durch eine Schenkung 2015 einen Liegenschaftsanteil an einer Liegenschaft in Wien erhalten. Diese Liegenschaft (Gebäude) war bereits vermietet und der Bf erzielt daraus Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten.

Der Bf hat weiters durch eine Schenkung 2015/2016 das Eigentum an einer Liegenschaft in Gemeinde bei Wien erworben. Die Wohnung Top 1 dieser Liegenschaft samt Gartenabschnitt wird ab April 2017 vermietet und der Bf erzielte laut vorgelegter Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten und anderen Werbungskosten in diesem Jahr (2017) einen Verlust iHv EUR 3.940,30.

Für das Jahr 2016 erließ das Finanzamt (FA) am 29.06.2018 einen Einkommensteuerbescheid. Darin wurden neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit positive Einkünfte aus Vermietung iHv EUR 4.000,00 angesetzt, welche wegen Nichtabgabe der Steuererklärung im Schätzungswege ermittelt wurden.

Gegen diesen Bescheid brachte der steuerlich vertretene Bf am 03.07.2018 Beschwerde ein. Die Vermietungstätigkeit der Liegenschaft in Wien habe einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten iHv EUR 4.790,77 ergeben, während bei der Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien keine Einnahmen, sondern nur Werbungskosten, resultierend aus AfA und übrigen Werbungskosten iHv EUR 7.238,20 angefallen seien.

Mit Vorhalt vom 05.07.2018 forderte das FA den Bf auf, bis 06.08.2018 betreffend die Liegenschaft in Gemeinde bei Wien die fiktiven Anschaffungskosten nachzuweisen, die Ermittlung der AfA Basis darzustellen, den Mietvertrag und eine Prognoserechnung vorzulegen und bekannt zu geben, ab wann Vermietungseinnahmen anfallen würden.

Da der Vorhalt nicht beantwortet wurde, versendete das FA am 04.01.2019 ein diesbezügliches Erinnerungsschreiben und setzte eine Frist bis 04.02.2019.

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Das FA erließ am 09.04.2019 eine Beschwerdevorentscheidung. Darin wurden die Einkünfte aus Vermietung iHv EUR 4.790,77 festgesetzt und in der Begründung i.w. auf die Nichtbeantwortung des Vorhalts verwiesen. Daher hätten die geltend gemachten Ausgaben betreffend die Vermietung in Gemeinde bei Wien nicht berücksichtigt werden können.

Nach Ablauf der Rechtsmittelfrist stellte der Bf am 19.06.2019 den Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO. Darin wurde betreffend die Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien wiederum – gleichlautend mit den Angaben in der Beschwerde vom 03.07.2018 – ein Verlust iHv EUR 7.238,20, erklärt.

In der Begründung wurde ausgeführt, die fiktiven Anschaffungskosten für das ab 01.04.2017 vermietete Einfamilienhaus würden EUR 450.000,00 betragen. Ausgehend von einer Wohnnutzfläche von rd. 180 m² seien die auf das Gebäude entfallenden (fiktiven) Anschaffungskosten mit EUR 2.500,00/m² angesetzt und davon die AfA mit 1,5% in Ansatz gebracht worden. Die sonstigen Werbungskosten würden Energielieferungen betreffen. Das Objekt werde ab 01.04.2017 vermietet; die monatlichen Mieteinnahmen würden EUR 1.200,00 inklusive Betriebskosten betragen. Somit werde ab dem ersten Jahr der Vermietung bereits ein erheblicher Überschuss erzielt. Daraus sei auch ersichtlich, dass selbst unter Berücksichtigung eines üblicherweise 10% betragenden Abschlags für Instandhaltungen und sonstige Wagnisse ein Überschuss erzielt werde. Es werde die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Als Beilage war der Mietvertrag vom 25.02.2017 beigelegt. Demnach wird die Wohnung Top 1 der Liegenschaft mit einer Wohnfläche von ca. 196m² plus ca. 30m² Balkon ab 01.04.2017 ausschließlich zu Wohnzwecken für die Dauer von 5 Jahren zu einem Mietzins inklusive Betriebskosten iHv EUR 1.320,00 brutto vermietet.

Mit Vorhalt vom 03.08.2020 unter Setzung einer Frist bis 02.11.2020 forderte das FA den Bf auf, die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten darzulegen und entsprechende Unterlagen vorzulegen; die Betriebskostenabrechnungen 2016 – 2019 vorzulegen; bekannt zu geben, aus welchen Gründen seit April 2016 keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben worden seien und aus welchen Gründen die Steuererklärungen 2017 und 2018 nicht eingereicht worden seien.

Am 09.09.2020 beantwortete der Bf den Vorhalt und führte aus, die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten sei auf Basis des Baukostenindex und der Gesamtfläche der vermieteten Räumlichkeiten erfolgt: 180m^2 je EUR 2.500,00 = EUR 450.000,00. Die Betriebskostenabrechnungen seien angefordert und würden nach Vorlage nachgereicht. Die Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen sei auf Grund von Gutschriften entfallen. Auf Grund der offenen Fragen aus 2016 sei eine Erstellung der Folgeerklärungen nicht möglich gewesen.

Mit Mail vom 14.09.2020 legte der Bf die Betriebskostenabrechnungen 2017 – 2019 vor. Da die Vermietung erst ab 01.04.2017 erfolgt sei, liege für das Jahr 2016 keine Betriebskostenabrechnung vor.

Mit Vorhalt vom 23.09.2020 forderte das FA den Bf unter Setzung einer Frist bis 29.12.2020 nochmals auf, die fiktiven Anschaffungskosten nachzuweisen, da der angesetzte Wert von EUR 2.500/m² dem Baukostenindex der Statistik Austria nicht entnommen werden könne. Wie sei das Alter und der Erhaltungszustand des Gebäudes bei dem Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten berücksichtigt worden? Weiters werde um Vorlage der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft für die Jahre 2017 – 2019 ersucht.

Der Antrag auf Bescheidaufhebung wurde mit Bescheid vom 25.01.2021 abgewiesen. In der Begründung wurde i.w. auf die Nichtbeantwortung des Vorhalts vom 23.09.2020 verwiesen. Die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten sei nicht nachgewiesen worden. Die Aufhebung setze die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reiche nicht. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setze daher grs. die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Mangels Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes sei die Ermittlung der tatsächlichen fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes nicht möglich.

Am 09.02.2021 brachte der Bf in einem per Finanz Online zum Betreff "*Ersuchen um Ergänzung vom 3.8.2020*" eingebrachten Schreiben i.w. vor:

Keine gesonderte Betriebskostenabrechnung, BK-Einnahmen und BK-Werbungskosten seien der Überschussrechnung zu entnehmen; UVA bis Dezember 2020 eingereicht; aG der ungeklärten Anerkennung der AfA sowie der Ertragslage scheine die Abgabe von Folgeerklärungen wenig sinnvoll; die Abgabenerklärung 2017 mit Überschussrechnung werde per Mail vorgelegt.

In einer am 09.02.2021 eingebrachten Mail brachte der Bf vor, er lege im Anhang Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2017 samt Überschussrechnungen vor und ersuche um Wiederaufnahme der Veranlagung.

Beigelegt waren:

- Beilage E 1b für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2017; darin wurde ein Überschuss der Einnahmen iHv EUR 4.466,48 betreffend die Liegenschaft in Wien ausgewiesen.
- Beilage E 1b für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2017; darin wurden Einnahmen iHv EUR 10.800,00 und Werbungskosten iHv EUR 14.740,30, sohin ein Verlust von 3.940,30 betreffend die Liegenschaft in Gemeinde bei Wien ausgewiesen.
- Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2017

In einem per Finanz Online am 10.02.2021 mit dem Betreff "*Veranlagung 2016 + 2017*" eingebrachten Anbringen führte der Bf aus, auf die eingebrachte Mail vom 09.02.2020 werde hingewiesen.

In der per Finanz Online eingebrachten Beschwerde vom 10.02.2021 brachte der Bf i.w. vor, die Berechnung stütze sich auf den Immobilienpreisspiegel der WKO. Demnach sei für Reihenhäuser in sehr guter Wohnlage im Bezirk Mödling ein durchschnittlicher Wohnwert iHv EUR 3.024,00 (2019) angeführt. Unter Berücksichtigung einer jährlichen Steigerung iHv durchschnittlich EUR 130,00 könne für das Jahr 2016 ein Wert von EUR 2.634,00 errechnet werden. Tatsächlich sei für das vermietete Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 196m² aus Vorsichtsgründen ein Wert von EUR 2.300,00 je Quadratmeter angesetzt worden, womit sich für das Jahr 2016 fiktive Anschaffungskosten iHv EUR 450.000,00 (abgerundet) ergeben würden. Weiters würden die bisher nicht berücksichtigten Werbungskosten für Energie iHv EUR 488,20 geltend gemacht. Daher werde die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.

Beigelegt waren Energieabrechnungen betreffend die Liegenschaft in Gemeinde bei Wien für das Jahr 2016.

Mit Vorhalt vom 22.02.2021 führte das FA unter Setzung einer Frist bis 28.05.2021 aus, laut Aufhebungsantrag würde bereits im ersten Jahr der Vermietung ein erheblicher Überschuss erzielt. Laut der am 09.02.2021 übermittelten Gewinnermittlung würden jedoch negative Einkünfte erzielt. Laut vorliegendem Mietvertrag handle es sich um eine auf fünf Jahre befristete Vermietung. Der Bf werde um Vorlage einer Prognoserechnung, aus der ersichtlich sei, ab wann ein positiver Gesamtüberschuss vorliege, ersucht. Aus welchen Gründen sei am 09.02.2021 nur die Ermittlung der Einkünfte für 2017 vorgelegt worden?

Hinsichtlich der fiktiven Anschaffungskosten werde auf den Immobilienpreisspiegel der WKO verwiesen. Um Vorlage desselben werde ersucht. Aus welchen Gründen sei die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nicht nach der Ertragswertmethode vorgenommen worden?

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Das FA erließ am 29.06.2021 eine abweisende Beschwerdeentscheidung. In der Begründung wurde ausgeführt:

"Wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2016 mussten die Bemessungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt werden. Der entsprechende Einkommensteuerbescheid wurde am 29.6.2018 erlassen.

Am 3.7.2018 wurde eine Beschwerde eingebracht. In der Beschwerde wurden Einkünfte aus der Vermietung von 2 Liegenschaften erklärt. Mittels Vorhalt vom 5.7.2018 wurden Sie um Ergänzung der Beschwerde hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft in Gemeinde ersucht. Es wurde um Vorlage einer Prognosenrechnung, Nachweis der fiktiven Anschaffungskosten, Vorlage des Mietvertrages ersucht. Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet. Die teilweise stattgebende Beschwerdeentscheidung wurde am 9.4.2019 erlassen.

Am 19.6.2019 wurde elektronisch ein Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO gestellt. Es wurden negative Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde erklärt. Laut Antrag wurden die fiktiven Anschaffungskosten mit Euro 2.500,00 je m² angesetzt. Die Wohnfläche der vermieteten Wohnung beträgt 180 m². Die Wohnung wird mit 1.4.2017 vermietet und die monatlichen Mieteinnahmen einschließlich Betriebskosten betragen Euro 1.200,00 netto. Somit wird laut Antrag ab dem ersten Jahr der Vermietung bereits ein erheblicher Überschuss erzielt werden. Weiters wurde ein Mietvertrag vorgelegt. Mittels Vorhalt vom 3.8.2020 wurde um Ergänzung des Antrages auf Bescheidaufhebung gestellt. Es wurde ersucht mitzuteilen, wie die fiktiven Anschaffungskosten von 2.500 Euro je m² ermittelt wurden. Um Vorlage der Betriebskostenabrechnungen 2016 bis 2019 wurde ersucht. Es wurde angefragt warum seit April keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet und warum die Steuererklärungen 2017 und 2018 nicht eingereicht wurden. Dieser Vorhalt wurde am 9.9.2020 beantwortet. Laut Antwort erfolgte die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf Basis des Baukostenindex. Eine Einreichung der Voranmeldung sei mangels Zahllasten nicht notwendig. Auf Grund der offenen Sachfragen aus 2016 war eine Erstellung der Folgeerklärungen nicht möglich. Die Betriebskostenabrechnungen wurden am 14.9.2020 vorgelegt. Am 23.9.2020 wurde ein zweiter Vorhalt ausgefertigt. Es wurde Ihnen mitgeteilt, dass dieser Wert dem Baukostenindex der Statistik Austria nicht entnommen werden konnte. Weiters wurde angefragt wie das Alter und der Erhaltungszustand des Gebäudes beim Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten berücksichtigt wurde. Weiters wurde um Vorlage der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft Gemeinde für die Jahre 2017 bis 2019 ersucht. Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet. Der Antrag auf Bescheidaufhebung wurde daher mittels Bescheid vom 25.1.2021 abgewiesen. Als Begründung wurde ausgeführt, dass die fiktiven Anschaffungskosten nicht nachgewiesen wurden.

Am 10.2.2021 wurde die Beschwerde gegen diesen Abweisungsbescheid eingebracht. Laut der Beschwerde stützt sich die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten auf den Immobilien - Preisspiegel der WKÖ. Mit Vorhalt vom 22.2.2021 wurde um Ergänzung der Beschwerde bis

zum 28.5.2021 ersucht. Der Vorhalt lautet: Laut Ihrem Aufhebungsantrag vom 19.6.2019 wird bereits im ersten Jahr der Vermietung ein erheblicher Überschuss erzielt. Laut der am 9.2.2021 übermittelten Gewinnermittlung 2017 werden jedoch negative Einkünfte erzielt. Laut dem vorliegenden Mietvertrag handelt es sich um eine auf 5 Jahre befristete Vermietung. Sie werden um Vorlage einer Prognosenrechnung, aus der ersichtlich ist ab wann ein positiver Gesamtüberschuss vorliegt, gebeten. Aus welchen Gründen wurde am 9.2.2021 nur die Ermittlung der Einkünfte für 2017 vorgelegt? Hinsichtlich der fiktiven Anschaffungskosten wird auf den Immobilienpreisspiegel der WKO verwiesen. Um Vorlage des entsprechenden Immobilienpreisspiegels wird ersucht. Aus welchen Gründen wurde die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nicht nach der Ertragswertmethode vorgenommen? Dieser Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3, VwGH 20.1.2016, 2012/13/ 0059). Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (zB VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, 20.1.2016, 2012/13/0059). Mangels Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes vom 22.2.2021 ist die Ermittlung der tatsächlichen fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes nicht möglich. Mangels Vorlage einer Prognosenrechnung ist auch nicht ersichtlich ob eine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliegt. Ihre Bescheidbeschwerde musste daher als unbegründet abgewiesen werden."

Das FA teilte dem Bf mit Schreiben vom 13.07.2021 bezugnehmend auf seine Mail vom 09.02.2021 i.w. mit, dass Anbringen per Mail unbeachtlich seien.

Der Bf stellte per Finanz Online den Antrag gemäß § 299 BAO auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2018 und begründete dies mit den "Daten des Rechnungswesens."

Der Bf stellte am 16.07.2021 mittels Finanz Online den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen und führte darin aus, zur Frage der str. AfA betreffend das Objekt in Gemeinde bei Wien werde auf die heute vorgelegte Berechnung nach der Ertragswertmethode verwiesen und die Berücksichtigung mit EUR 4.223,00 beantragt.

Nach der am 16.07.2021 mittels Finanz Online eingebrachten Beilage zum Vorlageantrag sei die AfA in Beantwortung des Ersuchens nach der Ertragswertmethode ermittelt worden. Die Vorlage der Abgabenerklärungen für 2018 und 2019 könne nach Klärung bzw. Anerkennung der str. AfA erfolgen. Die ausstehende Prognoserechnung werde bis 09.08.2021 vorgelegt. Die Ertragswertberechnung war beigelegt.

Das FA legte die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 12.10.2021 dem BFG vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde, da im Jahr 2016 keine Vermietung erfolgt sei. Es fehle auch

immer noch eine Prognoserechnung. Es sei auch nicht nachgewiesen worden, dass überhaupt Mieter gesucht worden wären.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 erging am 13.06.2019. Darin wurden positive Einkünfte aus Vermietung iHv EUR 8.000,00 angesetzt, welche im Schätzungsweg ermittelt wurden.

Der auf Grund eines Antrags gemäß § 299 BAO und der geänderten Einkünfte neu erlassene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 erging am 03.09.2021. Darin wurden aG des Antrags des Bf positive Einkünfte aus Vermietung iHv EUR 8.667,43 angesetzt. Davon entfielen EUR 5.532,74 auf die Liegenschaft in Wien und EUR 3.134,69 auf die Liegenschaft in Gemeinde bei Wien. Im Erstbescheid waren Einkünfte aus Vermietung im Schätzungsweg in Höhe von EUR 8.000,00 angesetzt worden.

In der Einkommensteuererklärung für 2019 wurde ein Verlust aus der Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien iHv EUR 12.119,72 erklärt. Erklärt wurden Einnahmen iHv EUR 16.523,43, und als Werbungskosten wurden Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten iHv EUR 21.591,00, AfA iHv EUR 4.223,00 und übrige Werbungskosten iHv EUR 2.828,23 geltend gemacht.

Am 26.01.2022 erging der erklärungskonform veranlagte Einkommensteuerbescheid für 2019.

Das BFG forderte den Bf mit Vorhalt vom 31.01.2022 auf, folgende Unterlagen bzw. Nachweise zu erbringen:

"Nach dem vorliegenden Schenkungsvertrag haben Sie die Liegenschaft in Gemeinde, Adresse, im Dezember 2015/Jänner 2016 unentgeltlich erworben.

Nach dem vorliegenden Mietvertrag beginnt die Vermietung zu Wohnzwecken mit 01.04.2017, wobei der Mieter das Objekt bereits ab 01.03.2017 unentgeltlich nutzen darf.

In Streit steht die Anerkennung der Vermietungstätigkeit der Liegenschaft im Jahr 2016, wobei nach Ihren Angaben keine Einnahmen und somit keine tatsächliche Vermietungstätigkeit, sondern ausschließlich Werbungskosten (AfA + Energiekosten) angefallen sind.

Demnach würde es sich um vorweggenommene Werbungskosten vor Einnahmenerzielung handeln.

Voraussetzung für die Anerkennung derartiger Aufwendungen ist die ernsthafte Vermietungsabsicht. Bloße Absichtserklärungen reichen nicht aus. Vielmehr muss die ernsthafte Absicht, künftig positive Einkünfte erzielen zu wollen, durch bindende Vereinbarungen oder über Absichtserklärungen hinausgehende Umstände als klar erwiesen anzusehen sein. Der auf die Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. zB VwGH 07.10.2003, 2001/15/0085, VwGH 31.03.2004, 2003/13/0151).

Weisen Sie bitte durch geeignete Unterlagen bzw. Beweismittel die bereits für das erste

Halbjahr 2016 erforderliche ernsthafte Absicht nach, künftig positive Einkünfte erzielen zu wollen. Erforderlich sind insbesondere nachweisbare, ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen."

Mit Antwortschreiben vom 22.02.2022 brachte der steuerlich vertretene Bf vor:

"Nachdem es eine Schenkung meines Vaters an mich war, wurde im beidseitigen Einvernehmen ausgemacht, dass meine Eltern bis zur finalen Fertigstellung ihres Hauses in der Adresse wohnhaft bleiben können. Unentgeltlich selbstverständlich. Der Umzug in das neue Haus, Adresse, erfolgte am 2. April 2016. Danach wurde ebenso mündlich ausgemacht, dass sie noch weiterhin alte Möbel und Habseligkeiten ausräumen dürfen, was erinnerlich innerhalb des Mai 2016 passierte. Am 28.5.2016 erstellte ich eine Immobilienannonce auf dem Kleinanzeigenportal willhaben.at, Screenshot im Anhang, aufgrund wenig Erfolgs und meiner Hochzeit und Hochzeitsreise im Juni 2016 wandte ich mich im Juli an meine Hausverwaltung XY (E-Mail im Anhang) die mir den Immobilienmakler A.B. empfiehlt. Darauffolgend wurden Besichtigungstermine ausgemacht und durchgeführt. Durch persönliche Kontakte ergab sich dann ein Interessent, C.D., für den ich einen Mietvertrag anfertigen ließ (Dezember 2016, Siehe Anhang). Leider wurde der potentielle Mieter schwer krank und verstarb bevor er in die Immobilie einziehen konnte. In 2017 fand ich dann die Mieter Kanzlei EF, dies ist bekannt. In der Überschussrechnung 2016 wurde neben den vergleichsweise geringfügigen Kosten für Energie weiters eine auf das zu vermietende Gebäude entfallende Absetzung für Abnutzung geltend gemacht. Diese Vorgangsweise stützt sich auf folgendes grundlegendes Erkenntnis bzw. die dazu im Folgenden gleichlautende Rechtsprechung: Da bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund trete, habe der VwGH bei Gebäuden die Vornahme der AfA auch schon für die Zeit vor der Benutzung oder Vermietung zugelassen (27.11.1984, 83/14/0046,0048). Die Nutzung eines Gebäudes iSd § 7 Abs 1 Z 1 Satz 1 EStG 1988 beginne nicht erst mit der Erzielung positiver Einkünfte, sondern bereits mit der Nutzung in der Absicht, Einkünfte zu erzielen (VwGH 19.1.1982, 81/14/0064, 0166)."

Beigelegt waren:

- Annonce in "Willhaben" (Wohnfläche 198m², Gesamtbelastung 1.390, verfügbar ab 01.05.2020)
- Mailverkehr mit Hrn. A.B., beginnend mit Oktober 2016 bis November 2016
- Mail an Fr. X. vom 13.07.2016 betreffend die Vermietung des Objekts bis September 2016

Das BFG forderte den Bf mit Vorhalt vom 23.05.2022 auf, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen vorzulegen:

"Dem Bundesfinanzgericht gelangte zur Kenntnis, dass für das Jahr 2019 ein Verlust aus der Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde iHv EUR 12.119,72 erklärt wurde. Erklärt wurden Einnahmen iHv EUR 16.523,43, und als Werbungskosten wurden

Instandhaltungs/Instandsetzungskosten iHv EUR 21.591,00, AfA iHv EUR 4.223,00 und übrige Werbungskosten iHv EUR 2.828,23 geltend gemacht.

Bis dato wurde auch – trotz Aufforderung durch das Finanzamt – keine Prognoserechnung vorgelegt.

Es kann daher nicht mit Sicherheit vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen werden.

1. Sie werden daher aufgefordert, eine schlüssige Prognoserechnung vorzulegen, aus der nachvollziehbar hervorgeht, innerhalb welchen Zeitraums ein Gesamtgewinn erzielbar sein wird, sodass eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt.

2. Weiters werden Sie aufgefordert, die steuerlichen Ergebnisse der Jahr 2020 und 2021 betreffend die Vermietung ggstdl. Liegenschaft bekannt zu geben.

3. Wieso wurden 2019 Instandhaltungs/Instandsetzungskosten iHv EUR 21.591,00 geltend gemacht? Ist mit derartigen Aufwendungen auch zukünftig zu rechnen?

4. Wurde die Liegenschaft inzwischen neuerlich vermietet?

Wenn ja, seit wann, wie lange und um welches Entgelt?

Wenn nein, wurde der Mietvertrag verlängert? Wie lange und um welches Entgelt?"

Mit Schreiben vom 01.09.2022 brachte der steuerlich vertretene Bf vor:

"die nunmehr beauftragte Steuerberatung hat mir am gestrigen Tag für die Liegenschaft 2333 Adresse die Überschussrechnung für das Jahr 2020 übermittelt, die ich im Anhang vorlege. Zu dem noch ausstehenden Abschluss für das Jahr 2021 hat die Hausverwaltung nach Angabe der Kollegen noch keine Daten geliefert, jedoch soll die Abrechnung in Bearbeitung stehen. Die Sachbearbeiterin der Kzl. GHI hat um eine weitere Fristerstreckung bis Ende September 2022 gebeten."

Die Überschussrechnung 2020 war beigelegt. Demnach ergaben sich positive Einkünfte aus der Vermietung iHv EUR 6.618,20.

Mit Schreiben vom 30.09.2022 legte der steuerliche Vertreter des Bf (wiederum) die Überschussrechnung 2020 sowie die Überschussrechnung 2021 vor.

Die Überschussrechnung 2020 ergab positive Einkünfte aus der Vermietung iHv EUR 6.245,48.

Die Überschussrechnung 2021 ergab positive Einkünfte aus der Vermietung iHv EUR 1.170,74.

Mit Erinnerungsschreiben vom 05.12.2022 forderte das BFG den Bf letztmalig auf, die Punkte 1., 2. und 4. des Vorhalts 23.05.2022, innerhalb der Frist von 4 Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten. Andernfalls werde nach der Aktenlage entschieden.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf) hat durch eine Schenkung 2015 einen Liegenschaftsanteil an einer Liegenschaft in Wien erhalten. Diese Liegenschaft (Gebäude) war bereits vermietet und der Bf erzielt daraus Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten.

Der Bf hat weiters durch eine Schenkung 2015/2016 das Eigentum an einer Liegenschaft in Gemeinde bei Wien erworben.

Die Wohnung Top 1 dieser Liegenschaft (ca. 196m² Wohnfläche samt Gartenabschnitt) wird ab April 2017 vermietet.

Das FA berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2016 (Beschwerdevorentscheidung) vom 04.2019 den beantragten Verlust (vorweggenommene Werbungskosten) betreffend der Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien nicht.

Es steht weder fest, ob bezüglich der Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt noch ob bzw. ab wann im Jahr 2016 die ernsthafte Vermietungsabsicht gegeben war.

Beweiswürdigung

Die Vermietung der genannten Liegenschaften ist unstrittig.

Der Bescheid vom 09.04.2019 ist aktenkundig.

Auf Grund der Verletzung der Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten durch den Bf trotz zahlreicher und umfangreicher Ermittlungstätigkeiten (Vorhalte, Aufforderungen, Erinnerungen; siehe oben Verfahrensgang) der belangten Behörde sowie des BFG gelang es dem Bf nicht, das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle zu dokumentieren.

So wurde der Bf wiederholt aufgefordert, eine diesbezügliche Prognoserechnung vorzulegen:

- Vorhalt des FA vom 05.07.2018
- Vorhalt des FA vom 22.02.2021
- Vorhalt des BFG vom 23.05.2022
- Erinnerung des BFG vom 05.12.2022

Bis dato wurde jedoch keine Prognoserechnung vorgelegt.

Auch die anderen Fragen bzw. Vorhalte wurden nur schleppend und nur zum Teil beantwortet. So konnte nicht geklärt werden, ob bzw. ab wann eine ernsthafte Vermietungsabsicht im Jahr

2016 bestand. Im ersten Halbjahr 2016 dürfte jedenfalls keine ernsthafte Vermietungsabsicht bestanden haben, denn nach den Ausführungen des Bf wurde die Wohnung erst im Mai 2016 ausgeräumt und im Juli habe sich der Bf an die Hausverwaltung und einen Immobilienmakler gewandt. Beim Vorbringen des Bf bleibt vieles unklar. Die Aktivitäten waren anfangs offenbar aus privaten Gründen (Hochzeit, Hochzeitsreise) nicht ernsthaft. Anhänge (zB ein Mietvertrag von Dezember 2016) waren nicht beigelegt. Die als Nachweis für die ernsthaft gegebene Vermietungsabsicht im Jahr 2016 vorgelegte Immobilienannonce auf dem Portal willhaben.at bezeichnet die Wohnung als ab 01.05.2020 verfügbar.

Da der Bf im Rahmen seiner Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht das Vorliegen einer Einkunftsquelle u.a. durch eine Prognoserechnung darlegen hätte müssen und die ernsthafte Vermietungsabsicht im Jahr 2016 vor Beginn der Vermietung im Jahr 2017 durch geeignete Unterlagen und Vorbringen nachvollziehbar dokumentieren hätte müssen, diesen Verpflichtungen jedoch trotz wiederholter Aufforderung nicht nachgekommen ist, konnte das FA zu Recht davon ausgehen, dass jedenfalls nicht gewiss ist, ob die geltend gemachten Verluste aus der Vermietung ggstdl. Liegenschaft anzuerkennen sind.

Auch die Ermittlungen des BFG haben an dieser Beurteilung nichts geändert.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 299 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (VwGH 20.01.2016, 2012/13/0059; VwGH 24.06.2010, 2010/15/0059, mwN; Ritz, BAO⁷, § 299 Tz. 13). Freilich setzt die Aufhebung, aber auch die Abweisung des Aufhebungsantrages die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123, mwN).

Die amtswegige Ermittlungspflicht nach § 115 BAO korrespondiert mit der Offenlegungs-, Wahrheits- und Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen nach §§ 119, 138 BAO.

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangung der Behörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern, zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Im ggstdl Fall wurden die Einkünfte aus Vermietung im Einkommensteuerbescheid 2016 vom 29.06.2016 wegen Nichtabgabe der Steuererklärung im Schätzungsweg ermittelt.

Auf Grund der Beschwerde des Bf führte das FA Ermittlungshandlungen betreffend die Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien durch, wobei in einem Vorhalt u.a. eine

Prognoserechnung abverlangt wurde sowie die Bekanntgabe, ab wann Vermietungseinnahmen anfallen würden.

Da der Vorhalt trotz Erinnerungsschreiben nicht beantwortet wurde, hat das FA mit Bescheid vom 09.04.2019 (BVE) die in der Beschwerde beantragten Verluste nicht anerkannt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich der Antrag auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO, welcher vom FA mit Bescheid vom 25.01.2021 abgewiesen wurde.

Zu beurteilen ist daher, ob der Abweisungsbescheid zu Recht erging d.h. ob der zu Grunde liegende Bescheid mit Gewissheit rechtswidrig ist. Es ist daher zu prüfen, ob die Nichtberücksichtigung des beantragten Verlusts aus der Vermietungstätigkeit der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien für das Jahr 2016 mit Sicherheit zu Unrecht erfolgte.

Wie das FA schon in der abweisenden BVE vom 29.06.2021, welche auch Vorhaltswirkung entfaltet, ausführte, war u.a. mangels Vorlage einer Prognoserechnung auch nicht ersichtlich, ob eine Einkunftsquelle im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliegt.

Im Vorlageantrag wurde die ausstehende Prognoserechnung avisiert, jedoch niemals vorgelegt.

Im Vorlagebericht des FA, welcher auch Vorhaltswirkung entfaltet, wurde ausgeführt, es fehle noch eine Prognoserechnung, und es sei nicht nachgewiesen worden, dass überhaupt Mieter gesucht wurden.

Die vom BFG durchgeführten Ermittlungen führten bezüglich der ernsthaften Vermietungsabsicht im Jahr 2016 zu keinem Ergebnis.

Auch im Verfahren vor dem BFG wurde die Prognoserechnung trotz Aufforderung und Erinnerung nicht vorgelegt.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für das Streitjahr nach der Liebhabereiverordnung (LVO), zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs 1 LVO), das sind solche, welche durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO). Liebhaberei ist u.a. auch gemäß § 1 Abs 2 Z 3 LVO zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Es steht daher fest, dass es sich bei der Vermietungstätigkeit des in Rede stehenden Objekts in Gemeinde bei Wien um eine so genannte "kleine Vermietung" iSd § 1 Abs 2 LVO handelt, für die die Liebhabereivermutung gilt.

Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung vom Abgabepflichtigen anhand einer (realistischen) Prognoserechnung zu dokumentieren (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 Seiten des Steuerpflichtigen, der die Liebhabereivermutung zu widerlegen hat; vgl. VwGH 31.05.2006, 2001/13/0171; VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (vgl. VwGH 28.03.2000, 98/14/0217).

Im ggstdl Fall wurden Verluste hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien, für die die Liebhabereivermutung gilt, geltend gemacht. Da der Bf von sich aus keine Prognoserechnung vorlegte, wurde er als Ausfluss der amtswegigen Ermittlungspflicht von der Abgabenbehörde und auch vom BFG wiederholt aufgefordert, diese vorzulegen.

Der Bf kam dieser Verpflichtung jedoch nicht nach, sodass schon aus diesem Grund nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen werden kann und der Bescheid der belangten Behörde, in dem die Verluste im Streitjahr nicht anerkannt wurden und dessen Aufhebung beantragt wurde, jedenfalls nicht mit Gewissheit rechtswidrig ist.

Dazu kommt noch, dass Aufwendungen auf ein zur Einkunftserzielung bestimmtes Objekt zwar auch schon vor Beginn der Vermietungstätigkeit als sogenannte vorweggenommene Werbungskosten Berücksichtigung finden können, allerdings muss der dementsprechende Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (Doralt, EStG, § 28 Tz 94; VwGH 24.04.1997, 94/15/0126; VwGH 07.10.2003, 2001/15/0085, VwGH 31.03.2004, 2003/13/0151). Voraussetzung für die Anerkennung derartiger Aufwendungen ist die ernsthafte Vermietungsabsicht. Bloße Absichtserklärungen reichen nicht aus. Vielmehr

muss die ernsthafte Absicht, künftig positive Einkünfte erzielen zu wollen, durch bindende Vereinbarungen oder über Absichtserklärungen hinausgehende Umstände als klar erwiesen anzusehen sein.

Diesen Nachweis konnte der Bf nicht erbringen (siehe oben), sodass die ernsthafte Vermietungsabsicht der Liegenschaft in Gemeinde bei Wien im Jahr 2016 – die Vermietung begann tatsächlich im Jahr 2017 – nicht erwiesen ist, sodass auch aus diesem Grund die Nichtanerkennung der Verluste aus der Vermietung im Jahr 2016 jedenfalls nicht mit Gewissheit rechtswidrig ist.

Die belangte Behörde hat somit zu Recht den gemäß § 299 BAO gestellten Antrag auf Bescheidaufhebung abgewiesen.

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.

Ggstdl. zu lösende Rechtsfrage folgt der zit. einheitlichen Judikatur des VwGH, sodass keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Februar 2023