

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Metzler & Partner Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, Dorf Rieden 7, 6900 Bregenz, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2009 und Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 (alle Bescheide vom 18. September 2014) sowie über die Beschwerde vom 27. November 2014 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 24.10.2014 und damit verbunden Einkommensteuerbescheid 2012 vom 24.10.2014, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide und den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 und 2012 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

I. Verfahrensgang

1. Der am tt.mm.jjjj verstorbene Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) hat in den Jahren 1989 und 1990 in Ort1, StraßeHNr, fünf Eigentumswohnungen gekauft. Diese Eigentumswohnungen nutzte der Bf. für Vermietungszwecke. In den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 und 2012 wurde diese Vermietungstätigkeit entsprechend der vom Bf. erklärten Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung antragsgemäß berücksichtigt.

Nach Durchführung eines Vorhalte- bzw. Ergänzungsverfahrens hat das Finanzamt mit Wiederaufnahmebescheiden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009

erlassen (Wiederaufnahme- und Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 jeweils vom 18.09.2014), in denen die diesbezüglichen Einkünfte abweichend von der bisherigen Beurteilung unter Hinweis auf die Liebhabereiverordnung nicht berücksichtigt wurden. Mit Aufhebungsbescheid vom 24.10.2014 hat das Finanzamt gemäß § 299 Abs. 1 BAO den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 10.06.2014 aufgehoben und damit verbunden gemäß § 299 Abs. 2 BAO den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 24.10.2014 erlassen. Im (neu) erlassenen Einkommensteuerbescheid 2012 vom 24.10.2014 wurde auf die (gesonderte) Begründung vom 18.09.2014 der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 vom 18.09.2014 verwiesen.

In der gesondert ergangenen Begründung vom 18.09.2014 zu den Wiederaufnahmebescheiden hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2009 und den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 (alle Bescheide vom 18.09.2014) hat das Finanzamt ausgeführt:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

a) Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 bis 2009

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind (§ 303 Abs. 1 lit. b BAO).

Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften.

Im Schriftsatz Ihres steuerlichen Vertreters vom 26.7.2011 setzten Sie das Finanzamt Bregenz hinsichtlich der Vermietung von Eigentumswohnungen in der StraßeHNr in Ort1 erstmals davon in Kenntnis: ... „somit konnten erst die Tops 1 und 3 saniert werden, diese werden auch vermietet. Die restlichen Tops sind in einem so schlechten Zustand, dass Sie ohne Sanierung nicht vermietet werden können“.

Bis zu diesem Zeitpunkt war die Tatsache, dass Sie drei Eigentumswohnungen seit 1999 (Top 5 und 7) bzw. seit 2003 (Top 6) nicht mehr vermieten, dem Finanzamt verborgen geblieben.

Den von Ihnen in den Jahren danach, (insbesondere in den Jahren 2006 bis 2009) eingereichten Erklärungen und Beilagen war dieses Sachverhaltselement nicht zu entnehmen, vor allem auch nicht der auf die jahrelang leer stehenden drei Eigentumswohnungen entfallende Anteil an Werbungskosten. Diese Erkenntnis beruht auf einem Faktum, das in den Streitjahren schon längst existent war, den handelnden Organen des Finanzamtes Bregenz allerdings erst (in Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 29.6.2011) am 27.7.2011 mitgeteilt wurde.

...

Die Bemessungsgrundlagen vor sowie nach der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren stellen sich hinsichtlich der Stra  eHNr, vor allem nach Ausscheiden der jedenfalls seit 2003 nicht mehr vermieteten Eigentumswohnungen (Top 5, 6 und 7) wie folgt dar:

	vor WA	Top 5, 6 und 7	nach WA	Einkommen vor WA	Einkommen nach WA
2006	-8.422,43 €	-7.064,43 €	-1.358,00 €	+11.431,30 €	+18.495,73 €
2007	-15.165,97 €	-11.094,91 €	-4.070,06 €	+8.706,98 €	+19.801,89 €
2008	-6.616,58 €	-5.929,16 €	-687,42 €	-3.731,64 €	+2.197,52 €
2009	-21.466,27 €	-14.992,92 €	-6.473,35 €	+48.081,78 €	+63.074,70 €

Die Aufstellung verdeutlicht: Die konkreten Wiederaufnahmsgründe ändern die Bemessungsgrundlagen für die Erhebung der Einkommensteuer maßgeblich. Von relativ geringfügigen Änderungen kann keine Rede sein.

Der Vorrang der Rechtsrichtigkeit ist weiters unter dem Aspekt zu betrachten, dass Sie den maßgebenden Sachverhalt erst über Erg  nzungsauftr  ge des Finanzamtes offen legten und nicht aus eigenem Zutun mitteilten.

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass dem Gewicht eines Wiederaufnahmsgrundes, der sich über mehrere Jahre erstreckt, in der Regel gesamthaft Bedeutung zukommt (vgl. VwGH vom 24.02.2010, 2005/13/0015).

b) Einkommensteuer 2006 bis 2009

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993, in der Fassung BGBl. II 358/1997 (LVO), bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei nach § 2 Z 4 LVO 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 LVO) 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 Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß § 3 Abs. 2 LVO der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung ist demnach grundsätzlich innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab der Anschaffung der Immobilie ein Gesamtüberschuss zu erzielen, in der vorliegend zu beurteilenden Berufungssache - gerechnet ab Beginn der Vermietung der Wohnung, das war im Jahr 2005 bis zum Ende des Jahres 2024.

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 wird die LVO 1993 in der Bereich des Umsatzsteuerrechtes übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung (auch) auf Grund des UStG 1994 als ergangen gilt.

Nach § 6 der Liebhabereiverordnung kann im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen, Liebhaberei vorliegen.

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Wohnungen, die einheitlich bewirtschaftet werden, sind einheitlich zu beurteilen, Wohnungen, die unterschiedlich bewirtschaftet werden, sind differenziert zu beurteilen. Das Sanieren von Wohnungen und die dadurch gegebene Vermietbarkeit ist nicht vergleichbar mit vernachlässigten Wohnungen, die leer stehen (nicht mehr vermietbar sind).

1989 erwerben Sie im Objekt „StraßeHNr“ vier Eigentumswohnungen. Eine weitere Wohnung im zuvor erwähnten Gebäude erwarben Sie 1990.

Top 5 und 7 wurden seit 1999 und Top 6 seit „Angang 2002“ nicht mehr vermietet.

In den Jahren seit 2006 bis 2011 ordneten Sie Top 5 bis Top 7 folgende Werbungskosten zu:

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Summen
--	------	------	------	------	------	------	--------

Top 5	-2.176,19	-3.417,84	-1.826,45	-4.618,68	-1.984,02	-1.689,01	-15.712,19
Top 6	-2.491,46	-3.912,91	-2.091,08	-5.287,64	-2.271,47	-533,74	-16.054,56
Top 7	-2.396,78	-3.764,16	-2.011,63	-5.086,60	-2.185,16	-1.860,27	-17.304,60
Summe	-7.064,43	-11.094,91	-6.929,16	-14.992,92	-6.440,65	-3.549,28	

Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften ist nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg (Gesamtgewinn, Gesamtüberschuss), sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, welche als Kennzeichen des subjektiven Ertragsstrebens nach außen in Erscheinung tritt. Treten daher durch unerwartete Umstände (zB unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieters, schwere Erkrankung, Arbeitsunfähigkeit und vergleichbare Unwägbarkeiten) unvorhergesehene Aufwendungen oder Einnahmenausfälle auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, sind diese Umstände allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 2.3.2006, 2006/15/0018).

Als Hindernis für eine durchgängige Vermietung führen Sie an, geplante Sanierungen hätten (noch) nicht durchgeführt werden können. Die Planungen/Gespräche mit der Miteigentümerin (Fr. A.) hätten sich in die Länge gezogen. Fr. A. habe mehrfach angekündigt (gehabt), die Sanierungen mitzutragen bzw. an Sie deren Tops zu verkaufen. Ende des Jahres 2006 sei Fr. A. verstorben. Obwohl zu diesem Zeitpunkt bereits eine Baugenehmigung für die Generalsanierung bereits vorgelegen habe, habe mit dem Sohn von Fr. A. als deren Erben „keine Einigung über die Generalsanierung erzielt werden können. Somit konnten nur die Tops 1 und 3 saniert werden. Die restlichen Tops sind in einem so schlechten Zustand, dass sie ohne Sanierung nicht vermietet werden können. Nach dem frühen Ableben von Fr. A. hat der bisherige Widerstand des Erben das geplante Projekt verhindert. Die bereits existierende und auf zwei Jahre befristete Baugenehmigung ist inzwischen auch abgelaufen" (Schriftsatz Ihres steuerlichen Vertreters vom 27.7.2011).

Im Schriftsatz vom 1.7.2013 Ihres steuerlichen Vertreters bringt dieser vor, nach Auslaufen der Mietverträge im Jahr 1998 hätte eine Generalsanierung stattfinden sollen. „Die Tops 1 und 3 wurden zwischenzeitlich saniert und waren deshalb durchgehend vermietet. Auch die Verhandlungen mit dem Erben scheiterten nach dem unvorhersehbaren Ereignis des frühen Ablebens von Frau A. trotz intensiver Bemühungen an dessen Widerstand bzw. unrealistischen Preisvorstellungen wodurch auch die existierende und auf zwei Jahre befristete Baugenehmigung abgelaufen ist. Im Frühjahr 2013 konnte nun ein Käufer gefunden werden, der das gesamte Gebäude erwarb und das ursprünglich geplante Umbauprojekt durchführen wird"

In Beantwortung des Ergänzungsauftrages vom 10.6.2014 antworteten Sie am 2.7.2014: „Es gibt leider keine Korrespondenz mit Frau A., die Kommunikation erfolgte nur mündlich. Ich lege ein Schreiben bei, welches ich Frau A. am 7.11.2003 übergeben habe. Darin habe ich auch einen Preis für die Übernahme der Wohnungen genannt. Sie signalisierte mir damals und auch später immer wieder die Bereitschaft, die ihr gehörenden Wohnungen abzugeben, Sie besaß zusätzlich noch eine Eigentumswohnung in der Straßex in Ort1, welche sie auch fallweise bewohnte.

Ich habe mit Arch. A.1 ein Sanierungskonzept ausgearbeitet, mit welchem ich versuchte, eine eigenständige Lösung zu gestalten, bei welcher ich Frau A. nicht brauche. Ich habe mich an Dr. B. gewandt und um rechtliche Beratung gebeten. Das Resultat war, dass ohne die Bereitschaft von Frau A., Sanierungsmaßnahmen auch mitzutragen, die Möglichkeiten stark eingeschränkt sind". ... Um den bauphysikalischen und brandschutztechnischen Anforderungen gerecht zu werden, war eine Reihe von Maßnahmen notwendig, welche die Einstimmigkeit der Eigentümergemeinschaft voraussetzt.

Die bereits beim Erwerb der Einheiten geplante und auch teilweise durchgeführte Sanierung wurde durch die unvorhersehbaren Verhaltensformen der Miteigentümer unmöglich.

Mit Arch. A.2 habe ich im Jahr 2008 mit der Ausarbeitung eines Konzeptes für eine zukunftsfähige Lösung des Hauses begonnen. Es war aber klar, dass diese Lösung nur umsetzbar ist, wenn A. seinen Anteil verkauft. Eine Partnerschaft mit A. einzugehen war unrealistisch.

Die Fa. F.1, der Käufer des Hauses, hat diese Planung, welche vom Bauamt der Stadt Ort1 bereits vorgeprüft und damit genehmigungsfähig war, übernommen und mittlerweile mit der Umsetzung begonnen". Frau A. ist am 29.12.2006 durch Suizid überraschend aus dem Leben geschieden.

... Es kam dann in Ort2 zu einem persönlichen Treffen. C. schilderte mir sein Problem, das er im Moment noch mit dem Verkauf habe, er hänge noch an diesem Haus, obwohl er schon lange in Ort2 lebte und kaum nach Ort1 kam. Über eine Preisvorstellung kamen wir gar nicht zum reden. ...

Als letzte Lösung wurde ein gemeinsamer Verkauf angepeilt. Wir haben F.2 einbezogen. Diese konnten dann mit C. einen Preis von € 200.000,-- vereinbaren. Sie ließen ihn eine Vereinbarung unterzeichnen. Diese Vereinbarung war ein verbindliches Verkaufsangebot. C. konnte nun keinen Rückzieher mehr machen. Für uns war es eine glückliche Fügung".

C., über den Ablauf/Inhalt der Gespräche bezüglich der weiteren Vorgangsweise der Wohnungen in der StraßeHNr in Ort1 befragt, gibt an: „Schon bei dem ersten Gespräch habe ich deutlich gemacht, dass mir sehr an einer gemeinsamen Sanierung gelegen wäre. Dieses

Vorhaben stieß aber auf wenig/keine Resonanz. In weiterer Folge wurde mir ein Tauschgeschäft vorgeschlagen (1 ca. 50m² Wohnung, wenn ich mich korrekt erinnere, oder Straßeyy gegen Top 2, 4, 8), welches ich aber ablehnte. ... Auch die Tatsache, dass ich in Ort2 lebe und arbeite, erschwerte dieses Vorhaben ungemein.

In weiterer Folge übernahmen die Kinder von ***Bf1*** die Gespräche (ca. Sommer 09, bis dahin fanden ca. 3 bis 4 Talks statt, die aber zu keinem Übereinkommen führten). Obwohl mir immer noch an einer Sanierung gelegen war, habe ich zugestimmt, meine Anteile zu verkaufen, sofern der gebotene Preis stimmt. Eine Summe von +- 200.000 € wurde von mir als Preis angestrebt, was ich auch zum Ausdruck brachte. Dieser Preis lag höher, als in einer Schätzung (von der Fa. F.3) veranschlagt, die mir D. übermittelte. Ich lehnte auch deswegen ab, da eine weitere Schätzung, die ich in Auftrag geben ließ (Fa. F.4), den angestrebten Verkaufspreis rechtfertigte (im Nachhinein waren wohl auch 200.000 € zu wenig, aber das ist eine andere Geschichte).

Es kam zu keiner Einigung zwischen D. und mir, da D. wohl auch wusste, dass ich zu dem Preis, den die F.3-Schätzung vorsah, nicht verkaufen würde/könnte (ca. +-155.000 für Top 2, 4, 8).

Parallel wurden auch Käufer gesucht. Die Suche übernahm hauptsächlich D. (ich habe teilweise versucht, Gespräche mit potenziellen Interessenten in Ort2 zu führen, aber wie schon eingangs erwähnt, stellte sich die Distanz Ort1-Ort2 als zu großes Hindernis dar, als dass hierbei jemals Gespräche in eine ernsthafte Phase getreten wären). Schließlich (Herbst 2012) wurde die Fa. F.2o beauftragt, sich um den Verkauf zu kümmern (was schließlich auch im März 2013 geschah). Dem endgültigen Verkauf habe ich nur widerwillig zugestimmt) ... Der Großteil der Kommunikation fand via eMail statt.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (VwGH vom 23. September 2010, 2006/15/0318). Bei Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietung können im Rahmen der Prognose allenfalls dann "fiktive" Einnahmen berücksichtigt werden, wenn nachträglich Unwägbarkeiten, die nicht vorhersehbare waren, eingetreten sind und zu Einnahmenausfällen geführt haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2007/15/0025).

Dass bei Beurteilung der Frage, ob die Vermietung der Liegenschaft eine Einkunftsquelle darstellt, fiktive Einnahmen zu berücksichtigen sind, trifft nur dann zu, wenn nachträglich nicht vorhersehbare Unwägbarkeiten eintreten und zu Einnahmenausfällen führen. Dass Teile einer Liegenschaft nicht verkauft oder zeitnah zur Errichtung/Fertigstellung vermietet werden können, stellt ein allgemeines Geschäftsrisiko und keine derartige Unwägbarkeit dar (VwGH vom 24.02.2011, 2007/15/0025).

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat (14.12.2005, 2002/13/0001).

Sie begründen das Hindernis, innerhalb des Beobachtungszeitraumes von zwanzig Jahren keinen Einnahmenüberschüsse hinsichtlich der Wohnungen Top 5, 6 und 7 (StraßeHNr) erzielen zu können, mit der Unmöglichkeit, die Wohnungen Top 2, 3 und 8 (von Fr. A. bzw. nach deren Tod von deren Sohn) zwecks grundlegender Sanierung des gesamten Objektes erworben haben zu können.

Dieses Argument überzeugt nicht, denn bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnungen 1989 muss Ihnen bekannt gewesen sein, dass erforderliche Sanierungen zwangsläufig unmittelbar bevorstehen; denn die Eigentumswohnungen befanden sich bereits damals in einem vernachlässigten Zustand. Argumentieren Sie doch selbst damit, „von Beginn an war geplant, dass nach Auslaufen aller Mietverträge im Jahr 1998 eine Generalsanierung des Objektes stattfinden sollte“. Sie haben allerdings mit Fr. A. in dieser anschaffungsnahen Phase keine Übereinstimmung gesucht, sondern erst nach Auslaufen der Mietverträge im Jahr 1998 bzw. 2002 Ihr Vorbringen, die Übernahme der Wohnungen von C. sei an dessen unrealistischen Preisvorstellungen gescheitert, ist unzutreffend. Denn Sie selbst haben auf Grund eines Schätzungsgutachtens für dessen drei Eigentumswohnungen ca. 145.000 € geboten und C., ebenfalls basierend auf einem von diesem in Auftrag gegebenen Schätzungsgutachten, 200.000 € gefordert. Der 2013 erfolgte tatsächliche Verkauf der gesamten Immobilie erlöste für die C. zurechenbaren Wohnungen 200.000 €.

Die Preisvorstellungen von C. bewegten sich deshalb offensichtlich am Marktgeschehen, während Ihr Preis offensichtlich vom Motiv getragen war, die fehlenden drei Wohnungen ausschließlich günstig (unterpreisig) einkaufen zu wollen.

Die hier zu lösende Frage nach der angestrebten „grundlegenden Sanierung des gesamten Gebäudes“ stellt regelmäßig ein allgemeines Geschäftsrisiko dar, denn die gegebenen Problemstellungen sind bereits zum Anschaffungszeitpunkt der Wohnungen im Jahr 1989 gesamthaft bekannt gewesen. Der zunehmend desolater werdende Zustand der Wohnungen war Ihnen bereits im Anschaffungszeitpunkt bekannt und ein kaufpreisbildender Faktor.

Abgesehen davon bringen Sie in Ihrem Schriftsatz vom 1.7.2013 selbst vor, „die Tops 1 und 3 wurden zwischenzeitlich saniert und waren deshalb durchgehend vermietet“. Weshalb nach demselben Muster nicht auch Top 5, 6 und 7 saniert hätten werden können, um diese in einen vermietbaren Zustand zu versetzen, ist nicht nachvollziehbar.“

2. Gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Einkommensteuer 2006 bis 2009 und die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 (alle vom

18.09.2014) wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. mit Schreiben vom 21.10.2014 fristgerecht Beschwerde erhoben. Mit Schreiben vom 27.11.2014 hat der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter gegen den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2012 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 (beide vom 24.10.2014) fristgerecht Beschwerde erhoben.

a) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 und Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2012

In der Beschwerde vom 21.10.2014 gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 und in der Beschwerde vom 27.11.2014 gegen die Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2012 wurde gleichlautend ausgeführt:

„In der Bescheidbegründung wird angeführt, dass die Tatsache, dass drei Wohnungen seit 1999 (Top 5 und 7) bzw. seit 2003 (Top 6) nicht mehr vermietet werden, dem Finanzamt bis 2011 verborgen geblieben ist. Dies entspricht jedoch nicht den Tatsachen. Im Jahr 2006 fand bei unserem Klienten eine Außenprüfung gem. § 147 Abs 1 BAO statt. In diesem Zusammenhang besichtigte der Prüfer Herr Bp. auch das Objekt StraßeHNr und stellte dort auch fest, dass die betreffenden Wohnungen aufgrund ihres Zustandes nicht mehr vermietet werden. Es wurden jedoch keine steuerlichen Feststellungen getroffen, die in diesem Zusammenhang zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens geführt hätten.“

b) Einkommensteuer 2006 bis 2009 und 2012

Gegen die in den Einkommensteuerbescheiden 2006 bis 2009 und 2012 vorgenommene Beurteilung der streitgegenständlichen Vermietung von drei Wohnungen in der StraßeHNr in Ort1 als Liebhaberei wurde in der Beschwerde vom 21.10.2014 und in der Beschwerde vom 27.11.2014 gleichlautend vorgebracht:

„Herr ***Bf1*** erwarb im Jahr 1989 vier Wohnungen im Gebäude StraßeHNr (von der Schwester der Mitbesitzerin Fr. A.) und dann 1990 eine weitere Wohnung von Frau A.. Die Wohnungen wurden alle vermietet, ab 1998 wurden die Tops 5 und 7 und ab 2002 das Top 6 nicht mehr vermietet.

Schon beim Erwerb war geplant, daß die einzelnen Tops aufgrund des Alters und Zustandes des Gebäudes nach Auslaufen der Mietverträge mittelfristig saniert werden mussten bzw. irgendwann auch eine Generalsanierung des Objektes stattfinden sollte. Die Tops 1 (im Erdgeschoss) und 3 (im ersten Obergeschoss) wurden auch saniert und weitervermietet.

Für die im 2. Obergeschoss und im Dachgeschoss gelegenen Tops 5, 6 und 7 stellte sich mit der Zeit heraus, dass eine zukunftssträchtige Sanierung der Wohnungen nur mit einer einhergehenden Generalsanierung des gesamten Gebäudes Sinn ergibt. Dazu war es jedoch nötig, dass die Besitzerin der restlichen Wohnungen (Frau A.) diese Sanierung mitträgt oder

ihre Wohnungen an Herrn ***Bf1*** veräußert. Entgegen den Ausführungen in der Bescheidbegründung wurde von Herrn ***Bf1*** seit Erwerb der Wohnungen das Gespräch mit Frau A. gesucht um eine sinnvolle Lösung herbeizuführen. Die Beteiligung an der Sanierung oder der Verkauf der Wohnungen wurden von Frau A. auch immer wieder in Aussicht gestellt. Frau A. war jedoch psychisch erkrankt (manisch-depressiv), wodurch die Gespräche und Verhandlungen sehr erschwert wurden und sich unvorhersehbar in die Länge gezogen haben.

Herr ***Bf1*** hat deshalb auch 2004 mit Architekt A.1 versucht ein Sanierungskonzept auszuarbeiten, das ohne die Mithilfe von Frau A. realisierbar war. Nach rechtlicher Beratung stellte sich heraus, dass ein solches Konzept ohne die Mithilfe der Mitbesitzerin keine sinnvolle Lösung darstellte. Zusätzlich hatte sich durch die jahrelangen unerwarteten Verzögerungen inzwischen die Rechtslage so geändert, dass eine Sanierung zusätzliche Maßnahmen erfordert hätte, welche nur bei Einstimmigkeit der Eigentümergemeinschaft realisierbar wären (brandschutztechnische Anforderungen, Energieausweis, Änderungen der Wohnbauförderungsrichtlinien bei Sanierung). Auch stellte sich bei der Planung heraus, daß der Zustand des Gebäudes schlechter war als erwartet. So war im Dachgeschoss der Innenputz direkt unter der Dachlattung aufgebracht und es existierte keine Wärmedämmung. Für das Umbauprojekt wurde 2005 auch eine Baugenehmigung erteilt, die inzwischen durch Zeitablauf wieder erloschen ist. Der psychische Zustand von Frau A. verschlechterte sich während dieser Planungsphase leider, wodurch trotz Bemühungen weiter keine Übereinkunft möglich war, schließlich schied Frau A. am 29.12.2006 überraschend durch Suizid aus dem Leben.

Diese unvorhersehbare Entwicklung führte neuerlich zur Verzögerung des geplanten Projektes. Somit wurde von Herrn ***Bf1*** versucht mit dem Sohn von Frau A. als Erben eine Lösung herbeizuführen. Hierzu wurde 2008 ein Konzept mit Architekt A.2 ausgearbeitet. Hier zeigte sich jedoch, dass die Durchsetzung dieses Konzeptes nur machbar ist, wenn C. seinen Anteil verkauft. Leider konnte mit C. trotz intensiver Bemühungen kein Ergebnis erzielt werden. Die Preisvorstellung von Herrn ***Bf1*** ergab sich aufgrund einer Schätzung eines Immobiliensachverständigen (Firma F.3). C. hatte aufgrund einer anderen von ihm in Auftrag gegebenen Schätzung eine höhere Preisvorstellung, jedoch kann daraus nicht wie in der Bescheidbegründung geschlossen werden, dass Herr ***Bf1*** die Wohnungen ausschließlich günstig (unterpreisig) erwerben wollte.

Aus Gesundheits- und Altersgründen war Herr ***Bf1*** dann zu diesem Zeitpunkt nicht mehr in der Lage dieses Projekt voranzutreiben und musste die weitere Vorgehensweise seiner Tochter und seinem Sohn überantworten.

Nachdem sich die ursprünglichen Planungen aufgrund der verschiedenen unerwarteten Entwicklungen nicht mehr realisieren ließ, gelang als letzte Lösung das Gebäude 2013 an die Firma F.1 zu veräußern, die die Planung von 2008, welche bereits vom Bauamt der Stadt Ort1 vorgeprüft und damit genehmigungsfähig war, nun realisiert.

Als Einkunftsquelle ist die Vermietung anzusehen, wenn sie geeignet ist, in vertretbarer Zeit einen Erfolg zu erbringen. Unvorhersehbar notwendig gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler und vergleichbare Unwägbarkeiten können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Solche Verluste stehen der Annahme einer Einkunftsquelle nicht entgegen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, (subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Vermieters nach einem solchen Erfolg) ist Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften iSd EStG (vgl. VwGH 2004/14/008).

Mittels Prognoserechnung konnte bereits nachgewiesen werden, dass bei Realisierung der ursprünglich geplanten Generalsanierung des Objektes innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreicht hätte werden können. Nur durch die verschiedenen dargestellten unvorhersehbaren Umstände konnte das Projekt nicht realisiert werden. Die Streben nach einem wirtschaftlichen Gesamterfolg durch den Vermieter war jedoch immer gegeben, wodurch die Annahme einer Einkunftsquelle gegeben ist.

Aufgrund der durch das Stabilitätsgesetz 2012 eingeführten Immobilienertragsteuer müssen auch Überschüsse aus der Veräußerung von Mietimmobilien in die Liebhabereibeurteilung einbezogen werden (vgl. Beiser, RdW 2012, 235). Herr ***Bf1*** veräußerte seine Anteile an der Liegenschaft StraßeHNr im Jahr 2013 um € 490.000,--. Erworben hat er die Wohnungen in den Jahren 1989 und 1990 um rund € 330.000,-- wodurch durch die Veräußerung ein Überschuss von ca. € 160.000,-- erzielt wurde.“

3. Mit (zwei gesondert ausgefertigten) Beschwerdeentscheidungen vom jeweils 18.08.2015 hat das Finanzamt die Beschwerde(n) als unbegründet abgewiesen. Als Begründung hat das Finanzamt angegeben:

„Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2006 - 2009:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind. Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (also vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte kommen können. Das „Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln“ bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärung und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. VwGH 2008/15/0005 vom 28.02.2012).

Aus den Inhalten der Abgabenerklärungen (und ihren Beilagen) der strittigen Jahre ging jedenfalls nicht hervor, dass die drei Eigentumswohnungen in der StraßeHNr, Top 5, Top 6 und Top 7 nicht mehr vermietet wurden und dies aufgrund deren Zustandes auch nicht mehr möglich war. Vor allem war den Erklärungen der Jahre 2006 - 2009 auch der auf die drei (seit längerem leerstehenden) Wohnungen entfallende Anteil an Werbungskosten nicht zu entnehmen.

Ob im Rahmen von Prüfungshandlungen früherer Jahre (in der Beschwerde wird die Betriebsprüfung im Jahr 2006 betreffend die Jahre 2001 - 2003 angeführt) dem Prüfungsorgan des Finanzamtes die Leerstehung der drei Wohnungen zum Prüfungszeitpunkt womöglich bekannt geworden war, hindert die Wiederaufnahme nicht (vgl. VwGH 95/15/0114 vom 31.10.2000). Im Übrigen ist aus dem Akteninhalt sowie dem Prüfbericht nicht zu entnehmen, dass das Prüfungsorgan, wie von der steuerlichen Vertretung vorgebracht, von dem dauerhaften (auch zukünftigen) Leerstehen der Wohnungen, aufgrund deren unbewohnbaren Zustandes, Kenntnis erlangt hatte. Beweismittel, dass dies dennoch der Fall war, wurden von der steuerlichen Vertretung keine vorgelegt.

Da die Tatsache des dauerhaften Leerstehens der drei Wohnungen dem Finanzamt erst mit Schreiben vom 26. Juli 2011 bekannt geworden ist, handelt es sich um neue Tatsachen, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen.

Hinsichtlich der Ermessensentscheidung wird auf die Bescheidbegründung des Erstbescheides vom 18.09.2014 verwiesen.

Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 -- 2009 ist aus genannten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 - 2009:

Hinsichtlich des Vorbringen im Rahmen der Beschwerde, dass aufgrund der im Rahmen des Stabilitätsgesetzes 2012 eingeführten Immobilienertragsteuer auch Überschüsse aus der Veräußerung von Mietimmobilien in die Liebhabereibeurteilung einzubeziehen seien, ist zu

entgegen, dass dies zwar in der Literatur diskutiert werden mag, durch die Liebhabereiverordnung allerdings nicht gedeckt ist.

Da die weiteren in der Beschwerde vorgebrachten Argumente der Behörde bereits vor dem Erlassen der Einkommensteuerbescheide 2006 - 2009, jeweils vom 18.09.2014, bekannt gegeben worden sind, und diese im Rahmen der freien Beweiswürdigung in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigt worden sind, wird auf die ausführliche Begründung der Einkommensteuerbescheide vom 18.09.2014 verwiesen.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006 - 2009 ist somit als unbegründet abzuweisen.

Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2012 gem. § 299 BAO:

Die hier maßgebliche Bestimmung des § 299 Abs. 1 bis 3 BAO lautet wie folgt:

(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Aufhebungsgrund ist, wenn sich der Bescheid im Spruch als nicht richtig erweist, also der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. § 299 Abs. 1 BAO gilt auch für "dynamische", also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (siehe dazu Ritz, BAO³, § 299 Tz 10). Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw. der Partei Bedeutung zukommen.

Voraussetzung ist jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit. Die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Tz 13). Dies ergibt sich insbesondere auch aus dem Verbindungsgebot nach § 299 Abs. 2 BAO. Für die Aufhebung ist grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung (bzw. Nichtaufhebung) maßgeblich (Ritz, a.a.O., § 299 Tz 14).

Die Gewissheit der Rechtswidrigkeit des aufgehobenen Bescheides vom 24.10.2014 liegt aus Sicht der Behörde vor. Im Rahmen einer Rechtsmittelbearbeitung betreffend die Jahre 2006 - 2009 und dem damit zusammenhängenden Vorhalteverfahren hinsichtlich einer Liebhabereibeurteilung kamen Tatsachen hervor, welche das Erwirtschaften eines Gesamtüberschusses im Prognosezeitraum bei der Vermietung der Tops 5, 6 und 7, StraßeHNr

ausschließen. Eine Einkunftsquelle (betreffend diese Vermietung) ist daher zu verneinen. Der Umstand, dass das Finanzamt hier eine Einkunftsquelle nicht anerkannt hat ist das Ergebnis einer freien Beweiswürdigung. Dabei wurden jene Beweise, welche im Rahmen eines Vorhalteverfahrens bzw. im Rahmen des Parteiengehörs der Behörde bekannt geworden sind, entsprechend gewürdigt. Die freie Beweiswürdigung obliegt ausschließlich der entscheidenden Behörde. Wesen der freien Beweiswürdigung ist, dass weitere Beweise nicht mehr aufgenommen werden müssen, wenn die Behörde sich auf Grund der bisher vorliegenden Beweise ein klares Bild über die maßgebenden Sachverhaltselemente machen konnte. Wenn nun nach § 167 Abs. 2 BAO das Finanzamt nach „freier Überzeugung“ zu beurteilen hat, ob eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht, so bedeutet „Überzeugung“ nicht eine jeden Zweifel oder jede Möglichkeit des Gegenteils ausschließende Gewissheit, sondern ein jeden vernünftigen Zweifel ausschließender Grad von Wahrscheinlichkeit (zur freien Beweiswürdigung auf der Grundlage von zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit vgl auch VwGH 09.09.2004, 99/15/0205).

Kann die Tatsache, dass die gegenständliche Vermietung keine Einkunftsquelle darstellt, in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden, dann ist die Aufhebung des, die negativen Ergebnisse der Vermietung berücksichtigenden Bescheides nach § 299 Abs. 1 BAO zulässig (vgl. VwGH 07.07.2011, 2011/15/0060).

Im Detail wird auf die Begründung des Sachbescheides (sowie auf die zusätzliche Begründung der Einkommensteuerbescheide 2006 - 2009 vom 18.09.2014) verwiesen.

Ermessen:

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensausübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Da die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig sind, kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu.

Einkommensteuerbescheid des Jahres 2012:

Hinsichtlich des Vorbringens im Rahmen der Beschwerde, dass aufgrund der im Rahmen des Stabilitätsgesetzes 2012 eingeführten Immobilienertragsteuer auch Überschüsse aus der Veräußerung von Mietimmobilien in die Liebhabereibeurteilung einzubeziehen seien, ist zu entgegnen, dass dies zwar in der Literatur diskutiert werden mag, durch die anzuwendende Liebhabereiverordnung allerdings nicht gedeckt ist.

Da die weiteren in der Beschwerde vorgebrachten Argumente der Behörde bereits vor dem Erlassen des Einkommensteuerbescheides 2012 vom 24.10.2014 im Rahmen einer Rechtsmittelbearbeitung betreffend die Jahre 2006 - 2009 bekannt gegeben und diese im

Rahmen der freien Beweiswürdigung in der zusätzlichen Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2006 - 2009 berücksichtigt worden sind, wird auf diese ausführliche Begründung (vom 18.09.2014) verwiesen.

Nach Würdigung der vorgebrachten Argumente gelangt die Behörde darin zum Ergebnis, dass die Vermietung der drei leerstehenden Wohnungen (StraßeHNr, Tops 5, 6 und 7) mangels Gesamtüberschuss keine Einkunftsquelle darstellt.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2012 ist somit als unbegründet abzuweisen.“

4. Dagegen brachte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 21.09.2015 einen Vorlageantrag ein, in dem der Antrag gestellt wurde, eine mündliche Verhandlung durchzuführen. Im Vorlageantrag wurde hinsichtlich der Gründe auf die Ausführungen in den Beschwerden vom 21. Oktober 2014 und vom 27. November 2014 verwiesen und mit dem ganzen Inhalt aufrecht erhalten.

Im Vorlageantrag wurde nochmals darauf verwiesen, dass diese Vermietung als Einkunftsquelle anzusehen sei, da die objektive Eignung zur Erzielung eines erwirtschafteten Gesamterfolgs gegeben gewesen sei. Nur durch verschiedene unvorhersehbare Umstände konnte das geplante Projekt nicht verwirklicht werden. Das Streben nach einem wirtschaftlichen Gesamterfolg durch den Vermieter war jedoch immer gegeben, wodurch die Annahme einer Einkunftsquelle gegeben sei.

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 21.09.2015 wurde dem Bundesfinanzgericht am 25.09.2015 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 25.09.2015).

6. Die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung wurde am 15.12.2022 durchgeführt und darüber eine Niederschrift aufgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Vorauszuschicken ist: Der Bf. ist nach fristgerechter Eingabe der Beschwerde bzw. des Vorlageantrags am tt.mm.jjjj verstorben.

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Ort1 vom tt.mm.jjjj, zzz, wurde die Verlassenschaft nach dem am tt.mm.jjjj in Ort1 mit Rücklassung letztwilliger Anordnungen verstorbenen Herrn ***Bf1*** (geb. tt.mm.jjjj), den Erben eingewantwortet.

Gem. § 19 Abs. 1 erster Satz BAO gehen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Dies betrifft nicht nur die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, sondern auch die Rechte und Pflichten aus dem

Abgabepflichtverhältnis (vgl. z.B. VwGH 14.7.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell- und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt; vgl. *Ritz/Koran*, BAO-Kommentar, 7. Aufl., § 19 Rz 4, mwN).

1. Sachverhalt

Der Bf. hat im Jahr 1989 vier Eigentumswohnungen (Top 1, 3, 5 und 7) in Ort1, StraßeHNr, erworben. Im Jahr 1990 hat der Bf. eine weitere Eigentumswohnung in Ort1, StraßeHNr von Frau A. erworben. Für die Wohnungen Top 5, 6 und 7 bestanden bereits zum Anschaffungszeitpunkt 1989 bzw. 1990 Mietverträge. Der Bf. hatte schon im Anschaffungszeitpunkt 1989 bzw. 1990 geplant, nach Auslaufen der Mietverträge im Jahre 1998 bzw. Anfang 2002 eine Generalsanierung des Objektes beabsichtigt. Die Wohnungen Top 5 und Top 7 wurden bis 1998 und die Wohnung Top 6 bis Anfang 2002 vermietet und konnten dann nach Auslaufen der Mietverträge im Jahre 1998 bzw. Anfang 2002 aufgrund des schlechten Zustandes dieser Wohnungen vom Bf. nicht mehr vermietet werden bzw. sind diese Wohnungen leer gestanden. Aus der Vermietung der Wohnungen Top 5, 6 und 7 wurden ab dem Anschaffungszeitpunkt 1989 (Top 5 und 7) bzw. ab dem Anschaffungszeitpunkt 1990 (Top 6) bis zu deren Veräußerung im Jahr 2013 (jeweils) ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen erzielt. Für die vom Bf. geplante Generalsanierung war die Zustimmung bzw. die Mittragung der Generalsanierung seitens Frau A. als Miteigentümerin des Gebäudes StraßeHNr und nach deren Tod im Jahr 2006 seitens ihres Sohnes und Erben erforderlich. Diese Zustimmung wurde dem Bf. während der gesamten Besitzdauer des Bf. an den Wohnungen Top 5, 6 und 7 bis zum Verkauf im Jahr 2013 nicht erteilt.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der gegebenen Aktenlage und ist zwischen dem Bf. und dem Finanzamt völlig unstrittig. Strittig ist, ob die Nichtzustimmung der Miteigentümerin Frau A. bzw. deren Sohnes für den Bf. eine steuerlich anzuerkennende Unwägbarkeit oder ein allgemeines Geschäftsrisiko darstellt bzw. die vom Bf. erklärten Werbungskostenüberschüsse anzuerkennen sind oder nicht.

3. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

a) Wiederaufnahmebescheide und Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 und 2012

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis

dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

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 Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2009 wurde in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 18.08.2015 behandelt und ausführlich begründet. Seitens des erkennenden Bundesfinanzgerichts wird die Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 im gegenständlichen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht in gleicher Weise begründet und auf die in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 18.08.2015 angeführten ausführlichen Begründungserwägungen zur Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer 2006 bis 2009 und zur Ermessensübung verwiesen. Diese Begründungsausführungen in der Beschwerdeentscheidung werden somit hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 im gegenständlichen Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vollumfänglich zum Begründungsteil erklärt. Ergänzend zum Einwand des Bf. betreffend die im Jahr 2006 durchgeführte Betriebsprüfung ist darauf hinzuweisen, dass die Betriebsprüfung in einem Zeitraum durchgeführt wurde (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO per 11.09.2006), in dem die nunmehr angefochtenen Bescheide noch nicht ergangen waren. Hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO wird auf die Begründungsausführungen in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes verwiesen und diese für die gegenständliche Beschwerdeentscheidung des Bundesfinanzgerichtes übernommen und vollumfänglich zum Begründungsteil erklärt.

b) Einkommensteuer 2006 bis 2009 und 2012

Nach § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen 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 des Freibetrags nach § 105. Der Einkommensteuer unterliegen u.a. die in § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 angeführten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht ist unstrittig, dass die Wohnungen Top 5 und Top 7 von 1989 (Anschaffungszeitpunkt) bis 1998 und die Wohnung Top 6 von 1990 (Anschaffungszeitpunkt) bis 2002 vermietet wurden, und ab diesem Zeitpunkt bis zur Veräußerung im Jahr 2013 leer

gestanden sind. Ursache für den Leerstand war der sanierungsbedürftige Zustand dieser Wohnungen bzw. die Tatsache, dass eine Sanierung dieser Wohnungen vom Bf. (ohne Zustimmung der Miteigentümerin des Gebäudes) nicht vorgenommen werden konnte.

Das Finanzamt hat die in den Streitjahren 2006 bis 2009 und 2012 vom Bf. geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse hinsichtlich dieser drei Wohnungen unter Hinweis auf das Vorliegen von Liebhaberei die steuerliche Anerkennung versagt. Seitens des Finanzamtes wird die Qualifikation als Liebhaberei unter Bezugnahme auf § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 begründet, wonach Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Damit hat das Finanzamt unberücksichtigt gelassen, dass der Bf. die drei Wohnungen bereits ab dem Jahr 1989 bzw. 1990 vermietet hat. Gemäß § 8 Abs. 3 LVO 1993, BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 sind § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Daraus folgt, dass für die Liebhabereibeurteilung § 1 Abs. 1 LVO heranzuziehen ist (große Vermietung).

Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte 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 Abs. 3 LVO 1993, BGBl. Nr. 33, lautete:

"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, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Vermietung eines Gebäudes dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung ein Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss nicht innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Absehbar ist dabei ein solcher Zeitraum, der nach bestehender Übung insbesondere im Verhältnis zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges in Kauf genommen wird. Die in § 2 Abs. 3 und 4 LVO 1993 (Stammfassung) genannten Zeiträume ("üblicher Kalkulationszeitraum",

"überschaubarer Zeitraum") entsprechen diesen Anforderungen. Ein solcher Zeitraum umfasst 20 Jahre (vgl. VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182, uHa Vorjudikatur).

Beginnt der Steuerpflichtige mit der Vermietung eines Gebäudes und führt dies zum Entstehen von Jahresverlusten, erfolgt sohin die Prüfung, ob Liebhaberei vorliegt, nicht anhand einer Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO. Bei einer solchen Vermietung (auch in Form der so genannten "großen Vermietung" nach § 1 Abs. 1 LVO) 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 (vgl. VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182, unter Bezugnahme auf das hg. Erkenntnis vom 15. September 2011, 2011/15/0117, RdW 2012, 115).

Unstrittig ist, dass aus der Vermietung der drei streitgegenständlichen Eigentumswohnungen des Bf. in der StraÙeHNr, die ab dem Anschaffungszeitpunkt 1989 (Top 5 und 7) bzw. ab dem Anschaffungszeitpunkt 1990 (Top 6) bereits vermietet waren, bis zu deren Veräußerung im Jahr 2013 (jeweils) ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen resultierte. Legt man der vorliegenden Vermietung im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einen 20jährigen üblichen Kalkulationszeitraum zugrunde, erstreckt sich dieser Zeitraum von 1989 (bzw. 1990) bis 2009 (bzw. 2010) und ist festzustellen, dass die Jahre 2006 bis 2009 innerhalb dieses üblichen Kalkulationszeitraumes liegen, wogegen das Jahr 2012 sowie der im Jahr 2013 vom Bf. vorgenommene Verkauf der Wohnungen bereits außerhalb dieses üblichen Kalkulationszeitraumes liegen.

Auf ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 10.6.2014 antwortete der Bf. persönlich (undatiertes Schreiben, eingegangen beim Finanzamt am 02.07.2014) und führte hinsichtlich seiner Vermietungstätigkeit in der StraÙeHNr aus, dass die Wohnungen Top 1 und 3 Gas-Etagenheizungen und zeitgemäÙe Sanitärräume gehabt hätten und saniert worden seien. „Die restlichen Wohnungen hatten weder eine Zentralheizung noch Bäder. Die alten Sanitärinstallationen waren teilweise undicht, sodass Feuchteschäden an der tragenden Holzkonstruktion zu befürchten waren. Das Ende des Lebenszyklus war erreicht und eine Wiedervermietung seriös nicht zu begründen.“ Hinsichtlich der Kommunikation mit Frau A. führte der Bf. aus, dass es keine Korrespondenz mit Frau A. gäbe, die Kommunikation sei nur mündlich erfolgt. In dem (beigelegten) Schreiben, welches er Frau A. am 07.11.2003 übergeben habe, habe er auch einen Preis für die Übernahme der Wohnungen genannt. Sie habe damals und auch später immer wieder die Bereitschaft, die ihr gehörenden Wohnungen abzugeben, signalisiert. Frau A. sei manisch - depressiv, psychisch äußerst schwierig. „Wenn man nach einem Gespräch glaubte, einer Lösung näher zu kommen, war am nächsten Tag alles wieder völlig anders.“ Der Bf. habe deshalb mit Arch. A.1 2004 ein Sanierungskonzept ausgearbeitet, mit welchem er versucht habe, eine eigenständige Lösung zu gestalten, bei welcher er Frau A. nicht brauche. Allerdings habe sich nach Einholung einer rechtlichen Beratung ergeben, dass ohne die Bereitschaft von Frau A., Sanierungsmaßnahmen auch mitzutragen, die Möglichkeiten

stark eingeschränkt seien. Die bereits beim Erwerb der Einheiten geplante und auch teilweise durchgeführte Sanierung, sei durch die unvorhersehbaren Verhaltensformen der Miteigentümer unmöglich.

Im Jahr 2008 habe er mit Arch. A.2 mit der Ausarbeitung eines Konzeptes für eine zukunftsfähige Lösung des Hauses begonnen. „Es war aber klar, dass diese Lösung nur umsetzbar ist, wenn C. seinen Anteil verkauft. Eine Partnerschaft mit C. einzugehen war unrealistisch. Die Voraussetzungen für ein solches Vorhaben waren zu der Zeit günstig, da alle Mietverträge zeitlich befristet waren und die einzige Mieterschutzwohnung frei wurde. Das Haus ist ja während einer so gründlichen Erneuerung unbewohnbar.“

Die Fa. F.1, der Käufer des Hauses, habe diese Planung, welche vom Bauamt der Stadt Ort1 bereits vorgeprüft und damit genehmigungsfähig war, übernommen und mittlerweile mit der Umsetzung begonnen.

„Frau A. ist am 29.12.2006 durch Suizid überraschend aus dem Leben geschieden. Nach einer gebührenden Zeitspanne habe ich mit dem Erben, C., der in Ort2 lebt, telefonisch Kontakt aufgenommen.

Es kam dann in Ort2 zu einem persönlichen Treffen. Er schilderte mir sein Problem, das er im Moment noch mit einem Verkauf habe, er hänge noch an diesem Haus, obwohl er schon lange in Ort2 lebte und kaum nach Ort1 kam. Über eine Preisvorstellung kamen wir gar nicht zum reden.“

Nach seiner Krebsdiagnose im Oktober 2009 habe seine Tochter seine Projekte und Aufgaben übernommen. Seine Tochter und auch sein Sohn hätten den Kontakt mit C. intensiviert, diverse Gespräche geführt, um endlich zu einer Lösung dieser ewigen Geschichte zu kommen. Sie hätten ihm auch angeboten unseren Anteil zu übernehmen. Doch daran sei er nicht interessiert gewesen.

„Als letzte Lösung wurde ein gemeinsamer Verkauf angepeilt. Wir haben F.2 einbezogen. Diese konnten dann mit C. einen Preis von € 200 000,- vereinbaren. Sie ließen ihn eine Vereinbarung unterzeichnen. Diese Vereinbarung war ein verbindliches Verkaufsangebot, C. konnte nun keinen Rückzieher mehr machen. Für uns war es eine glückliche Fügung.“

In der Beschwerde wurde dazu vorgebracht, mittels Prognoserechnung sei nachgewiesen worden, dass bei Realisierung der ursprünglich geplanten Generalsanierung des Objektes innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erreicht hätte werden können. Nur durch die verschiedenen dargestellten unvorhersehbaren Umstände habe das Projekt nicht realisiert werden können. Das Streben nach einem wirtschaftlichen Gesamterfolg durch den Vermieter sei jedoch immer gegeben gewesen, wodurch die Annahme einer Einkunftsquelle gegeben sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können bei Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit einer Vermietung im Rahmen der Prognose allenfalls dann "fiktive" Einnahmen berücksichtigt werden, wenn nachträglich Unwägbarkeiten, die nicht vorhersehbare waren,

eingetreten sind und zu Einnahmenausfällen geführt haben (vgl. o.a. VwGH-Erkenntnis vom 24.10.2013, 2011/15/0182, uHa das hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2011, 2007/15/0025).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist nun davon auszugehen, dass für den vorliegenden Fall nicht von „Unwägbarkeiten, die nicht vorhersehbar waren“, gesprochen werden kann. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 20.09.2001, 98/15/0132, unredliches Vorgehen eines Vertragspartners als zu berücksichtigende Unwägbarkeiten beurteilt. Anders als in diesem VwGH-Erkenntnis 20.09.2001 hat der Bf. im vorliegenden Fall allerdings von vornherein im Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnungen StraÙeHNr keine Vereinbarungen mit der Miteigentümerin über die nach seinen Planvorstellungen beabsichtigte Generalsanierung bzw. allfälligen Kauf ihrer Wohnungen StraÙeHNr getroffen.

Zu unterscheiden sind gewöhnliche Geschäftsrisiken, die in der Branche auftreten können (typischerweise anfallende Umstände) und mit denen zumindest gerechnet werden muss, und Unwägbarkeiten, die atypisch für den Geschäftsverlauf sind und die der Steuerpflichtige auch nicht beeinflussen kann. Gewöhnliche Risiken hindern die Liebhaberei nicht. Nicht jedes unvorhergesehene Ereignis stellt jedoch eine Unwägbarkeit dar. Das Ereignis darf nicht zu erkennen oder zu erwarten gewesen sein (UFS Wien 16.11.2006, RV/0538-W/05). Ist die Bewirtschaftung seit Beginn der Verpachtung durchgängig problematisch, zählt das Leerstellungsrisiko nicht zu den Unwägbarkeiten (UFS Wien 03.1.2012, RV/2980-W/12). Charakteristisch für Unwägbarkeiten ist ihr nicht absehbares Hervortreten, ihre Unvermeidbarkeit trotz gebotener Sorgfalt, ihr unregelmäßiges Auftreten und ihre Kausalität (vgl. *Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG LVO, Anm 7a, (Stand 1.10.2018, rdb.at).

Nach den eigenen Ausführungen des Bf. bzw. der steuerlichen Vertretung sei vom Bf. von Beginn an geplant gewesen, dass nach Auslaufen aller Mietverträge im Jahre 1998 eine Generalsanierung des Objektes stattfinden sollte. Die Wohnungen Top 5 und Top 7 wurden bis 1998 und die Wohnung Top 6 bis Anfang 2002 vermietet und konnten dann aufgrund des schlechten Zustandes nicht mehr vermietet werden (vgl. o.a. (undatiertes) Schreiben des Bf., Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 01.07.2013 und 26. Juli 2011). Wenn seitens des Bf. vorgebracht wird, dass die bereits beim Erwerb der Einheiten geplante und auch teilweise durchgeführte Sanierung durch die unvorhersehbaren Verhaltensformen der Miteigentümerin unmöglich gewesen sei, kann dem insoweit nicht gefolgt werden, als der Bf. durchaus ernsthaft damit rechnen musste, dass ein Einverständnis mit der Miteigentümerin über die Generalsanierung nicht erzielt werden könne. Gleiches gilt für den vom Bf. angestrebten käuflichen Erwerb und konnte der Bf. nach allgemeiner Lebenserfahrung auch diesbezüglich nicht ohne Weiteres davon ausgehen, dass die Miteigentümerin die in ihrem Eigentum stehenden Wohnungen StraÙeHNr (nach Auslaufen der Mieterträge) dem Bf. verkaufen würde. Vielmehr hat sich der Bf. bereits im Anschaffungszeitpunkt auf dieses Geschäftsrisiko eingelassen. Weitergehend kann zudem die vom Bf. vorgebrachte Beeinträchtigung des Gesundheitszustandes der Miteigentümerin nicht als Unwägbarkeit betrachtet werden,

zumal auch bei Nichteintritt dieser vorgebrachten Gesundheitsbeeinträchtigung eine Zustimmung seitens der Miteigentümerin zur Generalsanierung bzw. ein Verkauf der im Eigentum der Miteigentümerin stehenden Wohnungen Straßennr an den Bf. nicht sichergestellt war. Auch unter Ausblendung der vorgebrachten Gesundheitsbeeinträchtigung war die Nichtzustimmung oder der Nichtverkauf der im Eigentum der Miteigentümerin stehenden Wohnungen ebenso denkbar. Dem Bf. war bewusst, dass er auf die Zustimmung der Miteigentümerin angewiesen war. Der Bf. hat sich aber von vornherein auf dieses erhebliche und für ihn insbesondere auch vorhersehbare Geschäftsrisiko eingelassen. Dieses Geschäftsrisiko hat sich schließlich auch bei den Verhandlungen mit der Miteigentümerin und in der Folge mit dem Sohn bzw. Erben der Miteigentümerin manifestiert.

Somit sind im Rahmen der Liebhabereibeurteilung betreffend die Streitjahre 2006 bis 2009 und 2012 die tatsächlichen Geschäftsergebnisse heranzuziehen und „fiktive“ Einnahmen außer Betracht zu lassen.

Was den Beschwerdepunkt angeht, dass auf Grund der durch das Stabilitätsgesetz 2012 eingeführten Immobilienertragsteuer auch Überschüsse aus der Veräußerung von Mietimmobilien in die Liebhabereibeurteilung einbezogen werden müssten, wird diese Rechtsauffassung vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt, da im Bereich der Einkommensteuer die Einkünfte aus der Überlassung einer Liegenschaft und aus deren Veräußerung unterschiedliche Einkunftsarten darstellen, die einem jeweils anderen Besteuerungsregime unterliegen (vgl. VwGH 25.05.2022, Ra 2022/15/0009).

Überhaupt vertritt das Bundesfinanzgericht zu den vom Finanzamt und vom Bf. angeführten Ausführungen zur Liebhabereibeurteilung vorangestellt die Ansicht, dass für den gegenständlichen Fall und jedenfalls die Streitjahre ab 2006 betreffend keine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung nach § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 anzunehmen ist.

Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Wohnungen Top 5 und Top 7 bereits seit 1999 und somit bis zum Veranlagungsjahr 2006 ca. 8 Jahre (bis zum Veranlagungsjahr 2012 ca. 14 Jahre) und die Wohnung Top 6 seit Anfang 2002 und somit bis zum Veranlagungsjahr 2006 ca. 5 Jahre (bis zum Veranlagungsjahr 2012 ca. 11 Jahre) leer gestanden sind.

Der Überprüfung, ob eine Betätigung auf Grund permanenter Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse eine Einkunftsquelle ist oder ob Liebhaberei vorliegt, vorgelagert ist eine Untersuchung dahingehend, ob überhaupt ein einkommensteuerbarer Vorgang vorliegt. Die zu dieser Thematik bestehende Judikatur- und Literatúraussagen zielen zwar vornehmlich auf (von vornherein) "nicht entfaltete" Betätigungen ab, also auf Sachverhalte, bei denen zwar negative Ergebnisse erklärt werden, eine tatsächliche Betätigung aber nie begonnen wird. Nichts anderes kann aber gelten, wenn nach Beendigung einer vormals einkommensteuerbaren Betätigung weiterhin negative Ergebnisse erklärt werden, aber keine für Dritte nachvollziehbare Aussicht besteht, dass diese Betätigung in absehbarer Zeit wieder

aufgenommen wird. Man kann in derartigen Fällen von einer "nicht mehr entfalteten" Betätigung mit der Konsequenz sprechen, dass damit im Zusammenhang stehende Ausgaben nicht abzugsfähig sind (vgl. UFS Linz 06.11.2008, RV/0951-L/06, und dazu *Renner, ecolex* 2009/59, 170).

Nach dem festgestellten Sachverhalt hatte der Bf. bereits im Zeitpunkt des Kaufs der Wohnungen (1989 bzw. 1990) den Plan gefasst, dass nach Auslaufen aller Mietverträge eine Generalsanierung des Objektes stattfinden sollte. Im Ergebnis wurde bzw. konnte diese Absicht vom Bf. nicht umgesetzt werden und sind die gegenständlichen Wohnung in der Folge über Jahre leer gestanden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinaus gehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. zB VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016). Es reicht nicht, wenn es bloß „denkbar“ ist, dass in absehbarer Zeit auf einer Liegenschaft eine Neuerrichtung (Neuvermietung) erfolgen werde (vgl. VwGH 24.07.2007, 2006/14/0034). In diesem Zusammenhang ist auch festzustellen, dass es der Bf. auf Grund der gegebenen Sachverhaltskonstellationen nicht in der Hand hatte, aus eigenem (alleinigem) Willensentschluss die (Wieder-)Vermietung der ihm gehörigen sanierungsbedürftigen Wohnungen umzusetzen und jedenfalls ab den Streitjahren 2006 bis 2009 und 2012 eine (Wieder-)Vermietung der ihm gehörigen sanierungsbedürftigen Wohnungen „denkbar“ äußerst unwahrscheinlich war. Für diese Streitjahre ist sohin in würdigender Wertung dieser Umstände seitens des Bundesfinanzgerichts in Bezug auf die streitgegenständlichen Wohnungen des Bf. StraßEHr der Liebhabereiprüfung vorgelagert keine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung anzunehmen.

Im Ergebnis ist es daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt die für die Streitjahre 2006 bis 2009 und 2012 erklärten Werbungskostenüberschüsse nicht berücksichtigt hat.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

4. 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.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. März 2023