

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Roman Galehr in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch Bahl Fend Bitschi Fend Steuerberatung GmbH & Co KG, Austraße 30, 6832 Sulz, über die Beschwerde vom 18. Juli 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 7. Juli 2023 betreffend Einkommensteuer 2022 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde des Beschwerdeführers gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Aufgrund des in diesem Zuge übermittelten Beschwerdeaktes der belangten Behörde, stellt sich der Verfahrensgang für das Bundesfinanzgericht wie folgt dar:

Der Beschwerdeführer brachte seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 datierend mit 15. März 2023 via FON bei der belangten Behörde ein. In Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung machte der Beschwerdeführer in der dazugehörenden Beilage E 1b in der Kennzahl 9530 übrige Werbungskosten in der Höhe von € 3.117,51 geltend.

Die belangte Behörde erließ mit Datum 28. Juni 2023 ein Ersuchen um Ergänzung.

Die Frist zur Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung wurde bis zum 31. Juli 2023 gewährt.

In offener Frist kam der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter dem Ersuchen um Ergänzung wie folgt nach:

*„In der Beilage die Überschussrechnung 2022 im Detail.*

*\*\*\*1\*\*\* hat laufend Vermietungsabsichten und wird das Objekt jetzt auch nach einer Aufwertung mit einer PV-Anlage und einer Klimaanlage und einem erneuerten Bodenbelag an die Firma \*\*\*2\*\*\* ab dem ersten Quartal 2024 vermieten können. Der Mietvertrag wurde noch nicht abgeschlossen. Die Ganz-Jahres-Abschreibung wurde versehentlich angesetzt. Diese gehört auch die Hälfte reduziert. Der Abschreibungswert entspricht dem Entnahmewert laut Gutachten.“*

Zusätzlich zur obigen Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung brachte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers mit Eingabe via FON vom 29. Juni 2023 vor wie folgt:

*„Ich habe mich kurz vertan - die Betriebsaufgabe war ja zum 30.6.2021. Dann waren Verkaufsüberlegungen. Es wollte niemand das Objekt zum Schätzwert. Dann begann ab 2022 schon ganzjährig die Suche nach einem Mieter. Das ist dokumentierbar. Das Objekt war immer bereit für eine Vermietung. 2023 wurden Adaptionen gemacht. 2024 wird eine langfristige Vermietung mit einer Pacht von mindestens 1.500 pro Monat möglich sein. Wir sehen daher die Ganzjahresabschreibung als steuerlich bereits absetzbar.“*

Die belangte Behörde führte in der Folge die Veranlagung durch und erließ datierend mit 07. Juli 2023 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022. Darin versagte sie einem Teil der beantragten Werbungskosten in Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung den Charakter als Werbungskosten gemäß § 16 EStG.

In der Begründung des Einkommensteuerbescheides führte sie im Wesentlichen aus wie folgt:

*„Da im Kalenderjahr 2022 noch keine Vermietung stattgefunden hat, können auch für die beabsichtige Vermietung keine Betriebskosten angefallen sein die in Abzug gebracht werden können. Berücksichtigt wurde die anteilige Grundsteuer und die Kosten für die Hausversicherung.“*

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 07. Juli 2023 wurde datierend mit 18. Juli 2023 das Rechtsmittel der Bescheidbeschwerde gemäß § 243 BAO eingebracht. Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt wie folgt:

*„Ohne Strom wäre der Ausbau der Geräte und der Rückbau der Ordination gar nicht möglich gewesen. Auch die Heizung im Winter (Strom) war notwendig, da sonst die Leitungen*

*eingefroren und geplatzt wären, was zu erheblichen Kosten geführt hätte. Auch jetzt sind Strom und Wasser notwendig, da der weitere Umbau sonst nicht mehr möglich wäre.*

*Zurzeit bin ich auch im Gespräch mit einer jungen Ärztin, die sich für das Mietobjekt interessiert. Aber ohne Strom, Wasser, Telefon- und Internetleitung ist eine Arztordination nicht möglich. Ich hoffe, diese Argumente könnten auch Finanzbeamte verstehen. Auch ohne aktive Vermietung, bestand immer die Vermietungsabsicht, daher waren auch die Betriebskosten notwendig und steuerlich daher absetzbar.“*

Datierend mit 10. Oktober 2023 richtete die belangte Behörde abermals ein Ersuchen um Ergänzung an den Beschwerdeführer. Darin führte sie im Wesentlichen aus wie folgt:

*„Die Berücksichtigung von Werbungskosten betreffend Objekte, die zur Einkünfteerzielung bestimmt sind, noch bevor Einnahmen erzielt werden, sind nur dann nicht auszuschließen, wenn die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte aus dieser Vermietung als klar erwiesen anzusehen ist. Sie werden daher aufgefordert darzulegen, wann genau der Entschluss gefasst wurde, das Objekt zu vermieten sowie die nach außen in Erscheinung getretenen Handlungen, die zu einer zielstrebigem Erzielung von Mieteinnahmen gesetzt wurden anhand von geeigneten Unterlagen nachzuweisen.“*

Die Frist zur Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung wurde bis zum 16. November 2023 gewährt.

Daraufhin erstattete der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers die folgende Antwort:

*„\*\*\*1\*\*\* hatte unmittelbar nach der Betriebsaufgabe Besprechungen mit dem GF Mag. \*\*\*3\*\*\* von der Firma \*\*\*2\*\*\*.*

*Die Firma wollte das Gebäude anmieten (ist der unmittelbare Nachbar) und es gab Überlegungen dazu, welche Adaptionen am Haus dazu notwendig wären. Diese Mietabsichten haben sich dann leider zerschlagen. In der Folge wurde mit \*\*\*4\*\*\* verhandelt. Es bestanden also am einzugsbereiten und verwendbaren Objekt direkt nach der Betriebsaufgabe Bestrebungen der Vermietung. Alle am Objekt durchgeführten Adaptionen und auch die laufenden Betriebskosten sind somit mit den zukünftigen Einnahmen in einem unmittelbaren Zusammenhang der Einkünfteerzielung und sollten daher steuerlich als Werbungskosten abziehbar sein.“*

Datierend mit 30. Oktober 2023 erließ die belangte Behörde die Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid 2023. Darin gab sie der Beschwerde teilweise statt.

In der separat ergangenen Bescheidsbegründung führte sie im Wesentlichen aus wie folgt:

*„Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt (VwGH 26.7.2006, 2006/14/0024). Aufwendungen betreffend zur Einkünfteerzielung bestimmte Objekte können auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen vorübergehend keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen.*

*Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die ernsthafte Abicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Die bloß behauptete, nicht nach außen getretenen Vermietungsabsicht reicht hingegen nicht (VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126; 28.5.2015, 2012/15/0104; 29.7.1997, 93/14/0132; 13.9.2006, 2002/13/0063; 24.7.2007, 2006/14/0034; BFG 6.12.2011, RV/0725- W/07). Wesentlich ist, dass zielstrebig auf die Betriebseröffnung hingearbeitet wird. Es ist die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise daraufhin zu prüfen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist. Wesentlich ist, dass die Vermietungsabsicht für Dritte nachvollziehbar ist (UFS 26.11.2008, RV/0951-L/06). Wie dargelegt in VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016, ist der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die erforderliche Baubewilligung allein noch nicht als Vorbereitung für das Erzielen von Einnahmen anzusehen.*

*Der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Es genügt dabei nicht, dass die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ins Auge gefasst wird (VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016; 23.6.1992, 92/14/0037). Es muss daher ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Vermietungseinnahmen nachweisbar sein, dh. die Vermietungsabsicht muss klar und eindeutig - durch bindende Vereinbarungen (zB Mietverträge) oder in anderer Form - nach außen in Erscheinung treten. Anhand objektiver Umstände muss belegbar sein, dass es sich um ernsthafte und nachhaltige Bemühungen handelt, aus einer Immobilie durch entgeltliches Überlassen Einkünfte zu erzielen.*

*Erwägt ein Steuerpflichtiger, eine Immobilie entweder zu vermieten oder zu verkaufen, hat er sich noch nicht endgültig zur Einkünfteerzielung entschieden; es liegen daher keine vorweggenommenen Werbungskosten vor (zB VwGH 30.4.2003, 98/13/0127; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132, wonach durch Aussagen wie „die Absicht sei auf die Erzielung des bestmöglichen wirtschaftlichen Ergebnisses gerichtet gewesen, sei es im Wege des Verkaufs, sei es im Wege der Vermietung“, der Entschluss, die Immobilie zu vermieten, nicht klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt). Kann eine Vermietungsabsicht vor der tatsächlichen Vermietung nicht nachgewiesen werden, beginnt der absehbare Zeitraum erst mit Beginn der entgeltlichen Überlassung.*

*Die Aussagen des Beschwerdeführers, dass Verhandlungen mit potenziellen Mietern für die gegenständliche Immobilie sowie Bemühungen zur Vermietung stattgefunden hätten und auch das Objekt für die Vermietung vorbereitet worden wäre, sowie dass die Absicht die Wohnung zu vermieten seit der Betriebsaufgabe bestanden habe, vermögen es nicht eine über bloße Absichtserklärungen hinausgehende Vermietungsabsicht im streitgegenständlichen Zeitraum zu beweisen, zumal diese Aussagen nicht belegmäßig nachgewiesen wurden. Auch dem vorgelegten Mietvertrag vom 21.08.2023 lassen sich für den streitgegenständlichen Zeitraum keine nach außen in Erscheinung tretenden Handlungen zur zielstrebigen Erzielung von Einnahmen entnehmen.*

*Dem Beschwerdeführer ist es für das Jahr 2022 insgesamt nicht gelungen, die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte aus der Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft nachzuweisen. Die im Jahr 2022 in Zusammenhang mit dem Objekt geltend gemachten Werbungskosten waren deshalb außer Ansatz zu lassen. Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung bzw. Rechtsbelehrung verwiesen.“*

Mit Schriftsatz seines steuerlichen Vertreters vom 14. November 2023, brachte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter einen Vorlageantrag bezüglich des Einkommensteuerbescheides 2023 ein. Darin führte er im Wesentlichen aus wie folgt:

*„Mit Beschwerdevorentscheidung vom 30.10.2023, zugestellt am 02.11.2023, wurde die Beschwerde unseres oben angeführten Mandanten gegen den Einkommensteuer 2022 vom 07.07.2023 als unbegründet abgewiesen. Innerhalb offener Frist gem. § 264 BAO wird nun die Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt. Betreffend die Beschwerdegünde wird auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Die Beschwerde wurde laut der Begründung abgewiesen, weil nicht glaubhaft gemacht worden sei, dass bereits 2022 mit Vermietungsabsicht Werbungskosten bei der ehemaligen Ordination von \*\*\*1\*\*\* entstanden worden wären. \*\*\*1\*\*\* erläutert dazu nach seinen Aufzeichnungen nochmals die entsprechende Dokumentation über die zeitliche Schiene zur Entscheidungsfindung zu einer Vermietung nach seiner Betriebsaufgabe 30.06.2021:*

*Zeitlicher Ablauf Entscheidung Vermietung:*

- *Nach Ordinationsschließung Überlegung zum Umbau als Wohnung*
- *Bereits im Frühjahr 2021 Kontaktaufnahme mit Arch. Dipl. Ing. \*\*\*5\*\*\* wegen Umgestaltung der Ordination und Außenflächen.*
- *Am 14.06.21 Umbauplan + Kostenschätzung vorgestellt. Wegen der zu erwartenden sehr hohen Umbaukosten wurde das Projekt nicht mehr weiterverfolgt und deshalb im*

*Sommer 2021 die Vermietung der Ordination als neues Ziel gesetzt und mit der Suche nach Mietinteressenten begonnen.*

- *Im Frühjahr 2022 teilt mir Herr Dipl.-Ing. \*\*\*6\*\*\* (Geschäftsführer der Fa. \*\*\*2\*\*\*,) sein Interesse das Ordinationsgebäude zu mieten mit.*
- *Im Sommer Suche nach einer geeigneten Firma für Rückbau und Sanierung der Ordination, um diese an die Fa. \*\*\*2\*\*\* vermieten zu können (hier wurde der entsprechende Raumbedarf kundgetan).*
- *Im Herbst 2022 erste Kontaktaufnahme mit Herrn \*\*\*7\*\*\* (Koordinator Dorfinstallateur, Dorfelektriker, Fliesenpool, Tischlerei Schwab und Klimatechnik), wegen des Ordinationsrückbaues.*
- *Am 20.03.23 Vorortbesichtigung der Ordination gemeinsam mit \*\*\*7\*\*\*, \*\*\*8\*\*\* (Dorfinstallateur) und Dipl. Ing. \*\*\*6\*\*\*, um die Details der Ordinationssanierung für die Vermietung zu besprechen.*
- *Anfang Juli 2023 Beginn des Rückbaues der Ordination.*
- *Ende Juli 2023 tritt Herr Dipl. Ing. \*\*\*6\*\*\* von seinem Mietinteresse an der Ordination zurück.*
- *Am 07.08.23 erstes Vorortgespräch in der Ordination mit Fr. \*\*\*9\*\*\*, welche großes Interesse zeigt, die Ordination zu mieten.*
- *Am 21.08.23 Unterzeichnung des Mietvertrages zwischen Fr. \*\*\*9\*\*\* und \*\*\*1\*\*\*.*
- *Bis Oktober 2023 Neuplanung der Sanierung und Instandsetzung der Ordination für Fr. \*\*\*4\*\*\**
- *Ab 16.11.23 Beginn der 2. Phase Rückbau, Sanierung und Modernisierung der alten Praxis.“*

Datierend mit 14. Mai 2025 richtete das Bundesfinanzgericht einen Vorhalt an den Beschwerdeführer. Darin verlangte es eine Prognoserechnung, als auch detaillierte Nachweise darüber ab, aus welchen die Vermietungsabsicht des Beschwerdeführers nach außen hin ersichtlich ist.

Mit Schriftsatz des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers vom 20. Mai 2025 antwortete dieser auf den Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes.

In diesem Zuge wurden die folgenden Unterlagen übermittelt:

- Mietanbot der Firma \*\*\*2\*\*\* vom 15. März 2022
- Prognoserechnung für den Zeitraum 2022 bis 2041

Die Unterlagen des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers wurden der belangten Behörde mit Schriftsatz vom 16. Juni 2025 zur Kenntnis gebracht. Der belangten Behörde

wurde zudem die Möglichkeit eingeräumt, innert einer Zeitspanne von einem Monat ab Erhalt des Vorhaltes, dazu Stellung zu nehmen.

Mit Schriftsatz vom 17. Juli 2025 nahm die belangte Behörde zum Schreiben des steuerlichen Vertreters Stellung.

Sie beschränkte sich darin im Wesentlichen darauf, ihre im Verwaltungsverfahren dargelegte Rechtsmeinung zu wiederholen. Auch das vorgelegte Mietanbot der Firma \*\*\*2\*\*\* vom 15. März 2022 vermöge es nach Ansicht der belangten Behörde nicht darzutun, dass für das streitverfangene Jahr eine Vermietungsabsicht für das gegenständliche Objekt vorgelegen habe.

Aus diesem Grund halte die belangte Behörde ihren Antrag auf Abweisung der gegenständlichen Beschwerde weiterhin aufrecht.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Beschwerdeführer ist Arzt. Er übte diesen Beruf bis zur Betriebsaufgabe am 30. Juni 2021 an der in seinem Eigentum befindlichen Liegenschaft \*\*\*10\*\*\* aus.

Nach der Betriebsaufgabe im Jahr 2021 hat der Beschwerdeführer Überlegungen hinsichtlich eines Verkaufes der Liegenschaft angestellt. Allerdings blieb die Suche nach einem Käufer erfolglos.

Aus diesem Grunde entschloss sich der Beschwerdeführer das gegenständliche Objekt zu vermieten.

Im nunmehr streitanhängigen Jahr 2022 suchte der Beschwerdeführer aktiv nach einem Mieter für das gegenständliche Objekt. So unterbreitete die Firma \*\*\*2\*\*\* dem Beschwerdeführer im März 2022 ein Mietanbot. Der angebotene Nettomietzins belief sich auf € 1.150,00 pro Monat. Die Mietdauer war für 3 Jahre veranschlagt.

Seitens des Mietinteressenten wurden umfangreiche und kostenintensive Umbauten auf Kosten des Beschwerdeführers verlangt. Aufgrund der im Verhältnis zum Mietzins hohen Investitionskosten, wurde das Mietanbot seitens des Beschwerdeführers abgelehnt.

Folglich führte der Beschwerdeführer verschiedene Adaptierungsarbeiten am gegenständlichen Objekt durch. So wurde auf dem Dach eine PV-Anlage installiert, eine Klimaanlage eingebaut und diverse Bodenbeläge erneuert.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 macht der Beschwerdeführer (vorbereitende) Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG in Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) in Bezug auf seine ehemaligen Praxisräumlichkeiten geltend. Diese belaufen sich auf € 5.067,51.

Die belangte Behörde führte in der Folge die Veranlagung durch und erließ datierend mit 07. Juli 2023 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022. Darin ließ sie einzig die angefallene Grundsteuer und die Kosten für die Hausversicherung steuerlich zum Abzug zu.

Den restlichen beantragten Ausgaben versagte sie den Abzug mit der Begründung, dass im betreffenden Jahr 2022 keine Vermietungsabsicht vorgelegen hat.

Strittig ist, ob der Beschwerdeführer im Jahr 2022 eine nach außen erkennbare Vermietungsabsicht hatte und folglich die angefallenen Ausgaben als vorbereitende Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG zum Abzug zuzulassen sind.

## **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt eröffnet sich für das Bundesfinanzgericht aufgrund des im Zuge der Vorlage der Beschwerde übermittelten elektronischen Aktes der belangten Behörde. Darin inne liegend finden sich sämtliche Ermittlungsschritte der belangten Behörde und die entsprechenden Einlassungen des Beschwerdeführers bzw seines steuerlichen Vertreters.

Bei der Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes ist der Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze zu prüfen, ob die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden (steuerpflichtigen) Vermietung wahrscheinlicher war als der Fall des Unterbleibens einer Vermietung (vgl. VwGH 20.10.2009, 2006/13/0193).

Der Beschwerdeführer war im Zivilberuf als Humanmediziner tätig. Diesen Beruf übte er bis zu seiner Pensionierung am 31. März 2021 an der nunmehr streitverfangenen Liegenschaft aus. Die Betriebsaufgabe erfolgte schließlich am 30. Juni 2021.

Im Anschluss daran stellte der Beschwerdeführer Verkaufsüberlegungen hinsichtlich der Liegenschaft an. Zum veranschlagten Schätzwert fanden sich jedoch keine Käufer.

Aus diesem Grunde stellte der Beschwerdeführer folglich Überlegungen an, das gegenständliche Objekt zu vermieten. Diverse Gespräche fanden bereits ab dem Jahr 2021 –

somit in unmittelbarem Anschluss an die Betriebsaufgabe statt. So gab es Gespräche mit der Firma \*\*\*2\*\*\* und auch mit \*\*\*4\*\*\*, welche die (ehemaligen) Ordinationsräumlichkeiten ab 2024 mieten wollte.

Seitens der Firma \*\*\*2\*\*\*, welcher ein unmittelbarer Nachbar der gegenständlichen Liegenschaft ist, wurde mit Schreiben vom 15. März 2022 ein konkretes Mietanbot gestellt. Dieses wurde seitens des Beschwerdeführers aus wirtschaftlichen Überlegungen heraus allerdings nicht angenommen. Der angebotene Mietzins mit netto € 1.150,00 pro Monat war zu gering.

Nach Ansicht des erkennenden Richters ist die Vermietungsabsicht des Beschwerdeführers im Jahr 2022 durch das vorliegende Mietanbot klar und eindeutig nach außen in Erscheinung getreten. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass das Anbot schlussendlich aufgrund wirtschaftlicher Überlegungen ausgeschlagen wurde.

Jede am Wirtschaftsleben teilnehmende Person muss stets auch wirtschaftliche Überlegungen mit ins Treffen führen. Dies auch im Hinblick auf die anzustellende Beurteilung, ob eine Betätigung (hier Vermietung und Verpachtung) eine Einkunftsquelle darstellt oder ob es sich um eine steuerlich nicht beachtliche Liebhaberei handelt.

Zudem darf diesbezüglich ins Treffen geführt werden, dass die Liegenschaft im Jahr 2024 erfolgreich einer Vermietung zugeführt wurde. Die diesbezüglichen Einnahmen im Jahr 2024 belaufen sich auf € 23.000,00.

Zudem hat das Bundesfinanzgericht in Form des Vorhaltes vom 14. Mai 2025 selbst Ermittlungsschritte gesetzt und in diesem Zuge unter anderem eine Prognoserechnung abverlangt.

Im Rahmen der vorgenommenen Beweiswürdigung des vorliegenden Sachverhaltes ist jedenfalls die Vermietungsabsicht schon vor Beginn der tatsächlichen Vermietung als hinreichend erwiesen anzusehen.

Der vorliegenden Prognoserechnung folgend, kann davon ausgegangen werden, dass auch keine sogenannte Liebhabereibetätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung vorliegt. Das Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses ist bereits im Jahr 2028 zu erwarten (also im 7. Jahr der Betätigung).

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 2 EStG lautet auszugsweise wie folgt:

*§ 2. (1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

*(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie des Freibetrags nach § 105.*

*(...)*

*(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:*

- 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),*
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),*
- 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),*
- 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.*

*(4) Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind: 1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb. 2. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.*

*(...)*

§ 16 EStG lautet auszugsweise wie folgt:

*§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:*

*(...)*

§ 28 EStG lautet auszugsweise wie folgt:

*§ 28. (1) Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:*

- 1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von*

*Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.  
(...)*

Die Liebhabereiverordnung lautet auszugsweise wie folgt:

*Gemäß § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (L-VO BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15) ist Liebhaberei bei einer Tätigkeit anzunehmen, wenn Verluste entstehen*

*1. Aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einen besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen [...]*

*3. Aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.*

*9 [...]*

*Gemäß § 2 Abs. 4 leg. cit. liegt bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.*

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

Nach ständiger, etwa auch im Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2010/15/0016, zum Ausdruck gekommener Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt.

Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinaus gehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann.

Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.

Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage, die der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit unterliegt, als das Ausreichen der Sachverhaltsermittlungen und die Übereinstimmung der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut zu prüfen ist (vgl. VwGH vom 4. März 2009, 2006/15/0175).

Voraussetzung dafür, dass Werbungskosten oder wie im streitgegenständlichen Fall vorweggenommene Werbungskosten vorliegen ist allerdings die im Vorfeld zu beantwortende Frage, ob es sich bei der Betätigung des Beschwerdeführers um eine steuerlich beachtliche Betätigung, nämlich um eine Einkunftsquelle, oder um Liebhaberei handelt.

Einkunftsquellen im Sinne des § 2 Abs 3 EStG sind in der Regel nur Tätigkeiten, die auf Erzielung positiver Ergebnisse (Gewinne bzw Überschüsse) gerichtet sind bzw solche erwarten lassen.

Führen Tätigkeiten daher nachhaltig zu Verlusten bzw Werbungskostenüberschüssen, sind sie in der Regel keine Einkunftsquelle und somit nicht steuerbar.

Die steuerliche Nichtanerkennung von Tätigkeiten mit nachhaltigen Verlusten ergibt sich daher bereits aus dem System der Einkommenssteuer.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen nach § 1 Abs 1 LVO und solchen nach § 1 Abs 2 LVO. Bei der Vermietung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen handelt es sich den Regelungen der LVO folgend um eine Betätigung nach § 1 Abs 2 leg. cit. – welche die widerlegbare Vermutung der Liebhaberei in sich trägt.

Seitens des steuerlichen Vertreters des Beschwerdeführers wurde im Zuge des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht eine Prognoserechnung für das streitverfangene Objekt vorgelegt. Diese erstreckt sich für den Zeitraum von 2022 bis 2041. Bereits im 7. Jahr der Bewirtschaftung wird danach ein Gesamtüberschuss erzielt. Über den gänzlichen Prognosezeitraum beträgt das kumulierte steuerliche Ergebnis ca € 167.000,00.

Es liegt somit eine Einkunftsquelle vor.

Gemäß § 28 Abs 1 EStG sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ua. auch solche aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Bei einer Wohnungs- bzw. Gebäudevermietung zählen zu den Werbungskosten alle Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zu den §§ 16 Abs 1, § 2 Abs 3 Z 6 und § 28 EStG (vgl VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017) können Werbungskosten und damit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt.

Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass er bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, aus.

Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann (vgl zB VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017; 14.9.2017, Ra 2016/15/0016).

Nicht ausreichend ist eine bloße, nicht nach außen getretene Vermietungsabsicht (VwGH 30.6.2022, Ro 2021/15/0004). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hierbei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (zB VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016).

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2012, 2010/15/0016, gelten die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (Hinweis VwGH 20.9.2001, 96/15/0231).

Der endgültige Entschluss, Einkünfte erzielen zu wollen, muss sich stets durch objektive Umstände belegen lassen, insbesondere durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, deren Feststellung und Würdigung dem Gericht als Tatsacheninstanz obliegt (zB VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017; vgl auch BFH 28.10.2008, IX R/1/07; ebenso BFH 11.8.2010, IX R 3/10 zum zeitlichen Zusammenhang zwischen Aufwendung und späterer Vermietung, Dauer der Renovierung und Absehbarkeit der künftigen V + V; BFH 11.12.2012, IX R 14/12).

Bloße Sondierung hinsichtlich Kauf oder Miete genügt ebenso wenig, wie das Ins-Auge-Fassen der Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten (zB VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016; BFH 28.10.2008, XI R 1/07). Besteht für eine Immobilie jahrelang kein Markt, reicht ein Maklerauftrag nicht aus, vielmehr müsste der Kreis der Interessenten ausgedehnt

und eine bauliche Umgestaltung vorgenommen werden (s Ehgartner in Jakom, EStG16, 2023, § 28, Rz 59, mwN; BFH 25.6.2009, IX R 54/08, BStBl II 10, 124).

Bereits mit dem Erkenntnis vom 31.1.2001, 99/13/0249, hat der VwGH ausgesprochen, dass auch Aufwendungen, die vor der Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden, grundsätzlich Werbungskosten darstellen können, sofern Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen und klar und deutlich nach außen in Erscheinung treten. Das heißt, dass z.B. Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten, um ein Gebäude in vermietungsbereiten Zustand zu versetzen, oder etwa die AfA von der Bereitstellung zur Vermietung bis zur effektiven Vermietung, AfA von der Bereitstellung zur Vermietung bis zur effektiven Vermietung als vorweggenommene Werbungskosten in Betracht kommen können, wenn ein ausreichend klarer Zusammenhang mit den künftigen Einnahmen aus V + V nachweisbar ist.

In Bezug auf den gegenständlichen Beschwerdefall gilt auszuführen wie folgt:

Der Beschwerdeführer hat nach seiner Pensionierung und schließlich Betriebsaufgabe zum Stichtag 30. Juni 2021 anfänglich Überlegungen angestellt, das gegenständliche Objekt zu veräußern. Da sich zum veranschlagten Preis keine Käufer fanden, beabsichtigte der Beschwerdeführer folglich, das Objekt zu vermieten.

Es war folglich beabsichtigt, die ehemaligen Ordinationsräumlichkeiten umzubauen und folglich als Wohnraum zu vermieten.

Aufgrund einer hohen Kostenschätzung wurde das Projekt nicht weiterverfolgt und im Sommer 2021 bereits das Ziel verfolgt, das Objekt als Ordination zu vermieten.

Im streitverfangenen Jahr 2022 hat es dann nachweislich nach außen hin Bestrebungen gegeben, das Objekt an die Firma \*\*\*2\*\*\* zu vermieten. Aufgrund eines betragslich zu niedrigen Mietangebotes entschied sich der Beschwerdeführer aus wirtschaftlichen Überlegungen jedoch dagegen. Das besagte Schreiben wurde dem Bundesfinanzgericht im Zuge des durchgeführten Ermittlungsverfahrens vorgelegt.

In weiterer Folge kam es zu Verhandlungen mit einer Humanmedizinerin. Diese zeigte Interesse an den Ordinationsräumlichkeiten. Die Verhandlungen konnten schließlich erfolgreich abgeschlossen werden. Im Sommer 2023 wurde der Mietvertrag unterfertigt.

Im Herbst 2023 wurden folglich notwendige Adaptierungs- und Umbauarbeiten durchgeführt.

Das Objekt wird nunmehr - außerhalb des Beschwerdezeitraumes – zu einem monatlichen Mietzins welcher doppelt so hoch ist, wie das ursprüngliche Angebot der Firma \*\*\*2\*\*\* vermietet.

Aufgrund der oben angestellten Überlegungen und Ausführungen liegt die Vermietungsabsicht für das Jahr 2022 unzweifelhaft vor. Die im Jahr 2022 beantragten Ausgaben stellen (vorbereitende) Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG dar.

Die im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht eingeholte Stellungnahme der belangten Behörde, wiederholte in wesentlichen Teilen die bereits im Verwaltungsverfahren dargelegte Rechtsmeinung. Es konnte darin keine so weitreichende rechtliche Argumentation erblickt werden, welche eine Abweisung der gegenständlichen Beschwerde gerechtfertigt hätte.

Der gegenständlichen Beschwerde war somit Folge zu geben.

Die Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2022 stellen sich wie folgt dar:

| <b>Bezeichnung</b>                                                                                                                                  | <b>Betrag</b>    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| Einkünfte aus selbständiger Arbeit                                                                                                                  | (-) 14.557,60    |
| Einkünfte aus Gewerbebetrieb                                                                                                                        | (-) 186,02       |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft € 42.784,56) (Ärztammer für Vorarlberg € 36.098,88) | 78.883,44        |
| sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag                                                                                        | (-) 4.487,19     |
| Zwischensumme                                                                                                                                       | 74.396,25        |
| Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung                                                                                                            | (-) 5.067,51     |
| <b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>                                                                                                                   | <b>54.585,12</b> |
| <b>Sonderausgaben gemäß § 18 EStG:</b>                                                                                                              |                  |
| Zuwendungen gem § 18 (1) Z 7 EStG                                                                                                                   | (-) 414,00       |
| Kirchenbeitrag                                                                                                                                      | (-) 400,00       |
| <b>Einkommen</b>                                                                                                                                    | <b>53.771,12</b> |
| Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs 1 EStG beträgt:                                                                                                  |                  |
| 0 % für die ersten 11.000,00                                                                                                                        | 0,00             |
| 20 % für die weiteren 7.000,00                                                                                                                      | 1.400,00         |

|                                              |                     |
|----------------------------------------------|---------------------|
| 32,5 % für die weiteren 13.000,00            | 4.225,00            |
| 42 % für die restlichen 22.771,12            | 9.563,87            |
| <b>Steuer vor Abzug des Absetzbeträge</b>    | <b>15.188,87</b>    |
| Pensionistenabsetzbetrag                     | 0,00                |
| <b>Steuer nach Abzug der Absetzbeträge</b>   | <b>15.188,87</b>    |
| Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt: |                     |
| 0 % für die ersten 620,00                    | 0,00                |
| 6 % für die restlichen 12.527,24             | 751,63              |
| <b>Einkommensteuer</b>                       | <b>15.940,50</b>    |
| anrechenbare Lohnsteuer (260)                | (-) 19.055,46       |
| Rundung gemäß § 39 Abs 3 EStG                | (-) 0,04            |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>          | <b>(-) 3.115,00</b> |

### 3.2. 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.

Das gegenständliche Erkenntnis ergeht in Einklang mit den oben angeführten gesetzlichen Bestimmungen als auch der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor. Die Zulässigkeit der ordentlichen Revision war somit zu versagen.

Feldkirch, am 18. Februar 2026