

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf AOrt1***, vertreten durch Peter Weinmar, Neudeggergasse 5 Tür 22, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 11. Dezember 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 15. März 2019 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2011 bis 2017 und betreffend Umsatzsteuer 2013 bis 2017 zu Steuernummer ***BfStNr*** 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 AOrt1*** (= 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.

Der ehemalige Gutshof auf dem Grundstück am Wander- und Reitwegenetz Niederösterreichs ist in unmittelbarer Nähe zum Radweg Thayrunde. Zum Verfahrensgang und Sachverhalt für die Jahre 2007 bis 2010 (Umsatzsteuer bis 2012), welcher auch wesentlicher Teil des

beschwerdegegenständlichen Falles ist, wird hier auf das diesbezügliche BFG-Verfahren und die Entscheidung zu RV/7100621/2017 verwiesen.

Die Abtretung des Akts vom FA 03 (nun DSt 03) an das FA 23 (nun DSt 23) vom 09.05.2018 war Folge der Sitzverlegung der Bf von der Adresse in Wien, nach Bf A-Ort 1 mit 01.04.2016.

Angefochten sind im beschwerdegegenständlichen Fall die Bescheide zur Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2017 sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2017. Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen in der über die abgabenbehördliche Außenprüfung, ABNr: 121052/18, bei der Bf aufgenommene Niederschrift gemäß § 149 BAO bzw dem Bericht gemäß § 150 BAO betreffend das Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2017 und die Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2017.

Mit dem Bericht gemäß § 150 BAO (BP) vom 26.02.2019 wurde zur Vorprüfung 2007 bis 2010, Nachschau 2011 und 2012, unter Tz 1 des Prüfungsberichts festgestellt, dass der renovierungsbedürftige, ehemals für landwirtschaftliche Zwecke genutzte Gutshof, bestehend aus einem Wohnhaus, einem Stallgebäude, einer Scheune und weiteren Nebengebäuden in den Jahren 2007 bis 2017 umfangreich renoviert worden sei. Einige Teile dieser Liegenschaft sollten lt Planung der Eigentümer nach Fertigstellung (geplant war ab 2011) vermietet werden. Nach den im Zuge einer Vorprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 und den Umsatzsteuernachschauzeitraum 2011 und 2012 getroffenen Feststellungen des damals zuständigen Finanzamt Wien 6/7/15 sei das Vermietungsobjekt keine Einkunftsquelle. Dementsprechend seien Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 2007 bis 2010 bzw 2012 erlassen worden. Auf die Beschwerde gegen sämtliche Bescheide und die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom damals zuständigen Finanzamt folgte ein Vorlageantrag gemäß § 264 BAO mit Bezug auf die Umsatzsteuer und die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 2007 bis 2010 sowie die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Zeiträume (FSU) 01-09/2011, 10-12/2011, 01-09/2012 und 10-12/2012 (in der Folge traten gem § 253 BAO die Umsatzsteuer-Jahresbescheide 2011 und 2012 an die Stelle der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide). Auf die Entscheidung vom 11.12.2025 durch das Bundesfinanzgericht zu RV/7100621/2017 wird verwiesen.

Im Zuge einer weiteren Außenprüfung (im gegenständlichen Fall) bei der Bf waren die Umsatzsteuer für die Folgejahre 2013 bis 2017 und die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2017 Gegenstand der Prüfung.

Unter Tz 2 BP des Bericht gemäß § 150 BAO (BP) vom 26.02.2019 wurde zu den Beurteilungseinheiten im Rahmen der Vermietung und Verpachtung von einzelnen Teilen der Liegenschaft Bf A-Ort 1 – das Medizinische Zentrum Dr. Bf1, eine Dienstwohnung, das Veranstaltungszentrum, das Stallgebäude, die Vermietung der Gästewohnung sowie den Betrieb einer Imbissstube – folgende Feststellungen getroffen:

- Medizinisches Zentrum

Laut Planung sollte ein großer Raum von etwa 103m² für die Gutachtertätigkeit und die Patientenschulungen (Diabetiker) des Bf1 dienen. Nach den Feststellungen der Außenprüfung im Rahmen einer Betriebsbesichtigung am 18.10.2018 sei die große Räumlichkeit eng mit dem privaten Wohnbereich der Bf verknüpft, da letzterer nur über das "Medizinische Zentrum" erreichbar sei. Auch die Ausstattung und Einrichtung dieses Raumes würden eine private Nutzung nicht ausschließen. Es gebe auch keine Vereinbarung über die entgeltliche Überlassung an Bf1. Im Prüfungszeitraum wären keine Geldflüsse in Zusammenhang mit der Vermietung und somit keine Einnahmen bei der Vermietungsgemeinschaft feststellbar gewesen.

- Dienstwohnung

Die Dienstwohnung im Bereich des Wohnhauses als Dachgeschoßwohnung (etwa 100m²) sollte einem Arbeiter als Wohnung dienen. Dieser Arbeiter (so bezeichneter Stallbursche) wäre lt Planung der Bf überwiegend für den Bereich der Stallungen (eingestellte Pferde) und bei Veranstaltungen in der Scheune zuständig gewesen. Da die Anstellung eines Mitarbeiters bisher nicht erforderlich gewesen wäre bzw aufgrund der derzeit vorliegenden Verhältnisse auch in Zukunft nicht so sein werde, sei die komplett eingerichtete Wohnung lt Außenprüfung nicht als Dienstwohnung im Rahmen der Vermietung zu qualifizieren.

- Veranstaltungszentrum

Die Scheune – ein eigenes Gebäude (110m²) - sollte lt Planung der Bf als Veranstaltungszentrum Verwendung finden, wie ua für Feuerwehrfeste, Hochzeiten, Adventmärkte, Flohmärkte, usw. Lt Feststellung der Außenprüfung sei diese Scheune einmal jährlich an die örtliche Feuerwehr für die dortige Abhaltung eines Flohmarkts vermietet worden. Die aus der Vermietung der Scheune erzielten Einnahmen hätten jährlich 240,00 Euro brutto betragen. Weitere Vermietungen der Scheune habe es bisher nicht gegeben. Mögliche bzw interessierte Mieter hätten auch nicht namhaft gemacht werden können.

- Stallgebäude

Laut Planung der Bf sollte der Stall mit angrenzender Laufhalle einerseits als Pferdepension für Einstellpferde und andererseits als Unterkunft für Pferde von vorbeikommenden Wanderreitern dienen. Laut den Feststellungen anlässlich der Betriebsbesichtigung am 18.10.2018 könne das Stallgebäude nach wie vor nicht benutzt werden, da die Renovierungs- und Instandhaltungsarbeiten (nach über 10 Jahren noch immer) nicht vollendet seien. Die Fertigstellung sei laut Auskunft der Bf nicht absehbar, da viele der Arbeiten in Eigenregie durchgeführt würden. Derzeit gebe es auch keine möglichen Interessenten für die Einstellung

von Pferden. Es gäbe somit keinen geeigneten Nachweis für eine beabsichtigte Einkunftserzielung und Unternehmereigenschaft.

- Vermietung Gästewohnung und Imbissstube

Der Bereich im Erdgeschoß des Wohnhauses links vom Haupteingang – eine Gästewohnung (ca. 55m²) – sollte lt Planung der Bf an Urlauber und Wanderreiter vermietet werden. Ab dem Jahr 2013 sei diese Gästewohnung lt Feststellung der Außenprüfung in sehr geringem Umfang vermietet worden. An Bruttoeinnahmen aus der Vermietung wurden 200,00 Euro für das Jahr 2013, je 350,00 Euro für die Jahre 2014 und 2015, 660,00 Euro für das Jahr 2016 und 1.200,00 Euro für das Jahr 2017 erklärt. Das Fehlen laut Feststellung der Außenprüfung von Grundaufzeichnungen zu diesen Einnahmen heiße, dass die Zusammensetzung des Gesamtbetrags der Einnahmen eines Jahres nicht nachvollziehbar sei. Es sei nicht ersichtlich, wann welche Gäste anwesend waren und wie lange sie gemietet hätten. Auch der vereinnahmte Betrag einer einzelnen Vermietung sei nicht aufgezeichnet worden, vielmehr gäbe es nur eine Zusammenstellung der Einnahmen mit Jahressummen. Nach der dem Finanzamt im Zuge der Vorprüfung vorgelegten Prognoserechnung für den Zeitraum von 2007 bis 2020 sei 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 worden. Bei Vergleich der prognostizierten Einnahmen mit den nunmehr tatsächlich erwirtschafteten Einnahmen sei das Beruhen der in der Prognoserechnung veranschlagten Beträge auf keiner realistischen und wirtschaftlich erzielbaren Grundlage zu erkennen.

Weiters liege auch ein Unternehmenskonzept aus dem Jahre 2008 vor, in welchem von voraussichtlichen jährlichen Einnahmen in Höhe von 32.920,00 Euro netto ausgegangen wurde.

Bis einschließlich 2017 wären 1.060.942,79 Euro in den Umbau und die Sanierung der Gebäude investiert worden. Das Grundstück (nackter Grund und Boden) habe weitere 74.175,00 Euro (40%) gekostet. Zusätzlich wären noch 85.987,67 Euro in die Ausstattung und Einrichtung der Gästewohnung, der Imbissstube und der Bedienstetenwohnung sowie in die Anschaffung diverser Geräte (wie Motormäher, Schneefräse, Gabelstapler, usw) investiert worden.

Die sich aufgrund dieser Investitionen ergebende jährliche Absetzung für Abnutzung (lt BP Bericht vom 26.02.2019) von [8.658,09 Euro (Gebäude) + 4.033,63 Euro (bewegliche Wirtschaftsgüter) =] 12.691,72 Euro würde bedeuten, dass die erklärten Einnahmen allein die geltend zu machenden Absetzungen für Abschreibung bei weitem nicht abdecken könnten und somit Jahr für Jahr große Verluste vorprogrammiert seien.

Auch bei durchgehender Vermietung der Gästewohnung für das gesamte Jahr würden die daraus resultierenden Einnahmen iHv 12.775,00 Euro (35,00 Euro/Tag) gerade einmal die Absetzungen für Abnutzung ausgleichen. Alle weiteren Betriebsausgaben, wie Zinsen für

Fremdfinanzierung, Bewirtschaftungskosten, Versicherungen und vieles mehr würden bewirken, dass stets bis in nicht absehbare Zukunft Verluste anfallen würden.

Mit der nachfolgenden Übersicht wurden die sich bisher aufgrund dieser Umstände ergebenden Verluste für die Jahre 2013 bis 2017 dargestellt:

	2013	2014	2015	2016	2017
Verlust lt. Erklärung	€ 72.845,73	€ 40.015,37	€ 36.762,66	€ 47.435,00	€ 14.265,20
Verlust/Gewinn lt. Prognoserechnung	-€ 17.955,00	€ 17.445,00	€ 27.925,00	€ 27.925,00	€ 37.925,00

Angesichts der Verluste für die Jahre 2011 und 2012 – 47.138,19 Euro (2011), 97.802,30 Euro (2012) – ergebe sich allein aus den Jahren des Prüfungszeitraumes 2011 bis 2017 ein Gesamtverlust in Höhe von 356.264,45 Euro. Aus diesen bisher zur Verfügung stehenden Daten gehe klar hervor, dass aus dieser Betätigung in absehbarer Zeit kein Gesamtüberschuss (Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten) zu erwirtschaften sein werde, ua auch deshalb, weil dies die derzeitige Art der Bewirtschaftung nicht zulasse. Auch ein eindeutiges Ertragsstreben der Bf mit der Ausrichtung darauf, dass im Laufe der Betätigung Überschüsse in einer Höhe erwirtschaftet würden, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle (hier Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen würden, sei nicht erkennbar. Die Tätigkeit der Bf sei daher nach Ansicht der Außenprüfung nicht geeignet, einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften.

Nach Rechtsmeinung des ausführenden Organs der Außenprüfung sei eine Einnahmenerzielungsabsicht der Bf nicht gegeben. Die angefallenen Verluste seien dadurch, dass aufgrund der oben genannten Gründe bei dieser Betätigung keine steuerrechtlich relevante Einkunftsquelle vorliege, nicht anzuerkennen.

Mit der Beschwerde vom 11.12.2019 der Bf gegen die im Spruch angeführten Bescheide, wurde die Aufhebung der angefochtenen Bescheide wegen mangelnder Bescheidbegründung, mangelhafter Sachverhaltsermittlung und Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes beantragt. Nach Verweis auf den Bezug der Außenprüfung auf Feststellungen einer „Vorprüfung“ für die Jahre 2007 bis 2010, welche Gegenstand eines nicht abgeschlossenen Beschwerdeverfahrens sei, wurde unter „*Pkt 1 Verwertung oder Nutzung der Liegenschaft*“ der Beschwerde dargelegt, dass der Erwerb des alten Bauernhauses im Jahr 2006 mit der Absicht, dieses als Reitstall/ Pferdepension, Imbissstation, Fremdenzimmervermietung, Veranstaltungszentrum, Medizinisches Ärztezentrum betrieblich bzw gewerblich zu nutzen, erfolgt sei. Im Rahmen der Sanierungsarbeiten wären umfangreiche, nicht vorhersehbare Ereignisse eingetreten.

Mit Hinweis auf das bereits in der Bescheidbeschwerde vom 01.10.2013 zu RV/7100621/2017 erfolgte Vorbringen, führte die Bf aus, dass sich witterungsbedingte Verzögerungen bei der Durchführung der Sanierung und darüber hinaus noch liquiditätsbedingte und arbeitsbedingte

Verzögerungen ergeben hätten. Aufgrund der liquiditätsbedingten Verzögerungen habe Bf2 ihre ererbte Liegenschaft zwecks Investierung des Verwertungserlöses in das geplante Projekt am 27.03.2012 veräußert. Auf Grund weiterer Liquiditätsschwierigkeiten hätten die Miteigentümer ihr Einfamilienhaus in Wien mit 31.03.2016 verkauft und das Realisat aus der Veräußerung ebenfalls in das geplante Projekt investiert.

Seit 01.04.2016 würden die Liegenschaftseigentümer in Bf A-Ort 1 leben und sind dort mit dem Hauptwohnsitz gemeldet.

Mit der nachfolgenden Übersicht wurde die Änderung der Bewirtschaftung ab 01.04.2016 in Zahlen wie folgt dargestellt:

Gesamtaufwendungen		€ 35.442,36		
abzgl Privatanteil	33,91%	€ 12.019,92		
abzgl Ordination (lt BP 2019)	17,65%	€ 6.254,16		
Auf die übrigen betrieblichen Nutzungen zu verteilen		€ 17.168,28	Das sind in % der Gesamtaufwendungen	48,44%

Mit der nachfolgenden Übersicht wurde die Zusammensetzung der betrieblichen Nutzung wie folgt dargestellt:

Veranstaltungszentrum	11,73 %
Reitstall	59,53 %
Dienstwohnung	9,09 %
Imbissstube	2,89 %
Zimmervermietung	4,28 %
Scheune	12,48 %
	100,00 %

In Bezug auf die Verkäufe wurde in der Beschwerde betont, dass die Bf durch die diversen Verkäufe die Ernsthaftigkeit ihrer Absicht zu einer wirtschaftlichen, gewinnbringenden Nutzung der Liegenschaft unter Beweis gestellt hätte. Dieses im Rahmen der Außenprüfung mehrmals vorgebrachte Argument sei in der – den Bescheiden zugrunde liegenden – Niederschrift über die Außenprüfung nicht gewürdigt worden.

Im Jahr 2017 sei die Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs 10 UStG 1994 auf Grund der geänderten beabsichtigten Nutzung (Erhöhung des Privatanteils) vorgenommen worden.

Ab 31.05.2019 (Anmerkung durch das Gericht: knapp 13 Jahre nach Liegenschaftserwerb!) wurde die ursprünglich als Dienstwohnung gedachte Wohnung am Immobilienmarkt als Mietwohnung angeboten (Beweis: Inserat S-Real Immobilien, Anlage A). Seitens der Bf wurde

die Richtigkeit der Feststellung der Außenprüfung, wonach nunmehr die Fertigstellung der Sanierungsarbeiten mit Ausnahme des Pferdestalls erfolgt sei, bestätigt und der – nach Ansicht der Bf – nunmehr bestehenden Möglichkeit, hinsichtlich der beabsichtigten Einkunftsquellen entsprechende Marketingmaßnahmen zu setzen, hinzugefügt, dass diese Maßnahmen auch realisiert würden. Als Beweis dafür wurde die Homepage *****www***** genannt.

Abschließend wurde die durch die geänderte Gesamtbewirtschaftung bedingte Ergebnisplanung für die Zukunft in Zahlen wie folgt dargestellt:

	Med. Schulungszentrum	Reitstall	Dienst- wohnung	Imbissstube	Gästewohnung	Scheune	Gesamt	Davon betrieblich
Anteil in %	11,73%	59,53%	9,09%	2,89%	4,28%	12,48%	100,00%	48,44%
Absetzung für Abnutzung	723,69	3.672,75	560,82	178,30	264,06	769,96	12.736,55	6.169,58
GWG	170,46	865,09	132,10	42,00	62,20	181,36	3.000,00	1.453,20
Anteilige Finanzierungskosten	320,82	1.628,17	248,62	79,04	117,06	341,33	5.646,26	2.735,05
Beratungskosten	170,46	865,09	132,10	42,00	62,20	181,36	3.000,00	1.453,20
Instandhaltung	56,82	288,36	44,03	14,00	20,73	60,45	1.000,00	484,40
Betriebskosten	571,58	2.900,81	442,94	140,83	208,56	608,13	10.059,55	4.872,85
Gesamtauf- wendungen	2.013,84	10.220,28	1.560,60	496,16	734,80	2.142,60	35.442,36	17.168,28
	2.013,84	10.220,28	1.560,60	496,16	734,80	2.142,60	35.442,36	17.168,28
Umsätze lt Prognose	4.500,00	21.600,00	6.000,00	1.500,00	2.160,00	4.600,00		
Steuerpflichtiges Ergebnis	2.486,16	11.379,72	4.439,40	1.003,84	1.425,20	2.457,40		23.191,72

In rechtlicher Würdigung des Sachverhalts wurde unter Punkt 2 der Beschwerde mit Verweis auf die in den letzten Jahren stattgefundene Änderung der Bewirtschaftung und Privatnutzung vorgebracht, dass die Lösung der Rechtsfrage, ob die konkrete Betätigung die Anforderungen einer Einkunftsquelle erfülle, unter den geänderten Aspekten rechtlich zu beurteilen sei. „*Ein Akt der rechtlichen Beurteilung, ob durch eine Änderung der Wirtschaftsführung der Tatbestand einer Einkunftsart mit der betroffenen Betätigung etwa erst ab dem Zeitpunkt dieser Änderung erfüllt wurde, ob somit eine Änderung der Bewirtschaftungsart auf die Beurteilung der Einkunftsquellen Eigenschaft der Tätigkeiten in den Vorperioden ohne Bedeutung bleibe oder in diese Beurteilung mit einfließen müsse, sei ein Akt der rechtlichen Beurteilung (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171)*“. Unabhängig von der Rechtsfrage der Beurteilung als Einkunftsquelleneigenschaft auf Grund der geänderten Bewirtschaftung sei eine periodenübergreifende Betrachtung geboten. „*Nur dadurch ist es möglich, einer Tätigkeit, ungeachtet eines im Kalenderjahr erwirtschafteten Verlustes, ein wirtschaftliches positives Gesamtergebnis zu unterstellen und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen (Hinweis VwGH 28.04.1980, 2256/77, VwSlg 5483 F/1980; E 27.11.1984, 83/14/0046)*“. Regelmäßig könne erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden, ob eine Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen sei (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171). Als Zeitraum einer periodenübergreifenden Betrachtung habe die Judikatur festgestellt, dass die

Rechtsanschauung, ein Zeitraum von 12 Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses sei ausreichend, nicht mehr aufrechterhalten werden könne (VwGH 03.07.1996, 93/13/0171).

Eine von vornherein erscheinende Aussichtslosigkeit von positiven Einkünften auf einen langfristigen Zeitraum könne bei objektiver Sachverhaltsermittlung nicht festgestellt werden. Vielmehr hätten die in der Beschwerdeschrift vom 01.10.2013 zu RV/7100621/2017 aufgelisteten unvorhersehbaren Ereignisse zu einer Verzögerung in der Fertigstellung des Projektes und somit in der Erzielung von Einkünften geführt.

„Unvorhersehbare Ereignisse, Schwierigkeiten in der Abwicklung..., unerwartete Probleme ... können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigkeit nach einem solchen Erfolg hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (VwGH 93/13/0171 vom 03.07.1996)“

Sowohl anlässlich der „Vorprüfung“ betreffend die Jahre 2007 bis 2010 (Nachschau 2011 und 2012) als auch die nunmehrige Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2013 bis 2017 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2017 hätte die Bf mehrmals auf diese Sachverhalte hingewiesen und diese offen gelegt (vgl VwGH 03.07.1996, 93/13/0171).

Worauf das ausführende Organ der Außenprüfung auf Seite 6, drittletzter Absatz der Niederschrift, seine Erkenntnis begründet, dass *„ein eindeutiges Ertragsstreben der Abgabepflichtigen, welches darauf ausgerichtet ist, dass im Laufe der Betätigung Überschüsse in einer Höhe erwirtschaftet werden, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus bei einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle (hier Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen, nicht erkennbar ist“* sei aus der Niederschrift nicht ersichtlich und stelle daher – nachdem die Niederschrift einen integrierenden Bestandteil der Bescheidbegründung darstelle – einen Bescheidmangel dar. Eine künftige Besteuerung der Erträge aus der Bewirtschaftung der Liegenschaft und der Nichtberücksichtigung der Verluste vor Änderung der Bewirtschaftung (Aufteilung in Gewinnzeitraum und steuerlich nicht zu erfassenden Verlustzeitraum) sei *„eine Abkehr vom Grundsatz der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit und Gleichheitswidrig. Es geht nicht an, dass der Fiskus positive Ergebnisse einer von ihrem Zuschnitt durchaus erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit abschöpft, da, dafür maßgebliche außer Acht lässt, nur weil es zu einer Zeit gemacht wurde, zu der ein Gesamtüberschuss (noch) nicht abzusehen war“* (vgl VwGH B301/94 vom 07.03.1995).

Aus der Niederschrift sei nicht ersichtlich und nachvollziehbar, weshalb kein eindeutiges Ertragsstreben der Bf vorliege. Aus vorstehenden Ausführungen sei ersichtlich, dass im Laufe

der Betätigung Überschüsse in einer Höhe erwirtschaftet würden, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus eine Einkunftsquelle (hier Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) darstellen würden.

Mit der beschwerdegegenständlichen abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 02.11.2021 wurde der Bf nach einer Zusammenfassung des Sachverhalts hinsichtlich der Rechtlichen Würdigung des Sachverhalts in Hinblick auf die Streitfrage *„Eigenschaft der Vermietung bzw Bewirtschaftung des Gutshofs durch die Bf: Einkunftsquelle oder steuerlich unbeachtliche Liebhaberei“* nach Zitierung des § 1 Abs 2 Z 1 LVO, § 2 Abs 4 LVO und § 3 Abs 2 LVO beschwerdebezüglich vorgehalten, dass die Bewirtschaftung des Gutshofes in Bf A-Ort 1 eine Bewirtschaftung von (Luxus-) Wirtschaftsgüter im Sinne des § 1 Abs 2 LVO darstelle (zB auch Bewirtschaftung eines Schlosses samt Nebengebäuden in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG 21a, Liebhabereiverordnung, Tz 572; sowie Rz 74 der Liebhabereirichtlinien 2012). Insbesondere die mit hohem Aufwand erfolgte Restaurierung eines in einer ruhigen, abgeschiedenen, landschaftlich schönen Gegend befindlichen Gebäudeensemble, das zusätzlich als „Ruhestandssitz“ diene, zeige die qualifizierte Nahebeziehung zur Lebensführung auf.

Bei Auftreten von (langfristigen/länger anhaltenden) Verlusten bei der Bewirtschaftung eines solchen Wirtschaftsguts sei gem § 1 Abs 2 LVO Liebhaberei anzunehmen. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle setze gem § 2 Abs 4 LVO zufolge in diesem Fall voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses, nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung, in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum zu erwarten sei.

Neben bereits veranlagten bzw erklärten Jahren seien fundierte Prognosen heranzuziehen. Bleiben die tatsächlichen hinter den prognostizierten Einnahmen zurück bzw treten im Beobachtungszeitraum höhere als die prognostizierten Ausgaben auf, sei es gerechtfertigt, die Prognoserechnung in Zweifel zu ziehen.

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

Mit der nachfolgenden Übersicht wurden die in den Jahren ausgewiesenen bzw erklärten Ergebnisse aus der Bewirtschaftung des Gutshofs dargestellt:

Jahr	Überschuss	Umsatz
2007	-17.207,78	0,00
2008	-11.036,13	213,75

2009	-1.499,94	213,75
2010	-19.309,42	485,82
2011	-44.907,75	213,75
2012	-93.559,02	213,75
2013	-72.845,73	577,39
2014	-40.015,37	713,75
2015	-37.043,95	698,18
2016	-51.109,07	1.006,50
2017	-14.265,00	1.380,50
Gesamt	-402.799,16	5.717,14
2018	-29.204,64	2.260,84
	-432.003,80	7.977,98

Laut vorgelegter Prognoserechnung vom 20.03.2012 hätte bis zum Jahr 2020 ein Gesamtüberschuss in Höhe von 129.266,46 Euro erwirtschaftet werden sollen. Wobei Einnahmen von bis zu 70.000,00 Euro angesetzt wurden. Weiters wäre bereits ab 2017 ein Gesamtüberschuss von 15.491,00 Euro erwartet worden. Weshalb die damalige Prognoserechnung nicht eingehalten werden konnte bzw derartig hohe Abweichungen entstanden sind, wurde in der Beschwerde nicht weiter ausgeführt. Es wurde lediglich auf die Verzögerungen, welche bereits in der Beschwerde zu RV/7100621/2017 vom 01.10.2013 vorgebracht wurden, verwiesen. Diese aufgelisteten Problematiken in der Beschwerde vom 01.10.2013 haben jedoch bereits seit Beginn der Tätigkeit bestanden und hätten in der Prognoserechnung vom 20.03.2012 berücksichtigt werden müssen.

Wie bereits oben erwähnt, wurde im Zuge der streitgegenständlichen Beschwerde eine neuerliche Ergebnisplanung vorgelegt. Nach dieser Planung sollten zukünftig jährliche Einnahmen von insgesamt 40.360,00 Euro erzielt und ein steuerpflichtiges Ergebnis von 23.191,72 Euro erwirtschaftet werden. Würde man nun selbst diese (äußerst positiv gerechnete) Ergebnisplanung ab dem Jahr 2019 heranziehen, wäre erst in 19 Jahren – somit frühestens im Jahr 2038 – ein Gesamtüberschuss erzielbar. Zur Ergebnisplanung ist hinzuzufügen, dass von den prognostizierten Gesamteinnahmen von 40.360,00 Euro mehr als die Hälfte (21.600,00 Euro) vom Reitstall erwirtschaftet werden soll. Jedoch erfolgt, laut Internetauftritt (***www***; Stand: Oktober 2021; Anmerkung vom Gericht: Stand November 2025: es gibt keine Änderung des Internetauftrittes), die Inbetriebnahme des Reitstalls erst mit 2022. Dementsprechend verlängert sich nochmal der Zeitraum in der ein Gesamtüberschuss erzielt werden könnte.

Die Behörde führte weiters in ihrer Begründung aus, dass der Zeitraum, bis ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) erwirtschaftet wird, absehbar sein müsse, um die Betätigung als Einkunftsquelle qualifizieren zu können. Dabei zitierte die Behörde eine Rechtsprechung des VwGH, aus welcher sich ableiten ließe, dass bei einem Reitbetrieb und Betrieb eines Schlosses eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung dann vorliegen würde, wenn in 14 Jahren nur geringe Einnahmen erzielt worden sind und die Aufwendungen erst frühestens nach 28 Jahren ausgeglichen werden können (VwGH 27.08.1998, 96/13/0041). Wie bereits ausgeführt, würde

anhand der in der Beschwerde übermittelten Ergebnisplanung frühestens im Jahr 2038 (31 Jahre) ein Gesamtüberschuss zu erzielen sein. Somit wäre davon auszugehen, dass keine nachhaltig ertragsfähige Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im ertragssteuerlichen Sinn gegeben sei.

Zur Umsatzsteuer führte die Behörde aus, dass gemäß § 6 LVO Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ausschließlich bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO vorliegen könne. Bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs 2 LVO würde sich die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Beurteilung decken.

Gemäß § 2 Abs 5 Z 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

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.

Mit dem Vorlageantrag vom 31.01.2022 (dem Fristverlängerungsersuchen vom 03.12.2021 wurde mit Bescheid vom 13.12.2021 bis längstens 31.01.2022 entsprochen) begehrte die Bf weiterhin die Aufhebung der Beschwerdeverentscheidung wegen inhaltlicher Fehler bei der Ausstellung der Beschwerdeverentscheidung sowie wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragte, dass das Beschwerdebegehren in der Beschwerde vom 09.12.2019 vollinhaltlich aufrechterhalten wird.

Mit dem Vorlagebericht vom 05.04.2022 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Unterlagen dem Bundesfinanzgericht vor. Es wurde auf die Ausführung des AP-Berichts mit der ABNr: 121052/18 sowie auf die Beschwerdeverentscheidung vom 02.11.2021 verwiesen. Des Weiteren wurde auch nochmals auf die Ausführungen und Beilagen der Vorlage zu RV/7100621/2017 hingewiesen. Zu den einzelnen Punkten des Vorlageantrages vom 31.01.2022 wurde erneut ausführlich Stellung genommen und als Conclusio festgehalten, dass selbst nach den von der Bf vorgelegten Prognoserechnungen/Ergebnisrechnungen nicht innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt werden könnte. Die Tätigkeit sei als Liebhaberei gem § 1 Abs 2 LVO zu beurteilen und die Einkunftsquelleneigenschaft zu versagen. Daher wurde weiterhin beantragt, dass die Beschwerde vom 11.12.2019 als unbegründet abgewiesen wird.

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

Mit Vertrag vom 22.11.2006 ist die Liegenschaft Bf A-Ort 1 mit einem darauf befindlichen ehemaligen Gutshof von der Bf gekauft worden. Die Bf ist eine Vermietungsgemeinschaft, bestehend aus dem je zur Hälfte als Eigentümer im grundbücherlichen B-Blatt zur Liegenschaft ***Bf AOrt1*** eingetragenen ***Bf1*** und dessen Gattin ***Bf2***.

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	

Am 01.04.2016 ist der Hauptwohnsitz der Bf – nach Verkauf des Wiener Reihenhauses – von Wien nach Bf A-Ort 1 verlegt worden.

Am 18.10.2018 hat die abgabenbehördliche Besichtigung der Haupt- samt Nebengebäuden auf dem Grundstück mit lehmhaltigem Boden (siehe dazu die Ausführungen zur witterungsbedingten Verzögerung laut Beschwerde vom 01.10.2013 zu RV/7100621/2017) am 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 Raums – laut Planung – von etwa 103m² an Bf1 gegen Entgelt fehlt. Einnahmen der Bf aus der Vermietung im Prüfungszeitraum sind nicht festzustellen gewesen.

Die Dienstwohnung ist – laut Planung – eine komplett eingerichtete Dachgeschoßwohnung mit einer Nutzfläche von etwa 100m². Ein Bedarf der Bf an einem Mitarbeiter besteht nicht.

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 nicht 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 gewesen. Es fehlen derzeit mögliche Interessenten für die Pferdeeinstellung. Laut aktueller Recherche auf der Homepage [***www***](http://www.***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 einer Jahressumme. Grundaufzeichnungen zu diesen Einnahmen – Daten, wann welche Gäste anwesend 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 das 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 Euro für jede weitere Person angegeben.

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

Die Ausgaben wurden in den Steuererklärungen, wie auch im Akt zu RV/710062/2017 wie folgt angegeben: 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 Beschwerdejahre, geltend gemacht worden. Finanziert worden sind die Kosten durch den Privatverkauf einer Liegenschaft in Kärnten zwischen 2009 bis 2012.

Für den Zeitraum 2011 bis 2017 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 2020 behauptet).

2. Beweiswürdigung

Die festgestellten Sachverhaltselemente sind durch die aktenkundigen Unterlagen, insbesondere durch die eingereichten Steuererklärungen, dem Bericht über die Außenprüfung, die überarbeiteten Prognoserechnungen, den durch die Vorprüfung zu Akt RV/710062/2017 aktenkundigen Unterlagen, den Informationen auf der Homepage der Bf (**www**) etc 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 im Akt zu RV/7100621/2017 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 zu RV/7100621/2017 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, wenn das Problem der Bf offensichtlich bekannt war, erscheint dem Gericht als nicht schlüssig und nachvollziehbar.

Auch das Unternehmenskonzept, welches vorgelegt wurde und im gegenständlichen Beschwerdefall ergänzt und geändert wurde, erscheint dem Bundesfinanzgericht als absolut unglaubwürdig. 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 vorgelagerten Fall der Bf zu RV/7100621/2017, 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. Vorgehend 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 die Kriterien des § 2 Abs 1 LVO, insbesondere eine wirtschaftliche Betriebsführung als objektiver Ausdruck der Gewinnabsicht (VwGH 21.03.1996, 94/15/0085) und 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 in Betracht.

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 (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, die anhand des von vornherein erstellten Planes (siehe dazu RV/7100621/2017) 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 mwN). 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 z.B. VwGH 29.07.1997, 93/14/0132). Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist 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 (z.B. 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 fassen, ausreichend. Vielmehr ist das Vorliegen von Werbungskosten nur dann, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist, anzunehmen (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, sei eine auf der Ebene der Beweiswürdigung 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 nicht zulässt, nicht zu erwirtschaften sein (Anmerkung durch das Gericht: auch in den Jahren nach den Beschwerdejahren werden hohe Verluste in den Steuererklärungen für die Vermietung des Bf A-Ort 1 eingebracht). 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) 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 2011 bis 2017 und gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2013 bis 2017 waren als unbegründet abzuweisen, weil die von dem 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.

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