

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf-Ges***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Peter Weinmar, Lerchengasse 18, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 1. Oktober 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. Juni 2013 betreffend die Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2007 bis 2010, betreffend die Umsatzsteuer 2007-2010 sowie betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung für 01-09/2011, 10-12/2011, 01-09/2012 und 10-12/2012, die nunmehr gemäß § 253 BAO als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 25.08.2017 bzw Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 25.08.2017 des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) zu Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Hinweis

Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf) ist eine Vermietungsgemeinschaft, bestehend aus dem je zur Hälfte als Eigentümer im grundbücherlichen B-Blatt zur Liegenschaft ***Bf-Adr*** (= Bf A-Ort 1), einen ehemaligen Gutshof, eingetragenen ***Bf1*** und dessen Gattin

Bf2. Der Rechtstitel für den Eintrag im B-Blatt (Eigentumsblatt) ist der Kaufvertrag vom 22.11.2006.

Die Bf hat mit Schreiben vom 03.06.2008 das Finanzamt über den Erwerb dieser Liegenschaft und deren (voraussichtliche) unternehmerische Nutzung – nach erfolgreicher Sanierung – (ungefähr) ab dem Jahr 2011 informiert. Das dafür dem Finanzamt vorgelegte Unternehmenskonzept sollte über die Tätigkeitsart, die Tätigkeitsbeschreibung, die erforderlichen Investitionen, die Betriebsstätte per se, die voraussichtlichen Einnahmen sowie den Beginn der Tätigkeit Aufschluss geben. Die geplanten Angebote in den (Haupt- und Neben-) Gebäuden auf dem an einem Wander- und Reitwegenetz gelegenen, ehemaligen landwirtschaftlichen Betriebsort Bf A-Ort 1 sollten folgendes umfassen: eine Gästewohnungsvermietung (Erdgeschoß-Wohnung und Dachbodenwohnung – 100 m² Loft für bis zu 4 Erwachsene), Pferdeeinstellung und Führung einer Pferdepension (Gewölbe, Stall, Platz für 8 Pferde), medizinisch-ärztliche Beratungen aller Art (zB Schulungen von Patienten mit chronischen Erkrankungen/Seminare; Raum für etwa 16 Personen). Der Stadel wurde als Ort für Veranstaltungen aller Art (Feste, Ausstellungen oder Events im Kulturbereich) bis zu ca 150 Personen beworben.

Damit eine Nutzung der Liegenschaft, insbesondere für betriebliche Zwecke, möglich wäre, seien umfassende Sanierungsmaßnahmen notwendig. Dafür wurden von der Bf einerseits vorweggenommene Werbungskosten und andererseits Vorsteuern für diese Investitionen in den Steuererklärungen 2007-2010 geltend gemacht. Umsätze seien erst ab Inbetriebnahme, nach erfolgreicher Sanierung, zu erwarten.

Anlässlich der Außenprüfung bei der Bf mit dem Gegenstand „Einheitliche Gewinnfeststellung und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2007-2010“ und „Nachschau für den Zeitraum 01/2011-12-2012“ wurden die Mietobjekte auf der Liegenschaft Bf A-Ort 1 unter Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung gem § 149 Abs 1 BAO vom 25.06.2013 anhand der Daten laut Einreichungsplan und Besichtigung vom 27.08.2012 beschrieben: Wohnhaus 379,54 m², Stall 525,00 m², Scheune annähernd 110,00 m², Wirtschaftsraum 149,80 m², Heizraum 21,00 m². Diese Aufteilung wurde von keiner der Parteien bestritten.

Mit 27.06.2013 wurden folgende Bescheide vom Finanzamt auf Basis der Feststellungen der Außenprüfung erlassen: Feststellung der Einkünfte gem § 188 BAO für die Jahre 2007-2010, Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007-2010 sowie die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2011, 10-12/2011, 01-09/2012 und 10-12/2012. Darin wurde die Einkunftseigenschaft der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft nicht anerkannt.

Gegen all diese genannten Bescheide richtete sich die (nach Fristverlängerung vom 01.08.2013) rechtzeitige Berufung (ab 01.01.2014 Beschwerde) der Bf vom 01.10.2013. Mit der Beschwerde wurde die Feststellung der Einkünfte gem § 188 BO für die Jahre 2007 bis 2010 mit -11.758,84 Euro (2007), -5.654,25 Euro (2008), -4.194,93 Euro (2009), -14.394,42 Euro (2010)

bzw die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2012 mit -14.595,78 Euro (2007), -2.155,32 Euro (2008), -4.044,71 (2009), -21.658,71 Euro (2010), -107,31 Euro (01-09/2011), -570,78 Euro (10-12/2011), -10.197, 23 Euro (01-09/2012), -6.365,05 Euro (10-12/2012) begehrt. Der Eventualantrag – Festsetzung der Vorsteuern für die Jahre 2007 bis 2012 in Höhe von 622,86 Euro (2007), 480,46 Euro (2008), 592,24 Euro (2009), 699,49 Euro (2010), 1.054,76 Euro (2011) und 751,70 Euro (2012) – wurde für den Fall, dass es zu keinem Vorsteuerabzug betreffend die Betriebsstättenerweiterung (Bf A-Ort 1) kommen sollte, gestellt. Bestritten wurden die Feststellungen betreffend das Fehlen einer Einkunftserzielungsabsicht und Nichtfeststellbarkeit von Anlaufverlusten bzw vorgelagerten Werbungskosten im Rahmen des Außenprüfungsverfahrens.

Begründend führte die Bf aus, dass die Betriebsprüfung unrichtigerweise festgestellt habe, dass keine Einnahmenabsicht vorliegen und somit die Vermietungsabsicht nicht klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten würde. Die Bf gab jedoch an, dass diese Feststellungen rechtswidrig seien, „da die Einkunftserzielungsabsicht besteht und die verspätete bzw verzögerte Inbetriebnahme auf unvorhergesehene Verzögerungen bei den Sanierungsarbeiten zurückzuführen ist.“ Umfangreiche Sanierungsmaßnahmen seien für betriebliche Zwecke notwendig gewesen, es habe jedoch witterungsbedingte (keine befestigte Zufahrt zur Liegenschaft, lehmhaltiger Boden, längere und strengere Winter), liquiditätsbedingte (Eigenmittel waren langfristig in Liegenschaft gebunden und von deren Verkauf abhängig, Fremdkapital wollte man nicht aufnehmen) und arbeitsbedingte (Arbeiten mit Originalmaterialien und -bestandteilen mit Traditionsbetrieben) Verzögerungen gegeben. Weiters hätte die Bf nach außen eindeutig in Erscheinung tretende Maßnahmen getroffen, welche auf eine unternehmerische Tätigkeit schließen lassen würden wie bspw die geplante (dem Finanzamt mitgeteilte) Betriebsstättenerweiterung samt vorgelegtem Unternehmenskonzept, die Zahlung für die Bauernversicherung bei der Landwirtschaftskammer, das Lösen des Gewerbescheines für das Gewerbe Buffets und Imbissstuben (56.10-2) am 01.03.2008 (dieses ist aber derzeit ruhend gemeldet), die Mitgliedschaft bei der Wirtschaftskammer, die Werbung auf einer Website (***www***) oder einen Kaufauftrag mit einer Immobilienfirma zum Verkauf der Liegenschaft in Kärnten 2008 mit dem Optionsrecht bis zum 30.04.2009 (für mehr Liquidität für die Sanierung des Bf A-Ortes 1). Die Bf führte weiters ausführlich über die Baufortschritte in ihrer Beschwerde aus, warum eine betriebliche Nutzung erst zeitlich viel später als geplant stattfinden könne und auch wurden Absichtserklärungen von diversen Personen, welche schriftlich bestätigten, dass sie es für möglich halten würden, diese Gästewohnung in Zukunft auch einmal zu mieten, für eine künftige Vermietung der Gästewohnung und der Pferdeeinstellung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 10.03.2014 nahm das ausführende Organ für die Außenprüfung Stellung zur Beschwerde. Es wurde mitgeteilt, dass es nach Ansicht der Behörde an den erforderlichen Rahmenbedingungen (ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung, klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung tretende Entschluss auf Vermietung, ernsthafte Absicht zur

Erzielung der Einnahmen) weiterhin fehlen würde. Die schleppende Sanierung und der in sehr geringem Ausmaß geplante private Bereich im Verhältnis zur Dienstwohnung würden weiters gegen eine Vermietungsabsicht sprechen. Das private Interesse der Bf am Ausbau der Liegenschaft durch die private Nähe zu Pferden (Obmann eines Zuchtverbandes, Besitzer von mehreren Pferden) würden gegen eine unternehmerische Tätigkeit sprechen.

Diese Stellungnahme wurde am 17.03.2014 von der Behörde an die Bf weitergeleitet, mit der Möglichkeit zur Gegenäußerung.

Dieser Aufforderung kam die Bf mit Schreiben vom 22.04.2014 nach und sie brachte vor, dass es sich bei der Annahme des Prüfungsorgans der Außenprüfung, die Rahmenbedingungen seien nicht erfüllt, um subjektive Wahrnehmungen handle und nicht dargelegt werden würde, warum die Ausführungen der Partei als „nicht über eine Absichtserklärung hinausgehend“ angesehen würde. Weiters würde das prüfende Organ der Behörde nicht ausführen, *„weshalb die baulichen Maßnahmen betreffend die Sanierung der Scheune aufgrund von Interessen von ‚privater Natur‘ sein könnten. Ein Beweis bzw eine Begründung der freien Beweiswürdigung zu dieser Feststellung erfolgte ebenso wenig wie ein Beweis, dass die vom Abgabepflichtigen vorgebrachte Behauptung der beabsichtigten wirtschaftlichen Nutzung unrichtig ist. Es widerspricht den Denksätzen des täglichen Lebens, wenn ein Ehepaar vor der Pensionierung derartige Investitionen unter Zuhilfenahme von Fremdkapital tätigt, um sodann die Liegenschaft gänzlich privat zu nutzen, umso mehr als die BP richtig feststellt, dass der Raum, der für eine private Nutzung vorgesehen ist, äußerst gering im Vergleich zu den übrigen Flächen ist.“*

Die Bf führte zusammengefasst aus, dass es zur Verletzung von Verfahrensvorschriften auf Grund mangelhafter Ermittlungen und Verletzung des Parteigehörs gekommen sei. Beweise seien nicht ausreichend gewürdigt und begründet worden.

Zur Beschwerde vom 01.10.2013 ergingen sodann mit 18.06.2014 – die Begründung erging erst am 10.07.2014 – die Beschwerdeentscheidungen des Finanzamtes. Die belangte Behörde führte aus, dass eine ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften im Rahmen der Betriebsstättenerweiterung und angesichts der weiteren Unterlagen im Zeitpunkt der Vorbereitungstätigkeit aufgrund des Gesamtbilds der Verhältnisse verneint wurde. Ein Anstreben einer unternehmerischen Betriebsstättennutzung sei ab 2011 – basierend auf dem eingereichten Unternehmenskonzept – geplant gewesen, jedoch sei es den Steuererklärungen 2007-2012 zufolge bis zu diesem Zeitpunkt – mit Ausnahme geringfügiger Pachteinahmen aus dem Ackerland – zu keinen Einkünften in dieser Betriebsstätte gekommen. Darüber hinaus seien die Einnahmen 2009 in der Höhe von (in der Folge kurz: iHv) -14.393,74 Euro laut Aktenvermerk nur die Gutschrift aus dem Umsatzsteuerbescheid 2007. Der Werbungskostenüberschuss aus den Sanierungsmaßnahmen und die geltend gemachten Vorsteuern (mit Ausnahme: verpachtetes Ackerland) wären im Zuge der Außenprüfung für den strittigen Zeitraum nicht anerkannt worden, weil eine Betätigung der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung betreffend das Grundstück gefehlt hätte. Für das Vorliegen

vorweggenommener Werbungskosten habe eine klare und eindeutige Vermietungsabsicht zu bestehen, die durch bindende Vereinbarungen oder in anderer Form nach Außen in Erscheinung zu treten habe. Eine Vorsteueranerkennung setze voraus, dass die Absicht künftiger Vermietung ihren Niederschlag in bindenden Vereinbarungen gefunden habe bzw dass die folgende Vermietung mit ziemlicher Sicherheit festzustehen habe. Bei Bestand einer ernsthaften Vermietungsabsicht sowie eines plausiblen Gesamtkonzepts wäre ein zügiges Vorantreiben der geplanten Betriebsstättenerweiterung durch Aufnahme eines Kredits ab 2007 – auch in Anbetracht der Verdienstsituation des Bf1 – möglich gewesen.

Im Rahmen der Beschwerde werde auf das Erfordernis eines zielstrebigem Hinarbeitens einer Betriebseröffnung zwar verwiesen, jedoch könne von einer solchen unter Würdigung der Gesamtumstände keine Rede sein.

Mit ihrem Vorlageantrag vom 02.02.2015 beantragte die Bf folgendes:

„Die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide für 2007 bis 2010, der Feststellungsbescheide gem § 188 BAO für 2007 bis 2010, die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-09/2011, 10-12/2011, sowie die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-09/2012, 10-12/2012 wegen Mangelhaftigkeit des Beweisverfahrens, Mangelhaftigkeit der Sachverhaltsermittlung und Mangelhaftigkeit der Bescheidbegründung.“

Weiters wurde folgendes begehrt: *„Die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2007 bis 2010 mit -11.758,84 Euro (2007), -5.654,25 Euro (2008), -4.194,93 Euro (2009), -14.394,42 Euro (2010) sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2010 -14.595,78 Euro (2007), -2.155,32 Euro (2008), -4.044,71 Euro (2009), -21.658,71 Euro (2010), und für die Jahre 2011 und 2012 mit -107,31 Euro (01-09/ 2011), -570,78 Euro (10-12/2011), -10.197, 23 Euro (01-09/2012), -6.365,05 Euro (10-12/2012)].“* In eventu wurde die Festsetzung der Vorsteuerbeträge für die Jahre 2007 bis 2012 in der Höhe wie in der Beschwerde beantragt. In neun unterschiedlichen Punkten führte die Bf die Begründung des Vorlageantrags aus. Diese hatten im Allgemeinen alle den Zweck, die Mangelhaftigkeit des Beweisverfahrens, die Mangelhaftigkeit der Sachverhaltsermittlung und die Mangelhaftigkeit der Begründung des Bescheides zu belegen.

Diesen Ausführungen wurde in der von der Behörde zum Vorlageantrag vom 02.02.2015 abgegebenen Stellungnahme zum Vorlagebericht vom 06.02.2017, mit welcher die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt wurde, widersprochen und die Abweisung der Beschwerde weiterhin beantragt. Die belangte Behörde verwies darin auf die Begründung in der Beschwerdeverentscheidung sowie auf die Stellungnahme der Außenprüfung vom 10.03.2014 und erwiderte in ihren Ausführungen zu jedem dieser neun Punkte im Vorlageantrag der Bf eingehend.

Daraufhin brachte die Bf am 15.03.2017 ein Ergänzungsschreiben betreffend die Beschwerde gegen die oa Bescheide ein und führte abermals aus, dass es zur Verletzung von Verfahrensvorschriften durch die mangelhafte Ermittlung des Sachverhalts und die Verletzung des Parteiengehörs gekommen sei. Beweisanträge seien zu Unrecht abgewiesen worden, eine Würdigung der von der Bf vorgebrachten Beweismittel und der rechtlichen Argumente hätte nicht stattgefunden und die auf Basis der aktenkundigen Beweismittel vorgenommene Beweiswürdigung würde den logischen Denkgesetzen bzw der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen.

Primärer Zweck des Liegenschaftserwerbs im Jahr 2006 sei von den zu diesem Zeitpunkt als Allgemeinmediziner tätig gewesenen Liegenschaftsinhabern die Errichtung eines Stallbetriebs (Pferdepension), eines medizinischen Schulungszentrums, einer Imbissstation sowie die Schaffung von Nächtigungsmöglichkeiten gewesen. Die Tätigkeiten des Bf1 – ***DienstverhältnisBf1***, Gerichtssachverständiger, Funktionär in anderen Funktionen, Obmann eines Pferdezuchtverbands – hätten die Investitionsentscheidungen der Bf nicht beeinflusst. Die Investition sei wegen des Unwillens der Bf, allzu große Bankverbindlichkeiten einzugehen, aus Ersparnissen, laufenden Einnahmen sowie aus dem Erlös des Verkaufs eines Grundstücks in Kärnten finanziert worden. Die Planung der Umbauarbeiten und Bauführung wäre auf Basis der Überlegungen, den Betrieb insbesondere durch geeignete Mitarbeiter abzuwickeln, erfolgt. Für Mitarbeiter wäre ein eigener Objektteil errichtet worden. Hinsichtlich der rechtlichen Bestimmungen für die Besteuerung von Spekulationsgewinnen sei der Bf bekannt gewesen, dass ein Gesamtgewinn aus dem Projekt für den Durchrechnungszeitraum von 10 Jahren – unter Berücksichtigung eines allfälligen Liquidationserlöses – entstehen müsse. Die Investition sowie die Umbauarbeiten im Prüfungszeitraum wären Investitionen zur Begründung einer Einnahmequelle auch nach der Pensionierung der Bf gewesen. Die Sanierungsarbeiten wären zum Zeitpunkt der Prüfung im vollen Umfang im Gange gewesen. Betreffend den Betriebsbeginn verwies die Bf auf die Denklogik, wonach ein derart umfangreiches Projekt erst dann betrieben werden könne, wenn die handelnden Personen genügend Zeit dafür, sich den Geschäftsaktivitäten zu widmen, hätten. Gerade im medizinischen Bereich sei die Verbundenheit der Ausübung dieses Berufes mit einem umfangreichen zeitlichen Engagement allgemein bekannt.

Die Bf brachte mit 31.01.2022 eine weitere Eingabe zum gegenständlichen Vorlageantrag vom 02.02.2015 beim Bundesfinanzgericht ein, mit welcher sie angesichts der Beschwerdevorentscheidung vom 02.11.2021 zu einem weiteren, in derselben Sache der Bf anhängigen Akt (fortgeführter Akt) zu RV/7101029/2022 für die Jahre 2011-2017 das Thema „Liebhaberei“ aufgrund der nunmehrigen Bestreitung auch des Vorliegens von Liebhaberei abänderte. Weiters sei auch eine Änderung der Bewirtschaftung bzw Privatnutzung der Liegenschaft mit Wirkung vom 01.04.2016 im Akt RV/7101029/2022 offengelegt worden. Dazu wurde in diesem Schreiben auch eine geänderte Prognoserechnung vorgelegt. Der Inhalt des Vorlageantrages vom 25.01.2022 sei – nach vorangegangenem Verweis auf die Beschwerde

vom 11.12.2019 und die Feststellungen der Außenprüfung vom 13.12.2018 – als integrierender Bestandteil des Vorlageantrages vom 02.02.2015 in gegenständlicher Beschwerdesache und – somit abgeändertem – Begehren erklärt.

Mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 02.11.2021 aus dem fortgeführten Akt der Bf zu RV/7101029/2022 wurde der Bf nach Zusammenfassung des Sachverhalts in Hinblick auf die Streitfrage „Einkunftsquelle oder steuerlich unbeachtliche Liebhaberei“ und den zitierten § 1 Abs 2 Z 1 LVO, § 2 Abs 4 LVO und § 3 Abs 2 LVO vorgehalten, dass die Hofbewirtschaftung eine Bewirtschaftung von (Luxus-) Wirtschaftsgüter im Sinne des § 1 Abs 2 LVO darstelle (siehe zB auch „Bewirtschaftung eines Schlosses samt Nebengebäuden“ in *Doralt/ Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG 21a, Liebhabereiverordnung, Tz 572; Rz 74 Liebhabereirichtlinien 2012). Die qualifizierte Nahebeziehung zur Lebensführung zeige insbesondere die aufwendige Restaurierung eines zusätzlich als „Ruhestandssitz“ dienenden Gebäudeensembles in ruhiger, abgeschiedener, landschaftlich schöner Gegend auf. Bei Verlusten bei der Bewirtschaftung eines solchen Wirtschaftsguts sei gemäß § 1 Abs 2 LVO Liebhaberei anzunehmen. In diesem Fall setze das Vorliegen einer Einkunftsquelle gemäß § 2 Abs 4 LVO die Erwartung der Erzielung eines Gesamtgewinnes/-überschusses – trotz Auftretens zeitweiliger Verluste – nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum voraus. Neben bereits veranlagten/erklärten Jahren seien fundierte Prognosen heranzuziehen. Bei Zurückbleiben tatsächlicher Einnahmen hinter prognostizierten Einnahmen bzw Auftreten höherer als den prognostizierten Ausgaben im Beobachtungszeitraum sei die in Zweifel Ziehung der Prognoserechnung gerechtfertigt.

Eine Prognoserechnung dürfe nicht von den zu Beginn der Betätigung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Geht eine Prognoserechnung bereits für die ersten Jahre der Betätigung in eklatantem Ausmaß von anderen Werten aus, als sie bei der gewählten Art der Bewirtschaftung tatsächlich eingetreten seien, so sei sie als Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Art nicht geeignet.

Der Zeitraum bis zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinns (Gesamtüberschusses) müsse für die Qualifizierbarkeit der Betätigung als Einkunftsquelle absehbar sein. Laut VwGH liege bei einem Reit- und Schlossbetrieb eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung dann vor, wenn in 14 Jahren nur geringe Einnahmen erzielt worden seien und die Aufwendungen erst frühestens nach 28 Jahren ausgeglichen werden könnten (VwGH 27.08. 1998, 96/13/0041). Da anhand der in der Beschwerde übermittelten Ergebnisplanung ein Gesamtüberschuss frühestens im Jahr 2038 (also nach erst 31 Jahre) zu erzielen sein werde, sei von Liebhaberei im ertragssteuerlichen Sinn auszugehen.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht liege Liebhaberei auf der Grundlage der Bestimmungen des § 6 LVO und § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 § 6 LVO ausschließlich bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 2 LVO mit Deckung der ertragsteuerlichen und der umsatzsteuerlichen Beurteilung vor.

Die Liebhabereibeurteilung, welche für die Einkommensteuer vorgenommen worden ist, würde somit auf Grund der Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung auch für die Umsatzsteuer gelten. Daher könnte die in Rede stehenden Tätigkeit einerseits nicht der Umsatzsteuer unterliegen, andererseits könnten die mit der gegenständlichen Tätigkeit der Bf zusammenhängenden Vorsteuern nicht abgezogen werden.

Es wurde von der Bf eine weitere geänderte Prognoserechnung beigefügt mit dem Hinweis, dass diese mit der Einschränkung sei, dass auf Grund der zu diesem Zeitpunkt herrschenden Pandemie (Covid 19) jener Zeitpunkt, zu dem die restriktiven Maßnahmen der Bundesregierung aufgehoben oder so gelockert werden, dass ein „normaler“ Betrieb möglich werde, nicht abschätzbar sei. In Hinblick auf den Zeitraum von 20 Jahren wird erklärt, dass innerhalb dieses Zeitraumes von 20 Jahren, der gem § 2 Abs 4 LVO zufolge für die Betrachtung, ob eine wirtschaftliche Einheit vorliege, heranzuziehen sei, umso mehr nicht nur von der Fertigstellung des Pferdestalls samt Einnahme auszugehen sei, als zwischenzeitlich auch ein wesentlicher (bei der Beschwerdeentscheidung noch nicht berücksichtigter) Baufortschritt eingetreten sei.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 22.04.2024 wurden die oben angeführten und berichteten Schreiben der Bf vom 15.03.2017 (Ergänzungsschreiben der Bf betreffend die Beschwerde vom 01.10.2013) und 31.01.2022 (Ergänzungsschreiben der Bf betreffend den Vorlageantrag vom 02.02.2015) an das Finanzamt Österreich zur Kenntnis und Stellungnahme weitergeleitet.

Mit Stellungnahme der belangten Behörde vom 23.04.2024 wurde zu Beginn zusammenfassend festgehalten, dass die Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung die Feststellung getroffen hat, *„dass weder hinsichtlich der vorweggenommenen Werbungskosten noch der Vorsteuer, das ernsthafte Bemühen zur Einkünfteerzielung bzw die Unternehmereigenschaft nachgewiesen werden konnte.“* Weiters verwies die Behörde auf die höchstrichterliche Rechtsprechung, welche in der Begründung der Beschwerdeentscheidungen am 10.07.2014 zitiert wurde. Weiters wurde die erneute Betriebsprüfung für die Zeiträume 2011 bis 2017 bzw 06/2018 (U) erwähnt. Hier seien Feststellungen getroffen worden, die ebenso auf eine sehr enge private Verknüpfung der Abgabepflichtigen mit den Räumlichkeiten, welche vermietet werden hätten sollen, hindeuten. Es würde auch im fortgeführten Verfahren kein Nachweis für eine beabsichtigte Einkünfteerzielung bzw Unternehmereigenschaft vorliegen.

Zum Vorbringen der Bf vom 15.03.2017, es würde ein Begründungsmangel hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide vorliegen, brachte die Behörde vor, dass die Behörde einerseits auf die Feststellungen in der Niederschrift der Außenprüfung verwiesen habe, in welcher die relevanten Feststellungen detailliert dargelegt werden. Andererseits würden sich die Wiederaufnahmebescheide ohnehin in Rechtskraft befinden, nachdem gegen diese im Rahmen der Beschwerde vom 01.10.2013 keine Beschwerde eingebracht worden ist (und verwies auf

die taxative Aufzählung im Rahmen des ergänzenden Vorbringens der Bf vom 31.01.2022). Die belangte Behörde ergänzte ihre Stellungnahme noch dahingehend, dass *„das Vorbringen, dass die erstinstanzliche Aberkennung des Projektes als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dazu geführt hätte, dass die Sanierungsmaßnahmen beendet hätten werden müssen, insofern unschlüssig ist, als dass für den Zeitraum 2007 bis 2012, also noch vor der Betriebsprüfung, bereits ein substantieller Gesamtverlust von 187.520,04 Euro deklariert worden war und andererseits auch von 2013 bis 2018 erneut ein Gesamtverlust von weiteren 244.483,76 Euro erklärt worden ist.“*

Zum Vorbringen, dass es durch den Umzug in das beschwerdegegenständliche Objekt durch die Eigentümer seit dem 01.04.2016 zu einer Änderung der Bewirtschaftung gekommen sei, führte die Behörde aus: *„Bei Betätigungen gem § 1 Abs 2 L-VO als Änderung der Bewirtschaftung nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements gilt, die dazu führt, dass*

- Ein Wandel in eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 L-VO stattfindet oder*
- Nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird (siehe die Liebhabereirichtlinien, Rz 94)“*

Die Änderungen der Bewirtschaftung habe jedoch nicht schlüssig aufgezeigt werden können. In diesem Zusammenhang wurde nochmals auf die Wohnsitzverlegung mit dem Vorbringen im Vorlageantrag vom 02.02.2015 in Punkt 8 hingewiesen, „es gäbe keine Pläne, den Lebensmittelpunkt zu verlegen“.

Abschließend wurde noch vorgebracht, dass die vorgelegte Prognoserechnung nicht den Erfordernissen entsprechen würde, welche aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung vorgegeben werde und von Einnahmen ausginge, welche tatsächlich nicht erwirtschaftet worden seien.

Mit Mail der Amtsvertretung vom 17.06.2024 erging daraufhin die Mitteilung an das Bundesfinanzgericht, wonach der Stall und das Beratungszentrum mangels Einnahmen bzw ernsthafter und nachhaltiger Vermietungsbemühungen keine Einkunftsquelle wären. Die Scheune sowie die Gästewohnung seien als Tätigkeiten gem § 1 Abs 2 LVO zu qualifizieren, deren Eigenschaft als Einkunftsquelle durch eine Prognoserechnung nachzuweisen wäre. Der Tätigkeitsbeginn werde bei der Scheune im Jahr der ersten Einnahmen – 2008 – bei der Gästewohnung korrespondierend im Jahr 2013 gesehen. Für die Liebhabereibeurteilung seien die Aufwendungen ab 2010 für die Beurteilung des Vorliegens einer Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, heranzuziehen. Es wurde eine Beilage an das Gericht übermittelt vom zuständigen Organ der belangten Behörde aus dem fortgeführten Akt zu RV/7101029/2022, aus welcher die Einnahmen in vier Einkunftsquellen aufgeteilt, ersichtlich sein sollen sowie der Überschuss bzw der Verlust.

Zu der im Zuge der Vorprüfung vorgelegten Prognoserechnung vom 03.06.2008 für den Zeitraum 2007 bis 2020 wurde im Zuge der Außenprüfung für die Jahre 2013 ff festgestellt,

dass bei dieser Rechnung von Einnahmen für die Jahre 2013 bis 2017 in Höhe von voraussichtlich 14.120,00 Euro (2013), 49.520,00 Euro (2014), 60.000,00 Euro (2015), 60.000,00 Euro (2016) und 70.000,00 Euro (2017) ausgegangen worden sei. Bei Vergleich der prognostizierten mit tatsächlich (siehe Beilage zum Mail vom 17.06.2024) erwirtschafteten Einnahmen sei ein Beruhen der Beträge in der Prognoserechnung auf einer realistischen und wirtschaftlich erzielbaren Grundlage nicht zu erkennen.

Das Konzept 2008 gehe von voraussichtlichen jährlichen Einnahmen in Höhe von 32.920,00 Euro netto aus. Bis einschließlich 2017 wären 1.060.942,79 Euro in den Umbau und in die Gebäudesanierung investiert worden. Das Grundstück (nackter Grund und Boden) habe weitere 74.175,00 Euro (40%) gekostet. Zusätzlich wären noch 85.987,67 Euro in einerseits Ausstattung und Einrichtung der Gästewohnung, Bedienstetenwohnung und Imbissstube und andererseits in die Anschaffung diverser Geräte (zB Motormäher, Schneefräse, Gabelstapler, usw) investiert worden.

Die jährliche AfA von [8.658,09 Euro (Gebäude) + 4.033,63 Euro (bewegliche Wirtschaftsgüter)] = 12.691,72 Euro als Folge der Investitionen heiße, dass die erklärten Einnahmen die geltend zu machenden Absetzungen für Abschreibung bei weitem nicht abdecken könnten und damit Verluste/Jahr vorprogrammiert seien.

Auch die Einnahmen bei der Gästewohnungsvermietung für ein Jahr – 12.775,00 Euro (35,00 €/Tag) – würden gerade einmal die AfA ausgleichen. Alle weiteren Betriebsausgaben (Fremdfinanzierungszinsen, Bewirtschaftungskosten, Versicherungsprämien, etc) würden stets den Anfall von Verlusten bis in nicht absehbare Zukunft bewirken.

Angesichts der Verluste 2011 und 2012 – 47.138,19 Euro (2011), 97.802,30 Euro (2012) – ergebe sich ein Gesamtverlust in Höhe von 356.264,45 Euro aus dem Zeitraum 2011 bis 2017 (Gesamtverlust 2007-2018: -432.003,80 Euro). Laut den bisher zur Verfügung stehenden Daten werde ein Gesamteinnahmenüberschuss aus dieser Betätigung dadurch, dass dies die derzeitige Bewirtschaftungsart nicht zulasse, in absehbarer Zeit nicht zu erwirtschaften sein. Ein eindeutiges Ertragsstreben mit der Ausrichtung der Betätigung auf Überschüsse in einer über den Ausgleich der angefallenen Verluste hinausgehenden Höhe bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) mit der Folge eines Überhangs der Einnahmenüberschüsse gegenüber Verlusten sei nicht erkennbar.

Nach Rechtsmeinung der Außenprüfung sei die Tätigkeit der Bf somit nicht zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses geeignet und eine Einnahmenerzielungsabsicht der Bf nicht gegeben. Liege eine steuerrechtlich relevante Einkunftsquelle bei dieser Betätigung aufgrund der oben genannten Gründe nicht vor, so seien die Verluste nicht anzuerkennen.

Mit Schreiben der Bf vom 11.09.2024 wurde (nach kurzer Darstellung des bisherigen Vorbringens unter Pkt 1) in Bezug auf die Änderung des Aufteilungsschlüssels unter Pkt 2

bestätigt, dass Bf1 und Bf2 seit dem 27.02.2013 mit Nebenwohnsitz am Bf A-Ort 1 gemeldet seien. Die Liegenschaft wäre während dieses Zeitraumes nur in geringen Umfang (zum Wochenende) privat genutzt worden. Die Änderung des Lebensmittelpunktes (01.04.2016) wäre Folge der Nichtrealisierbarkeit des Plans wegen Fehleinschätzungen des wirtschaftlichen, sozialen und personellen Umfelds im Waldviertel, des Bedarfs an Pferdeeinstellmöglichkeiten, des verfügbaren Pferde-Fachpersonals, des Interesses der lokalen Bevölkerung an gesundem Lebensstil und Kulturinitiativen, der Verfügbarkeit und Attraktivität des Rad- und Reitwegenetzes, der Bewerbung der Stärken des Waldviertels durch „Waldviertel Tourismus“, des geänderten Freizeit- und Urlaubsverhaltens der Bevölkerung sowie der Dauer und Kosten für die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen gewesen. Die Bf habe zwar lange Zeit am Plan der Realisierung des ursprünglichen Konzeptes auf der Grundlage der vorgelegten Kalkulationen festgehalten und Liegenschaften verkauft (Liegenschaft Wien, Grundstücke der Besitzerin Bf2), jedoch sei die Realisierung des ursprünglichen Konzeptes aus konkreten Liquiditätsgründen nicht möglich und realistisch gewesen. Bf1 und Bf2 wären daher zur Veräußerung des bisherigen Hauptwohnsitzes in Wien und zur Wohnsitzverlegung nach Bf A-Ort 1 gezwungen gewesen.

Der Hauptwohnsitz sei am 01.04.2016 geändert worden. Auf Grund der Wohnsitzverlegung in das noch nicht fertiggestellte Sanierungsprojekt und der oa Gegebenheiten im Waldviertel habe auch eine Änderung der geplanten Bewirtschaftung erfolgen müssen. Aus Gründen der Liquidität habe der ursprünglich geplante Pferdestall/die Pferdepension bis dato nicht fertig saniert werden können. Das Loft diene nunmehr als Gästewohnung. Die Möglichkeiten zur Schulung sowie Veranstaltungsinitiativen seien bis jetzt im geplanten Umfang nicht möglich.

Aus einer beiliegenden Excel-Datei bekräftigte die Bf, dass es ab dem Jahr 2020 zu einem Einnahmen-Überschuss gekommen wäre und daher durch die Änderung der Bewirtschaftungsform und nachhaltiger Vermietungsbemühungen eine Einkunftsquelle geschaffen worden wäre.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 19.09.2024 wurde das Schreiben der Bf vom 11.09.2024 samt Beilagen an die Vertreter der belangten Behörde übermittelt.

Die Umsatzsteuer-Jahresbescheide für die Jahre 2011 und 2012 ergingen jeweils am 25.08.2017. Im gegenständlichen Fall wurden die Beschwerde sowie die Vorlage der Beschwerde jeweils gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 01-09/2011, 10-12/2011, 01-09/2012 und 10-12/2012 gestellt. Gemäß § 253 BAO gilt die Bescheidbeschwerde nunmehr auch gegen die Umsatzsteuer-Jahresbescheide.

Die Beschwerde wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses iZm der Pensionierung des bisherigen Richters mit 01.07.2025 zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist eine Vermietungsgemeinschaft, bestehend aus dem je zur Hälfte als Eigentümer im grundbücherlichen B-Blatt zur Liegenschaft ***Bf-Adr*** eingetragenen ***Bf1*** und dessen Gattin ***Bf2***. Der Rechtstitel für den Eintrag im B-Blatt (Eigentumsblatt) ist der Kaufvertrag vom 22.11.2006. Das nachfolgende Schaubild zeigt die zwischen den Verfahrensparteien unstrittige Aufteilung der Flächenaufteilung der Liegenschaft Bf A-Ort 1 in der ursprünglichen Fassung:

Wohnhaus:

Dienstwohnung	100,17 m ²	Für Stallburschen mit einer Auslastung von 50% Stall, 20% Imbissstube, 10% Veranstaltung, 10% allgemeiner Teil Landschaftspflege (Privat)
Medizinisches Zentrum	103,41 m ²	Ärztlicher Bereich von ***Bf1*** und ***Bf2***
Vermietung Zimmer	37,75 m ²	Zimmervermietung an Private
Imbissstube	25,46 m ²	Gäste Pferdepension, Radfahrer
Allgemeiner Teil	43,08 m ²	Keine Einkunftsquelle – Privatbereich
Privat	69,67 m ²	Privatbereich
Gesamt	379,54 m²	

Scheune:

Veranstaltungszentrum	110 m ²	Mietobjekt für Veranstaltungen wie zB Feuerwehrfest, Hochzeiten, Adventmärkte
-----------------------	--------------------	---

Stallgebäude:

Stall	300,00 m ²	Pferdepension und medizinische Behandlung
Laufhalle	225,00 m ²	w.o.
Gesamt	525,00 m²	

Der fortgeführte Akt zu RV/7101029/2022 in derselben Sache der Bf für die folgenden Jahre (2011-2017) wurde mit Schreiben der Bf vom 31.01.2022 als integrierender Bestandteil des gegenständlichen Beschwerdealles aufgenommen.

Seit dem 27.02.2013 sind Bf1 und Bf2 nebenwohnsitzgemeldet am Bf A-Ort 1, am 01.04.2016 ist der Hauptwohnsitz von Bf1 und Bf2 – nach Verkauf des Wiener Reihenhauses – von Wien nach Bf A-Ort 1 verlegt worden.

Am 18.10.2018 hat die abgabenbehördliche Besichtigung (im Rahmen der Außenprüfung zu RV/7101029/2022) des Haupt- samt Nebengebäuden auf dem Grundstück mit lehmhaltigem Boden – Bf A-Ort 1 – ergeben, dass der private Wohnbereich nur über das "Medizinische Zentrum" mit einer für eine private Nutzung kompatiblen Ausstattung und Einrichtung erreichbar ist. Eine Vereinbarung über die Überlassung des – laut Planung – Raums von etwa 103m² an Bf1 gegen Entgelt fehlt. Einnahmen der Bf aus der Vermietung im Prüfungszeitraum sind nicht festzustellen gewesen.

Die – laut Planung – Dienstwohnung ist eine komplett eingerichtete Dachgeschoßwohnung mit einer Nutzfläche von etwa 100m², welche Mitarbeitern bei Bedarf zur Verfügung gestanden wäre. Allerdings wurden bislang keine Mitarbeiter von der Bf eingestellt.

Die Scheune [eigenes Gebäude (110m²) = Veranstaltungszentrum] ist einmal pro Jahr an die örtliche Feuerwehr für die dortige Abhaltung des Flohmarkts vermietet (gewesen). Die Mieteinnahmen haben 240,00 Euro brutto pro Jahr betragen. Weitere Vermietungen betreffend die Scheune sind dem Gericht nicht bekannt. Seitens der Bf sind mögliche bzw. interessierte Mieter bloß mit Absichtserklärungen namhaft gemacht worden.

Das Stallgebäude mit angrenzender Laufhalle als Pferdepension (Einstellpferde) und Unterkunft für Pferde von vorbeikommenden Wanderreitern ist wegen nicht vollendeter Renovierungs- und Instandhaltungsarbeiten nach wie vor nicht benutzbar. Die Fertigstellung ist laut Auskunft der Bf wegen Durchführung vieler Arbeiten in Eigenregie nicht absehbar. Es fehlen derzeit mögliche Interessenten für die Pferdeeinstellung. Laut aktueller Recherche auf der Homepage ****www**** steht unter der Rubrik „Pferdeeinstellplätze“: *„Der Gewölbestall bietet Platz für 8 Pferde und öffnet sich zu etwa 2 ha Weidefläche. Die Sanierung ist im Gange, mit der Inbetriebnahme ist ab 2022 zu rechnen.“*

Hinsichtlich der wirtschaftlichen Einheit „Gästewohnung und Imbissstube“ ist die Wohnung im Erdgeschoß des Wohnhauses (ca 55m²) ab dem Jahr 2013 vermietet worden. Die erklärten Bruttomieteinnahmen für die Jahre 2013 bis 2017 betrugen 200,00 Euro (2013), 350,00 Euro (2014, 2015), 660,00 Euro (2016) und 1.200,00 Euro (2017).

Hinsichtlich buchhalterischer Aufzeichnungen existiert nur eine Zusammenstellung der Einnahmen mit der Angabe von Jahressumme. Grundaufzeichnungen zu diesen Einnahmen – Daten, wann welche Gäste anwesend waren und wie lange sie gemietet hätten – fehlen ebenso, wie Aufzeichnungen betreffend den vereinnahmten Betrag einer einzelnen Vermietung. Die Zusammensetzung des Gesamtbetrags der Einnahmen eines Jahres ist nicht nachvollziehbar.

Die Prognoserechnung für den Zeitraum von 2007 bis 2020 in der Vorprüfung bei der Bf ist auf der Einnahmenseite von voraussichtlichen Einnahmen für die Jahre 2013 bis 2017 in Höhe von 14.120,00 Euro (2013), 49.520,00 Euro (2014), 60.000,00 Euro (2015), 60.000,00 Euro (2016) und 70.000,00 Euro (2017) ausgegangen.

Das Konzept 2008 ist von voraussichtlichen Nettoeinnahmen in Höhe von 32.920,00 Euro pro Jahr ausgegangen.

Ausgabenseitig sind Investitionskosten betreffend Umbau und Gebäudesanierung bis einschließlich 2017 in Höhe von 1.060.942,79 Euro zu verzeichnen gewesen. Die Grundstückskosten (nackter Grund und Boden) betragen weitere 74.175,00 Euro (40%). Zusätzliche Ausgaben in Höhe von 85.987,67 Euro setzen sich aus den Kosten für die Ausstattung und Einrichtung der Gästewohnung, Wohnung für Bedienstete und Imbissstube,

sowie die Anschaffung diverser Geräte (wie Motormäher, Schneefräse, Gabelstapler, usw) zusammen.

Die jährliche AfA für das Gebäude (8.658,09 Euro) und bewegliche Wirtschaftsgüter (4.033,63 Euro) wurde mit 12.691,72 Euro geltend gemacht.

Die Mieteinnahmen aus der Gästewohnung für ein Jahr wurden mit 12.775,00 Euro (35,00 Euro pro Tag) angegeben, erklärt wurden jedoch in den Beschwerde Jahren keine. Die Preise laut aktueller Recherche auf der Homepage werden für die Gästewohnung mit 40,00 Euro für eine Person bzw 60,00 Euro für zwei Personen ausgewiesen. Das Dachboden-Loft ist mit 60,00 Euro für eine Person und 20,00 Euro für jede weitere Person angegeben.

Dem Finanzamt sind an Einnahmen Pachteinnahmen aus einem Ackerland erklärt worden.

Die Ausgaben wurden in den Steuererklärungen angegeben wie folgt: Absetzung für Abnutzung, Fremdfinanzierungskosten, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten sowie übrige Werbungskosten. Hinsichtlich der Fremdfinanzierungskosten liegt dem Gericht bloß die Information vor, dass die Bf kein Fremdkapital zur Finanzierung der Sanierung der Liegenschaft Bf A-Ort 1 verwenden wollte. Dem Gericht liegt ein Darlehensvertrag zu einem „Privatdarlehen“ vor, aus welchem jedoch keine Rückzahlungsmodalitäten hervorgehen. Des Weiteren liegt dem Gericht eine Gesprächsnotiz der Bf mit der Erste Bank über ein Beratungsgespräch vor, welches hinsichtlich eines „Währungswechsels“ geführt worden ist. Welche Fremdfinanzierungskosten in den Steuererklärungen jedoch tatsächlich geltend gemacht worden sind, konnte vom Gericht nicht festgestellt werden.

Kosten sind als vorweggenommene Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) samt Vorsteuer (§ 12 UStG 1994) für die Jahre 2007 bis 2010, als Folge von witterungs-, liquiditäts- & arbeitsbedingten Verzögerungen bei der Durchführung der Sanierungsarbeiten während der Jahre 2007 bis 2012 geltend gemacht worden. Finanziert worden sind die Kosten durch den Privatverkauf einer Liegenschaft in Kärnten zwischen 2009 bis 2012 (sowie in weiterer Folge im fortgeführten Akt zu RV/7101029/2022 durch den Verkauf der Liegenschaft in Wien – korrespondierend dazu der Umzug der Bf nach Bf A-Ort 1).

Für den Zeitraum 2011 bis 2017 (erweitert durch den fortführenden Akt zu RV/7101029/2022) ergibt die Hinzurechnung der Verluste für die Jahre 2011 und 2012 – 47.138,19 Euro (2011), 97.802,30 Euro (2012) – und den Verlusten für die Folgejahre einen Gesamtverlust in Höhe von 347.657,89 Euro. Ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten wurde für den Zeitraum 2007 bis 2020 in den Steuererklärungen nicht erklärt (Anmerkung durch das Gericht: auch für die Jahre 2021-2023 gab es noch keine erklärten Überschüsse, wie in der geänderten Prognoserechnung für das Jahr 2020 behauptet).

Die Sanierungsarbeiten im Zeitraum der Streitjahre 2007 bis 2011 haben sich ua aus der Sanierung und Sicherung einer vom Einsturz bedrohten Mauer im Stallgebäude (bis 2007), dem

Kanalanschluss für das Haupthaus (bis 2008), der Versenkung eines 4000 l Tank im Boden samt Kanalanschluss (bis 2009), der Dachsanierung (Ausbesserung, Ergänzung / Verstärkung des Dachstuhls, Neudeckung der gesamten Dachfläche, ca. 1.800 m² (bis 2010), der Stromversorgung / den Kanalanschluss bei den anderen Gebäudeteilen (zB Stadl und Stallgebäude), der Hausdachdämmung, den Ausbau von 1/3 des Dachbodens: Wohnung (Fußbodenheizung, Spachtel- Malerarbeiten, Elektroinstallationen, Fenster, Sanitäranlagen, Bad, Fliesen), diversen Installationen (Heizung mit Heiz- und Technikraum für das gesamte Haus, Stromverteiler, Zuleitungen vom Hauptverteiler zu den verschiedenen Gebäudeteilen, Verlegung von Kanälen für Schmutz-, Ab- & Regenwasser (bis 2011) zusammengesetzt.

Im Jahr 2012 ist die befestigte Zufahrt zur Liegenschaft geschaffen worden. Das Haupthaus ist innen und außen trockengelegt und das nicht unterkellerte Haupthaus gedämmt worden. Alle Fenster und Türen sind saniert worden. Zwischenwände sind abgebrochen und neu errichtet worden. Die Fußbodenheizung und Radiatoren sind verlegt worden. Über die Sanitär- und Elektroinstallationen hinaus sind EDV-anschlüsse eingerichtet, Malerarbeiten verrichtet und die Küche eingebaut worden. Im Jahr 2013 sind über die Bäder (Gästewohnung, Privatteil) hinaus die Gäste- und Bedienstetenwohnung sowie die Imbissstube fertiggestellt worden.

2. Beweiswürdigung

Die festgestellten Sachverhaltselemente sind durch die aktenkundigen Unterlagen, insbesondere durch die eingereichten Steuererklärungen, die Auszüge aus dem Zentralmelderegister, der Informationen auf der Homepage der Bf (***www***) vom 23.05.2014, 06.02.2017 und 18.11.2025, den Unterlagen zu Niederschlägen und Bodentypen (Hydrographischer Dienst NÖ, ZAMG Niederschlagswerte, Bodentypen), der Aufteilung der Sanierungskosten anhand der Grundrisse sowie dem GISA Auszug betreffend den Gewerbeschein für das Gewerbe Buffet und Imbissstube (laut Beschwerde ruhend gemeldet) sowie durch die Ausführungen der Betriebsprüfung (Niederschriften und Ortsaugenschein) und der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung belegt.

Die zu klärende Frage, ob für die Liegenschaft Bf A-Ort 1 eine Einkunftsquelleneigenschaft vorliegt bzw ob es sich dabei um Liebhaberei handelt, und insgesamt vorweggenommene Werbungskosten und Vorsteuern geltend gemacht werden können, ist teilweise auch auf Ebene der Beweiswürdigung zu klären:

Das Bundesfinanzgericht erachtet die Ausführungen der Betriebsprüfung sowie der belangten Behörde, in denen der Überhang des privaten Interesses gegenüber der Vermietungstätigkeit vorliegt, als glaubwürdig und schlüssig. Es scheint nicht der allgemeinen Lebenserfahrung zu entsprechen, dass man in eine liebevolle, detailgetreue und kostenintensive Sanierung investiert, wenn man im Überwiegen ein Interesse an der Vermietung dieses Objektes hätte. Hier sind gegebenenfalls die Abnutzung und der Gebrauch anders, als wenn man die

Liegenschaft hauptsächlich als Eigentümer selbst bewohnt und man würde womöglich eher eine nicht ganz so kostspielige, aufwendige und langandauernde Sanierung anstreben.

Ebenso erklärt eine weit über zehnjährig andauernde Sanierung wohl eher ein „gemütliches Vorbereiten“ für einen Ruhestandssitz bzw den Eigengebrauch im Gegensatz zur schnellstmöglichen Vermietungsabsicht.

Dazu führt das Gericht aus, dass sich hier die Bf jedenfalls widerspricht, da einerseits im Vorlageantrag vom 02.02.2015 behauptet wird, eine private Nutzung sowie ein Wechsel des Wohnsitzes sei nicht geplant, zu diesem Zeitpunkt (seit 27.02.2013) war die Bf jedoch bereits nebenwohnsitzgemeldet am Bf A-Ort 1 und bereits ein knappes Jahr nach dieser Aussage im Vorlageantrag wurde der Hauptwohnsitz der Bf mit 01.04.2016 am Bf A-Ort 1 begründet.

Bereits in der Beschwerde vom 01.10.2013 wird von der Bf angegeben, dass es witterungsbedingt zu Verzögerungen gekommen wäre, da die Zufahrt für die liefernden LKW's teilweise auf Grund der noch nicht renovierten und nicht befestigten Zufahrtsstraße nicht möglich gewesen sei. Warum hier somit nicht auf raschestem Weg in erster Linie die Sanierung der Zufahrt vorgezogen wurde, damit schnellstmöglich saniert werden kann, wenn das Problem der Bf offensichtlich bekannt war, erscheint dem Gericht als nicht schlüssig und nachvollziehbar.

Auch das Unternehmenskonzept, welches vorgelegt wurde, erscheint dem Bundesfinanzgericht als absolut fragwürdig. Hier wurde behauptet, dass eine unternehmerische Nutzung für eine Liegenschaft bestehen würde, aber gegen eine notwendige Fremdfinanzierung (die liquiditätsbedingte Stockung des Baufortschrittes begann bereits im Jahr 2008 – dem Jahr des Vorlegens des Unternehmenskonzeptes) hat man sich bewusst entschieden.

Das mehrmalige Ändern einer Prognoserechnung erscheint dem Bundesfinanzgericht weiters eher gegen eine ernsthafte Vermietungstätigkeit zu sprechen. Im Gegenteil, wird hier die Ansicht vertreten, dass es sich dabei wohl um „*Versuche einer möglichen, steuerlich beliebenden Anpassung*“ für eine Einkunftsquelleneigenschaft handelt.

Jene Absichtserklärungen, die von der Bf vorgelegt wurden, dass möglicherweise ein Urlaub in der Ferienwohnung verbracht wird, oder dass die Einstellung eines Pferdes eventuell vorgenommen wird, sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine verbindlichen Zusagen bzw Verpflichtungen und führen nicht zu einem nach außen hin eindeutig erkennbaren Vermietungswillen. Auch die weiteren Tätigkeiten, welche vom Bf als „nach außen hin eindeutig erkennbare Tätigkeit“ vorgebracht wurden (das Lösen der Gewerbeberechtigung bei der WKO, das Zahlen der Sozialversicherung der Bauern, etc) geht ins Leere. Die Gewerbeberechtigung wurde ruhend gemeldet und eine Sozialversicherung für landwirtschaftliche Liegenschaften ist auch für solche im Privatbesitz zu bezahlen.

In freier Beweiswürdigung wird hier vom Bundesfinanzgericht mit dem Hintergrund der rechtlichen Beurteilung die Einkunftsquelleneigenschaft der Liegenschaft Bf A-Ort 1 versagt bzw in weiterer Folge (für jene Teile der Liegenschaft, für welche minimale Einnahmen erzielt wurden) die Liebhaberei gemäß der Liebhaberei-VO angenommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Fall sowie im fortgeführten Verfahren der Bf zu RV/7101029/2022, ob die geltend gemachten vorweggenommenen Werbungskosten sowie Vorsteuern aus Investitionen für eine Liegenschaft abzugsfähig sind, wenn es sich bei der zu renovierende Liegenschaft um eine Einkunftsquelle handelt, oder ob diese Liegenschaft keine Einkunftsquelle darstellen kann, somit in die Liebhaberei-Beurteilung fällt und Werbungskosten bzw Vorsteuern nicht geltend gemacht werden können.

In *einkommensteuerrechtlicher Hinsicht* dürfen § 20 Abs 1 Z 1 und 2a EStG 1988 zufolge die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

§ 20 EStG 1988 enthält Bestimmungen, durch die die Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung abgegrenzt werden soll (VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006).

Nach § 1 Abs 1 LVO (Liebhabereiverordnung) liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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 LVO und § 2 Abs 3 LVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 1 Abs 2 LVO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen, erstens aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, zweitens aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder drittens aus

der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Nach § 2 Abs 3 LVO ist das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs 1 LVO für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). (Dieser Zeitraum wurde mit BGBl II Nr. 89/2024 mit Wirksamkeit ab 01.01.2024 auf 30 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung – höchstens 33 Jahre ab erstmaligem Anfall von Aufwendungen – verlängert. Dies gilt jedoch nur für Gebäudeüberlassungen, bei denen der absehbare Zeitraum nach dem 31.12.2023 beginnt.)

Nach § 2 Abs 4 LVO liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 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) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 LVO (kleine Vermietung) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Der Begriff der Liebhaberei bezeichnet eine Betätigung, die über einen längeren Zeitraum einen Gesamtverlust aufweist. Von einer Einkunftsquelle ist nur dann auszugehen, wenn auf Dauer gesehen Gewinne bzw Überschüsse erzielt werden und die Eignung zur Erzielung eines Reinertrages vorliegt. Andernfalls sind Verluste aus solchen Betätigungen ertragsteuerlich unbeachtlich, damit zusammenhängende Ausgaben nach § 20 Abs 2 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Bloße Vorbereitungsaktivitäten und nicht unter § 2 Abs 3 EStG 1988 fallende Betätigungen entziehen sich der Liebhabereiprüfung. Vorangehend ist zu untersuchen, ob die Verluste (Einkünfte) im Rahmen der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet wurden, ob also überhaupt eine Tätigkeit gegeben ist, die „entfaltet“ wurde. Der Entschluss, eine erwerbswirtschaftliche Betätigung oder Vermietung zu eröffnen, muss eindeutig nach außen hin dokumentiert sein (VwGH 18.03.1997, 96/14/0045; 29.07.1997, 93/14/0132; 24.04.1997, 94/15/0126; 26.05.2010, 2007/13/0040). Dient eine Tätigkeit nicht ernsthaft der Eröffnung eines Betriebs, ist auch die Erzielung eines Gesamtgewinnes nicht mehr zu prüfen (VwGH 18.03.1997, 96/14/0045; VwGH 19.03.2008, 2007/15/0134). Fällt eine Betätigung unter die gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten, erfolgt die Zurechnung der Einkünfte nach den Grundsätzen des § 2 EStG 1988. Fallen bei einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs 2 LVO oder

einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung nach Jahren mit Gewinnen bzw Überschüssen Verluste an und ist im absehbaren Zeitraum kein positives Gesamtergebnis zu erwarten, ist aufgrund der Gesamtbeurteilung die Liebhabereiverordnung für den gesamten Zeitraum ab Beginn der Betätigung oder ab Änderung der Bewirtschaftung anzuwenden.

Betätigungen sind Tätigkeiten oder Rechtsverhältnisse im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich, die einer Einkunftsart nach § 2 Abs 3 EStG 1988 (bzw § 7 Abs 2 KStG 1988) zuzuordnen sind. Auch für Gewinn-(Überschuss-)Jahre ist die LVO anwendbar, wenn die Gesamtbetrachtung über längere Zeiträume Liebhaberei ergibt, andernfalls liegt eine Einkunftsquelle vor. Das subjektive Ertragsstreben zeigt sich in der Absicht, einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erzielen, die mittels objektiver Umstände nachvollziehbar sein muss (VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082: Das Motiv der Befriedigung eines Wohnbedürfnisses genügt nicht).

Typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen sind nur ausnahmsweise Liebhaberei. Nach § 1 Abs 1 LVO liegen Einkünfte aus Tätigkeiten, die nicht von vornherein der Liebhaberei verdächtig sind, dann vor, wenn die Betätigung durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn- bzw Überschuss zu erzielen und nicht unter § 1 Abs 2 LVO fällt. Entscheidend für die Beurteilung (die zu lösende Rechtsfrage), ob Liebhaberei vorliegt, sind die Erfolgsaussichten für den jeweiligen Bemessungszeitraum (VwGH 20.01.2021, Ra 2020/15/0050; 17.12.2001, 95/14/0010).

Im Einzelfall ist zu beurteilen, ob die Betätigung insgesamt typisch erwerbswirtschaftlich ist oder sich für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet bzw einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Bei Reitställen zählen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge Anzahl und Umfang der Wirtschaftsgüter und die Qualität der Betätigung. Ein Betrieb mit fünf bis zwölf eigenen und bis zu vier weiteren Einstellpferden, bei dem auch Reitunterricht angeboten wird und Praktikanten ausgebildet werden, ist nicht als Betätigung nach § 1 Abs 2 LVO anzusehen (VwGH 18.12.2014, 2011/15/0164). Ein Reitbetrieb mit 40 Einstellplätzen, von denen 25 fremdüblich vermietet sind, ist ein Betrieb nach § 1 Abs 1 LVO. Ob Einkünfte vorliegen, ergibt sich aus der Kriterienprüfung des jeweiligen Jahres (VwGH 25.07.2018, Ra 2018/13/0049). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts ist eine Pferdepension größeren Umfangs (13 Boxen, Reitstunden) ohne ausreichende eigene Futtergrundlage ein Gewerbebetrieb (BFG 02.06.2022, RV/3100321/2019).

Bei der Gesamtgewinnerzielungsabsicht steht die subjektive Absicht des Steuerpflichtigen, Gewinne oder Überschüsse zu erzielen, die grundsätzlich vermutet wird, im Mittelpunkt. Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0187). Die Absicht der Gewinnerzielung als solche genügt daher nicht (VwGH 19.03.2008, 2005/15/0151). Die Absicht ist jedenfalls zu vermuten, wenn die Betätigung objektiv gesehen und auf Dauer Gewinne

abwirft (nach VfGH 12.12.1991, V 53/91 keine gesetzliche Vermutung), sie ist zu verneinen, wenn die Eignung fehlt, ein gesamtpositives Ergebnis zu erzielen. Geht die Gewinnabsicht verloren, liegt ab diesem Zeitpunkt (unter Umständen schon im Jahr nach dem Anlaufzeitraum) Liebhaberei vor. Sie ist periodenübergreifend und nicht auf den Gewinnermittlungszeitraum bezogen zu prüfen, kurzfristige Verluste oder negative Ergebnisse begründen per se noch keine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Stellt sich die Erfolglosigkeit objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, kann die Betätigung bis zu diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle sein (VwGH 07.10.2003, 99/15/0209; 15.02.2006, 2002/13/0095). Ziel ist ein positiver Ergebnisüberhang bzw eine Erhöhung des Betriebsvermögens, Kostendeckung reicht nicht aus.

Nach der Liebhabereiverordnung bedeutet objektiv nachvollziehbare Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, nicht das tatsächliche Erwirtschaften eines Gesamterfolges in einem bestimmten Zeitraum, sondern die objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines solchen. Objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung ist daher nicht Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs 1 LVO (VwGH 25.02.2004, 2000/13/0092). Unter einem absehbaren Zeitraum zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges wird nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171 (übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes)).

Als objektive Umstände zur Bejahung oder Verneinung der Gewinnerzielungsabsicht kommen folgende Kriterien des § 2 Abs 1 LVO in Betracht: insbesondere eine wirtschaftliche Betriebsführung als objektiver Ausdruck der Gewinnabsicht (VwGH 21.03.1996, 94/15/0085), das Reagieren oder Nichtreagieren auf elementar gewandelte wirtschaftliche Rahmenbedingungen, wobei es in der Regel eines Sachverständigen bedarf (VwGH 22.04.1998, 96/13/0189), sowie die Kompensierung der Verluste durch andere Einkunftsquellen.

Die subjektive Gewinnerzielungsabsicht fehlt im Fall privater Motive, wie der Erzielung anlagefähiger Erträge durch die Absicht der Steuerersparnis (vgl VwGH 16.11.1993, 93/14/0142), der Aufrechterhaltung des Betriebes für den Fall der Arbeitslosigkeit (VwGH 09.12.2004, 2000/14/0115), der Inkaufnahme von Verlusten wegen des persönlichen Interesses eines Arztes für die Homöopathie (VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314).

Die Absicht, künftig einen Betrieb zu führen, bedarf des Nachweises. Der Begriff der „Betriebseröffnung“ ist nach § 18 Abs 7 EStG 1988 (ab AbgÄG 2016 Abs 6) auszulegen (VwGH 07.08.2001, 96/14/0130).

Unwägbarkeiten, die Verluste zur Folge haben und den Gesamterfolg verhindern, führen im Fall der Erfüllung der Kriterien im Sinn des § 2 Abs 1 LVO nicht dazu, dass die Eigenschaft als Einkunftsquelle verneint wird. Während mit gewöhnlichen (in der Branche auftretenden) Geschäftsrisiken (typischerweise anfallenden Umständen) zumindest gerechnet werden muss,

können Unwägbarkeiten als Umstände angesehen werden, die atypisch für den Geschäftsablauf sind und die der Steuerpflichtige auch nicht beeinflussen kann. Die Einkunftsquelleneigenschaft ist nur dann nicht beeinträchtigt, wenn eine wirtschaftlich sinnvolle rasche Reaktion erfolgt (VwGH 03.07.1996, 92/13/0139).

Änderungen der Bewirtschaftung (wie sie die Bf im fortgeführten Akt zu RV/7101029/2022 auf Grund der Wohnsitzverlegung vorgebracht haben), die anhand des von vornherein erstellten Planes beurteilt werden (VwGH 21.12.1999, 95/14/0116; 20.03.13, 2009/13/0058), sind entweder strukturverbessernde Maßnahmen, die gegen das Vorliegen von Liebhaberei sprechen, oder es liegt eine neue Betätigung vor. Keine Änderung der Bewirtschaftung liegt vor, wenn der Übergang von der Vermietung durch die Miteigentümergeinschaft zur Vermietung von Eigentumswohnungen bereits im ursprünglichen Plan enthalten war (VwGH 20.03.2013, 2009/13/0058). Bei einer Änderung der Bewirtschaftung entstehen zwei (getrennte) Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart; die Tätigkeit vor der Änderung wird (im Rahmen der Kriterienprüfung) so beurteilt, als hätte man sie ohne Änderung betrieben, die Tätigkeit nach der Änderung wird neu beurteilt.

Eine Änderung der Wirtschaftsführung ist auch die wesentliche Änderung der Finanzierung durch Tilgung von Fremdkapital aus nicht im Betrieb erwirtschafteten Mitteln (VwGH 29.07.1997, 96/14/0065).

Unwägbarkeiten stehen der Annahme einer Einkunftsquelle grundsätzlich nicht entgegen, sie führen nur dann zur Liebhaberei, wenn keine wirtschaftliche sinnvolle Reaktion des Steuerpflichtigen erfolgt. Dagegen hindern gewöhnliche Risiken (zB Anstieg der Fremdmittelzinsen) die Liebhaberei nicht. Als beachtliche Unwägbarkeiten kommen zB unvorhersehbar notwendig gewordene Investitionen, wie in der COVID-19-Pandemie, in Betracht.

Führt die Änderung der Bewirtschaftung nach der endgültigen Annahme von Liebhaberei zur Gewinnerzielungsabsicht, liegt eine neue Betätigung vor. Der absehbare Zeitraum ist bei durchgehender Vermietung (absehbarer Zeitraum 25 Jahre ab dem angenommenen Beginn der Betätigung) und nicht durchgehender Vermietung (absehbarer Zeitraum 25 Jahre ab tatsächlichen Beginn, maximal 28 Jahre ab dem Anfallen von Aufwendungen) neuerlich zu prüfen. Bis zur Änderung ist von Liebhaberei auszugehen (VwGH 15.11.94, 94/14/0083).

Die Einkunftsquelleneigenschaft wird danach beurteilt, ob die Tätigkeit einen wirtschaftlichen Gesamterfolg im absehbaren Zeitraum abwerfen kann. Maßgeblich ist die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, nicht ein tatsächlicher Erfolg (VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082). Ist die Art der Vermietung von vornherein nicht geeignet, innerhalb des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften, liegt keine Einkunftsquelle vor (VwGH 15.09.2011, 2011/15/0117).

§ 20 EStG 1988 versagt Aufwendungen (Ausgaben) die Abzugsfähigkeit wegen ihres ausschließlichen oder nahezu ausschließlich privaten Charakters bzw im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher oder beruflicher Veranlassung mit privater Veranlassung, ist jedoch keine Rechtsgrundlage dafür, die Abzugsfähigkeit von ausschließlich betrieblich/beruflich veranlassten Aufwendungen zu verneinen (VwGH 27.11.2001, 2000/14/0202). Ein bloß mittelbarer Zusammenhang genügt, um betrieblich bzw berufliche Veranlassung anzunehmen. Wird der mittelbare Zusammenhang aber von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, wird der Veranlassungszusammenhang durchbrochen (VwGH 19.05.1994, 92/15/0171).

§ 20 EStG 1988 betrifft nur die ausgabenseitige Trennung der Sphären (VwGH 27.11.2001, 2000/14/0202). Die Bestimmungen beziehen sich weder auf Einnahmen noch auf einen Saldo von Einnahmen und Ausgaben. § 20 EStG 1988 gilt für alle Einkünfte bzw alle Einkunftsarten (VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006). Zwischen Betriebsausgaben und Lebenshaltungskosten darf die Grenze nicht anders gezogen werden als zwischen Werbungskosten und Lebenshaltungskosten (VwGH 3.05.1983, 82/14/0154). Dienen Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen, so sind sie als Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 abzugsfähig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind auch Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen ihrem Wesen nach Betriebsausgaben, soweit ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen und somit einer Einkunftsquelle besteht (VwGH 27.06.2000, 95/14/0134). Ebenso können Werbungskosten unter Umständen bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn (hier: aus Vermietung und Verpachtung) erzielt (VwGH 19.09.2007, 2004/13/0096; 07.10.2003, 2001/15/0085; 30.04.2003, 98/13/0127; 04.06.2003, 99/13/0173).

Für eine Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten ist diesfalls, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (ständige Rechtsprechung; VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016; 04.03.2009, 2006/15/0175, ergangen zur Umsatzsteuer). Eine im Laufe des Verfahrens tatsächlich aufgenommene Vermietungstätigkeit kann je nach Lage des Einzelfalles für oder gegen eine schon früher bestandene Vermietungsabsicht sprechen (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0016). Wesentlich dabei ist, dass die Überprüfung, ob dies der Fall ist, im Vorfeld der Liebhabereibeurteilung

angesiedelt ist. Sollte sich also ergeben, dass die Vermietungsmöglichkeit nur eine von mehreren vom Steuerpflichtigen angedachten Varianten ist, und es auch tatsächlich zu keiner Vermietung kommt, ist die Liebhabereiverordnung nicht anwendbar (VwGH 24.07.2007, 2006/14/0034). Auch Aufwendungen, die während einer Zeit der Unterbrechung der Einnahmenerzielung anfallen, sind Werbungskosten. Wird jedoch während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung der Entschluss gefasst, das Wohnobjekt nicht weiter zur Einnahmenerzielung zu verwenden, sondern etwa zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Steuerpflichtigen selbst zu nutzen, so sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr (VwGH 25.11.2015, Ro 2015/13/0012, unter Verweis auf VwGH 27.07.1994, 92/13/0175). Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Vorweggenommenen Betriebsausgaben/ Vorweggenommene Werbungskosten gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn erzielt werden (VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013).

In *umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht* kann ein Unternehmer gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Ein Unternehmer gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wird die Unternehmereigenschaft unter dem Regime des UStG 1994 genauso wie unter dem Regime des UStG 1972 dann erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist noch nicht erforderlich. Erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (vgl VwGH 30.09.1998, 96/13/0211, VwGH 19.03.2008, 2007/15/0134). Noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss

muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zB VwGH 29.07.1997, 93/14/0132). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist in erster Linie eine auf der Ebene der Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) zu lösende Sachfrage.

Wenn sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung aller im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des Bf nicht feststellen lässt, sind die Aufwendungen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs insgesamt nicht abzugsfähig (VwGH 31.05.2011, 2008/15/0226). Lassen sich die betrieblichen/beruflichen Nutzungsanteile der geltend gemachten Aufwendungen nicht klar quantifizieren, so ist die Behörde auch grundsätzlich nicht zu einer Schätzung von Anteilen verpflichtet (VwGH 24.02.2011, 2007/15/0042).

Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.07.2011, 2009/17/0132).

3.2. Zusammenfassung

Gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs – VwGH 23.06.1992, 92/14/0037 – ist für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern weder eine bloße Absichtserklärung über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften ins Auge fasse, ausreichend. Vielmehr ist das Vorliegen von Werbungskosten nur dann, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist, anzuerkennen (VwGH 22.01.1985, 84/14/0016). Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, können steuerlich nur ausnahmsweise dann Anerkennung finden, wenn die ernsthafte Vermietungsabsicht entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder diese aufgrund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände mit "ziemlicher Sicherheit" feststeht (vgl VwGH 18.03.1997, 96/14/0045; 04.06.2003, 99/13/0173).

Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl VwGH 07.10.2003, 2001/15/0085) und objektiv nachweisbar sein (vgl VwGH 26.07.2006, 2003/14/0013). Dabei müssen die maßgeblichen Handlungen so beschaffen sein, dass sie von jedem unbefangenen Dritten als

Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit angesehen werden (vgl VwGH 17.05.1988, 85/14/0106), ansonsten liegt keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG 1988 und folglich keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 UStG 1994 vor; eine solche wird auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet.

Ob diese Voraussetzungen in den Streitjahren vorliegen, war eine in erster Linie auf der Ebene der Beweismwürdigung zu lösende Sachfrage (vgl VwGH 27.03.1996, 93/15/0210).

Diesen bisher zur Verfügung stehenden Daten zufolge wird ein Gesamteinnahmenüberschuss aus dieser Betätigung der Bf in absehbarer Zeit, dadurch, dass dies die derzeitige Bewirtschaftungsart (noch immer) nicht zulässt, nicht zu erwirtschaften sein. Ein eindeutiges Ertragsstreben der Bf mit der Ausrichtung darauf, dass im Laufe der Betätigung Überschüsse in einer über den Ausgleich der angefallenen Verluste hinausgehenden Höhe bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle (hier Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) erzielt werden, mit der Folge eines Überhangs der Einnahmenüberschüsse gegenüber den Verlusten, ist durch das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Die Tätigkeit der Bf scheint dem Gericht nicht geeignet, einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften, eine Einnahmenerzielungsabsicht der Bf ist für das Gericht nicht erkennbar. Liegt daher eine steuerrechtlich relevante Einkunftsquelle bei dieser Betätigung aufgrund der oben genannten Gründe nicht vor, so sind auch die angefallenen Verluste nicht anzuerkennen.

Die Beschwerden gegen die Bescheide gemäß § 188 BAO und die Umsatzsteuerbescheide jeweils für die Jahre 2007 bis 2010 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-09/2011, 10-12/2011, 01-09/2012 und 10-12/2012 (in der Folge gem § 253 BAO Umsatzsteuer-Jahresbescheide 2011 und 2012) waren als unbegründet abzuweisen, weil die von der Bf im Jahr 2006 gekaufte Liegenschaft Bf A-Ort 1 nicht in der ursprünglich beabsichtigten Form, dem ursprünglichen Geschäftsplan entsprechend, bewirtschaftet wurde und gemäß den aktuellen Recherchen (Steuererklärungen 2022 und 2023 ergeben nach wie vor hohe Werbungskostenüberschüsse) nach wie vor auch nicht wird.

Da der Zweck der Aufwendung auf die Sphäre der Lebensführung und nicht auf die Erzielung von Einkünften gerichtet war, war ein Abzug der Sanierungskosten als vorweggenommene Werbungskosten sowie ein Abzug der Vorsteuern nicht möglich und es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zu § 253 BAO:

Die Beschwerde sowie die Vorlage der Beschwerde in gegenständlichem Fall betrafen unter anderem die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 01-09/2011, 10-12/2011, 01-09/2012 und

10-12/2012. Tritt jedoch gem § 253 BAO ein Bescheid (hier: Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2011 und 2012) an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Im Beschwerdefall wurden die Umsatzsteuer-Jahresbescheide 2011 und 2012 jeweils am 25.08.2017 von der Behörde erlassen. Diese treten daher an die Stelle der oben angeführten und angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide und werden somit auch von der Bescheidbeschwerde bzw der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht mitumfasst.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (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 Beschwerdefall wurde die zu lösende Frage im Sinne der oben angeführten Judikatur gelöst, daher war eine Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 11. Dezember 2025