

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache HO**** u. Mitbes., StNr. 000/0000 - FA 54, jetzt vertreten durch HO****, Straße1, Ort1, damals vertreten durch Moore Stephens Uniconsult GmbH, Edisonstraße 2, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 22.03.2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels vom 01.03.2011, betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre **2007, 2008 und 2009** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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.

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

Entscheidungsgründe

Darstellung des bisherigen verwaltungsbehördlichen Verfahrens

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 28.12.2010 ersuchte das Finanzamt um Aufklärung zu den eingereichten Steuererklärungen des Jahres 2009 und zwar:

Vorhalt des Finanzamtes vom 28.12.2010:

"Sie haben aus der Vermietung des Objektes Straße2, Ort1 ab dem Jahr 2006 folgende Einnahmen erklärt:

Jahr	Einnahmen laut VuV
2006	Euro 6.453,28
2007	Euro 2.337,54
2008	Euro 0,00
2009	Euro 500,00

Da Sie in den Jahren 2007 bis 2009 nur Verluste aus Vermietung und Verpachtung (abgekürzt: VuV) erklärt, werden Sie ersucht, die Vermietungsabsicht nachzuweisen z.B. Haben Sie einen Makler beauftragt? Tätigten Sie Anzeigen? Um die Beschreibung des vermieteten Objektes, die Bekanntgabe, inwieweit das Objekt eventuell privat genutzt wurde und eine Stellungnahme bzw. einen Nachweis der Vermietungsabsicht wird gebeten.

Um Vorlage der Mietverträge ab 2006 und Nachweis Ihrer Einnahmen und Ausgaben ab 2006 wird ersucht. Sollten Sie dem Ersuchen nicht nachkommen, können die Verluste ab 2006 nicht anerkannt werden.

Wie sieht die Vermietungsabsicht 2010, 2011 und Folgejahre 2011 (Prognose) aus?

Um Beschreibung des vermieteten Objektes und Bekanntgabe, inwieweit das Objekt eventuell privat genutzt wurde, wird auch gebeten."

Vorhaltsbeantwortung der Steuerkanzlei vom 17.02.2011:

Zu den angefragten Ergebnissen des betreffenden Vermietungsobjektes dürfen wir nach Rücksprache mit unseren Mandanten wie folgt Stellung nehmen:

*„Bereits im Jahr 2006 wurde der Beschluss gefasst, die betreffende Liegenschaft zu veräußern. Diesbezüglich wurden bereits ab 2006 bis laufend (Anmerkung des BFG: dh bis 02/2011 = Datum des Schriftstückes) verschiedene Immobilienmakler mit dem Verkauf der Liegenschaft beauftragt. 2007 bahnte sich ein Verkauf an den benachbarten XX*****-Autohändler P***** Auto an.*

Im Zuge der Gespräche wurde das Objekt im Laufe des Jahres 2007 - nach Auslaufen des letzten Mietvertrages - bestandsfrei gemacht und auch entsprechend bestandsfrei gehalten. Die Verkaufsbemühungen scheiterten angesichts der bereits Ende 2007 aufziehenden Finanz- und Wirtschaftskrise und trat der Interessent vom beabsichtigten Kauf zurück. In der Folge wurden weiterhin mehrere Immobilienmakler mit der Vermittlung beauftragt.

*Insbesondere in den Jahren 2009 und 2010 war es jedoch unmöglich die Liegenschaft zu verkaufen, wodurch gegen Jahresende 2009 wieder **mit einer Vermietung begonnen wurde**, jedoch der jetzige Mieter nur einen kleinen Teil des Gebäudes nutzt.*

*Zur Beschreibung des Mietobjektes dürfen wir ausführen, dass es sich dabei um das Elternhaus der Miteigentümerin Frau M***** handelt. Das Haus ist über 100 Jahre alt, außen saniert, innen jedoch ohne Heizung und feucht. Eine private Verwendung erfolgt nicht.*

*Die Mieteinnahmen werden 2010 und 2011 zwar wieder höher sein als 2009, jedoch kann derzeit nicht gesagt werden, ob noch zusätzliche Mieter gefunden werden können. Die Absicht das Objekt zu verkaufen besteht weiterhin und befindet sich auch am Objekt ein entsprechendes Hinweisschild und ist zuletzt die Firma E***** damit beauftragt.*

Eine rückwirkende Nichtanerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab 2006 ist nicht möglich, da keine Änderung der Bewirtschaftungsart vorliegt und aufgrund der in der Anlage übermittelten Vermittlungsaufträge einwandfrei bewiesen werden kann, dass sich unser Mandant um eine entsprechende Verwertung bemüht hat und weiterhin bemüht.

Als Beilage wurden in Kopie folgende Unterlagen eingereicht:

2006-11-08 Immobilien S*****: Schreiben vom 08.11.2006: Der Alleinvermittlungsauftrag ist am 31.10.2006 abgelaufen; Bericht über 2 Interessenten; Folgende Verkaufsaktivitäten wurden bisher gesetzt: Internet Präsenz in 2 Datenbanken, Schaukästen des Maklers, Inserat in den OÖ. Nachrichten vom **13.05.2006**, 10.06.2006 und 15.07.2006. (Anmerkung des BFG: Dieser Auftrag lief von Mai bis Ende Oktober 2006)

2006-12-14 R***** Immobilien Vertriebs GmbH, Vermittlungsauftrag über Verkauf: Wohnhaus, Grundfläche: 2.080 m², Kaufpreis inkl. Lasten € 0**.000 / € Preis***** p.m².

2008-03-06 Alleinvermittlungsauftrag Maklervertrag gem. § 14 Maklergesetz mit E***** über Verkauf: Wohnhaus, Baujahr 1900, Kaufpreis inkl. Lasten: € 0**.000.

2009-12-04 Vermittlungsauftrag (schlichter Maklervertrag) mit E***** über Verkauf: Grundstück mit altem Gebäude, Baujahr 1900, Kaufpreis: € 0**.000.

2009-09-07 A***** GmbH, Alleinvermittlungsauftrag gem. § 14 Maklergesetz befristet bis 06.12.2009, Verkauf: Bauernhaus, ca. 2080 m².

-Feststellungsverfahren für das Jahr 2007

Am **11.12.2008** wurde die Erklärung zur einheitlichen Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 elektronisch eingereicht.

Der Feststellungsbescheid erging am 15.12.2008 erklärungsgemäß in Höhe von € -3.081,60, verteilt auf zwei Personen als Miteigentümer.

Am 01.03.2011 erfolgte mit Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2007. Mit gleichem Datum wurde ein neuer Feststellungsbescheid mit der Feststellung der Einkünfte mit **€ 0,00 (Null)** und folgender Begründung erlassen: " *Mit Vorhaltsbeantwortung vom 17.02.2011 haben Sie eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass a) das Gebäude Straße2, Ort2* im Jahr 2007 "bestandsfrei" gemacht wurde b) seit dem Jahr 2006 mehrere Vermittlungsaufträge zum Verkauf des Objektes erteilt wurden.*

Wird ein Gebäude nicht mehr vermietet (die Vermietungsabsicht aufgegeben), dann sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175). Die bis zum Verkauf erzielten Mieten begründen nach derzeitiger Sachlage keine Einkunftsquelle mehr."

-Feststellungsverfahren für das Jahr 2008

Am 26.02.2010 wurde die Erklärung zur einheitlichen Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2008 elektronisch eingereicht.

Der Feststellungsbescheid erging am 02.03.2010 erklärungsgemäß in Höhe von € -4.936,18 verteilt auf zwei Personen als Miteigentümer.

Am 01.03.2011 erfolgte mit Bescheid nach § 299 BAO die Aufhebung des Bescheides für das Jahr 2008. Mit gleichem Datum wurde ein neuer Feststellungsbescheid mit der Feststellung der Einkünfte mit **€ 0,00 (Null)** und folgender Begründung erlassen: " *Mit Vorhaltsbeantwortung vom 17.02.2011 haben Sie eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass a) das Gebäude Straße2, Ort2* im Jahr 2007 "bestandsfrei" gemacht wurde b) seit dem Jahr 2006 mehrere Vermittlungsaufträge zum Verkauf des Objektes erteilt wurden.*

Wird ein Gebäude nicht mehr vermietet (die Vermietungsabsicht aufgegeben), dann sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175). Die bis zum Verkauf erzielten Mieten begründen nach derzeitiger Sachlage keine Einkunftsquelle mehr."

-Feststellungsverfahren für das Jahr 2009

Am 18.11.2010 wurde die Erklärung zur einheitlichen Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2009 elektronisch mit einem Werbungskostenüberschuss in Höhe von € -4.936,18 eingereicht.

Der Feststellungsbescheid erging **am 01.03.2011** mit der Feststellung der Einkünfte mit **€ 0,00 (Null)** und folgender Begründung: " *Mit Vorhaltsbeantwortung vom 17.02.2011 haben Sie eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass a) das Gebäude Straße2, Ort2* im Jahr 2007 "bestandsfrei" gemacht wurde b) seit dem Jahr 2006 mehrere Vermittlungsaufträge zum Verkauf des Objektes erteilt wurden.*

Wird ein Gebäude nicht mehr vermietet (die Vermietungsabsicht aufgegeben), dann sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten abzugsfähig

(VwGH 27.7.1994, 92/13/0175). Die bis zum Verkauf erzielten Mieten begründen nach derzeitiger Sachlage keine Einkunftsquelle mehr."

-Beschwerde (vormals Berufung) für die Jahre 2007 bis 2009

Mit Berufung **vom 22.03.2011** begehrte der Steuerberater für die Bf die Anerkennung als Einkunftsquelle und die Anerkennung der Werbungskostenüberschüsse **2007 – 2009** mit folgender Begründung:

„Betreffend der Einkünfte 2007 ist auszuführen, dass im gesamten Jahr 2007 noch Mieteinnahmen erzielt wurden. Der UFS führte erst jüngst in seiner Entscheidung vom 06.04.2009, RV/0203-G/05, aus: „Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist von einem so genannten finalen Werbungskostenbegriff auszugehen, d.h. entscheidend ist, welchem Zweck ein Aufwand dient. Solange aus einem Mietobjekt Mieterlöse erzielt werden, ist der Zweck von Aufwendungen, die der Erhaltung oder Verbesserung des vermieteten Gebäudes dienen, offenkundig und deren Werbungskostencharakter unstrittig.“ Der Werbungskostenüberschuss 2007 ist daher anzuerkennen und übermitteln wir in der Anlage das Kontoblatt, aus dem hervorgeht, dass Mieteinnahmen von Jänner bis Dezember 2007 vorgelegen sind.“

*Unser Mandant entschloss sich 2006 die Liegenschaft zu veräußern, da aufgrund des Gesamtzustandes des Gebäudes nur sehr geringe Mieterlöse erzielt werden konnten und bereits ein konkretes Angebot des Autohändlers P***** Auto vorlag. Der VwGH führt in seiner Entscheidung vom 21.06.2007, 2005/15/0069, unmissverständlich aus: „Im Hinblick auf die in den Vorjahren erfolgte jahrelange Vermietung führt die – neben den Vermietungsanstrengungen unternommene – Suche nach Käufern nicht dazu, dass nicht weiterhin die Vermietungsabsicht im Vordergrund stünde und somit nicht mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wären.“*

Der Verkauf scheiterte durch den Rücktritt des Interessenten aufgrund der sich 2007 anbahnenden Wirtschaftskrise. Der unerwartete Rücktritt änderte nichts an dem in der Vergangenheit durch unseren Mandanten getroffenen Entschluss, die Liegenschaft zur Einkünftezielung zu verwenden. Neben der Suche nach einem Käufer wurde 2009 auch ein neuer Mieter gefunden. Die Verkaufsbemühungen werden weiterhin parallel zu dem Versuch, höhere Mieteinnahmen zu lukrieren, betrieben.

Auch nach Ansicht des deutschen BFH, IX R 1/07, BStBl. 2009 II, 848, hat sich ein Steuerpflichtiger endgültig zur Einkünftezielung entschieden, wenn seine Tätigkeit in der Vergangenheit bereits auf dauerhaftes Vermieten ausgerichtet war und eine leerstehende Wohnung nach einer Vermietung zum Verkauf anbietet.

Die ab 2009 wieder bestehende tatsächliche Vermietung ist klares Indiz dafür, dass weiterhin von einer Einkunftsquelle auszugehen ist.

Die Werbungskostenüberschüsse sind daher in allen Jahren 2007 bis 2009 anzuerkennen.“

Am 13.04.2011 erfolgte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde wies darauf hin, dass ab dem Jahr 2006 das Gebäude zum Verkauf angeboten werde und seit diesem Jahr nur mehr relativ geringe Mieteinnahmen vorlägen.

Mit Schreiben des Steuerberaters **vom 14.11.2014** wurde dem Finanzamt gemeldet, dass die Vermietungstätigkeit in diesem Haus per **Ende Oktober 2012** eingestellt worden ist.

Zur Information:

Mit BGBI I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständlich Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und es ist darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest

An einem Grundstück im Ausmaß von 2080 m² mit einem Wohnhaus, Baujahr 1900, mit Garten an der Adresse Straße2, Ort2* bestand eine Miteigentümergemeinschaft. Es handelte sich dabei um das Elternhaus der Miteigentümerin Frau M*****. Das Haus war über 100 Jahre alt, außen saniert, innen jedoch ohne Heizung und feucht.

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden „Bf“), die Miteigentümergemeinschaft, begann laut Veranlagungsakt mit der Vermietung zum 01.11.1990.

Im Vorfeld der zukünftigen Vermietung wurde bereits für das Jahr 1989 ein Werbungs-kostenüberschuss in Höhe von (umgerechnet aus ATS) in Euro -4.369,09 erklärt.

Aus diversen im Veranlagungsakt vorhandenen Erklärungen der Mieterinnen und Mieter aus den Jahren 1994 und 1998 ist ersichtlich, dass in dem Wohnhaus mehrere kleinere Einheiten (mindestens 7 Einheiten) zwischen 12 m² und 50 m² als Zimmer oder Wohnungen vermietet wurden - siehe Tabelle unter Beweiswürdigung.

Die Beschwerdeführerin hat bei der Vermietung dieses Wohnhauses folgende Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im **Ablauf der Jahre** erklärt:

		Gesamtbetrag der steuerpfl. Lieferungen etc.	Einkünfte aus Vermietung	Einkünfte aus Vermietung
Anzahl der Jahre	Jahre	= UMSÄTZE	erklärt	veranlagt lt. FA
		erklärt	Aufsummierung	Aufsummierung
		in Datenbank vom BFG	in Euro	in Euro
1	1989	nicht mehr abfragbar	-4.369,09	-4.369,09
2	1990	nicht mehr abfragbar	-3.650,21	-3.650,21
3	1991	nicht mehr abfragbar	1.654,11	1.654,11
4	1992	nicht mehr abfragbar	2.285,42	2.285,42
5	1993	nicht mehr abfragbar	1.205,79	1.205,79
6	1994	nicht mehr abfragbar	4.093,95	4.093,95
7	1995	nicht mehr abfragbar	2.913,02	2.913,02
8	1996	nicht mehr abfragbar	-1.144,96	-1.144,96
9	1997	nicht mehr abfragbar	-1.724,31	-1.724,31
10	1998	9.438,66	-1.350,70	-1.350,70
11	1999	10.082,37	-87,64	-87,64
12	2000	5.979,65	53,20	53,20
13	2001	5.203,32	-1.664,79	-1.664,79
14	2002	8.436,14	1.204,63	1.204,63
15	2003	9.932,11	755,98	755,98
16	2004	13.100,00	3.700,66	3.700,66
17	2005	14.804,05	5.333,76	5.333,76
18	2006	6.453,28	-5.363,37	-5.363,37
19	2007	1.996,82	-3.081,60	0,00
Zwischensumme	Umsätze 10 Jahre	85.426,40	0,00	0,00
20	2008	0,00	-4.936,18	0,00
21	2009	500,00	-4.369,09	0,00

22	2010	1.500,00	-4.367,04	0,00
23	2011	3.539,11	-2.857,66	0,00
24	2012	4.163,61	-3.226,75	0,00
			-18.992,87	
Durchschnittsumsatz von		85.426,40 : 10 Jahre=	-18.992,87	=Totalverlust nach
bzw. in 10 Jahren		8.542,64		24 Jahren

Aus den Einnahmen laut den Umsatzsteuererklärungen geht hervor, dass bei bester Auslastung bei der Vermietung z.B. in folgenden Jahren und zwar im Jahr 1999 ein Umsatz von € 10.000, im Jahr 2004 ein Umsatz von € 13.000 und im Jahr 2005 ein Umsatz von € 14.000 erzielbar war. In den Jahren von Beginn der Vermietung weg bis 2005 ist das Wohnhaus als Einkunftsquelle geeignet.

Ab dem Jahr 2006 – ca. ab Mai 2006 – wurden wegen erheblich geringeren Vermietungsumsätzen (nur mehr 75% vom ermittelten Durchschnittsumsatz d.h. € 6.453,28 - siehe Tabellen) von den Miteigentümern **Verkaufsaufträge** an diverse Immobilienmakler vergeben, um die Liegenschaft zu veräußern.

Der vorgelegte erste Maklerauftrag erfolgte als Alleinvermittlungsauftrag an das Immobilienbüro S*****, das über seine Internet Präsenz, über Printmedien am **13.05.2006**, 10.06.2006 und 15.07.2006 und über einen Schaukasten versuchte, die Liegenschaft zu veräußern - siehe Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung vom 17.02.2011.

Es folgte am **14.12.2006**, am **06.03.2008**, am **04.12.2009** und am **07.09.2009** die Beauftragung weiterer unterschiedlicher Maklerfirmen, die die Liegenschaft zu einem Verkaufspreis von € 200 mal 2080 m² = € 0**.000 veräußern sollten.

Mit 31.12.2007 ließ die Miteigentumsgemeinschaft **alle** Mietverträge auslaufen, da ein konkreter Kaufinteressent gefunden war. Dieser trat jedoch auf Grund der sich anbahnenden Wirtschaftskrise vom Kauf zurück.

Im Jahr **2008** wurden keine Vermietungseinnahmen erzielt. Ebenso ca. 8 Monate im Jahr 2009. Erst Ende des Jahres 2009 fand sich neben der Käufersuche ein neuer Mieter. Im Jahr 2009 wurden € 500 und im Jahr 2010 € 1.500 (dividiert durch 12 Monate = € 125 pro Monat) an Mieteinnahmen erklärt. Auch wenn 2011 und 2012 nochmals – siehe Tabelle – höhere Mieteinnahmen erzielt werden konnten, wurden ab 2006 nur mehr Werbungskostenüberschüsse (= Verluste aus dieser Vermietung) erklärt.

In den 20 Monaten der Unterbrechung der Vermietung durch Leerstand d.h. in den hier auch beschwerdegegenständlichen Jahren **2008 und 2009** - sowie in den Folgejahren bis 2012 - wurden nur mehr Werbungskostenüberschüsse erklärt - siehe Zusammenstellung in der folgenden Tabelle:

Jahr	Kalender-	Einnahmen	AfA	Fremdfinan-	Instandhal-	übrige	Summe	Einkünfte aus
der VuV	jahr			zierungs-	tungskosten	Werbungs-	Werbungs-	Vermietung
				kosten		kosten	kosten	erklärt
20	2008	0,00	4.227,50	31,99	9,95	666,74	-4.936,18	-4.936,18
21	2009	500,00	4.227,50	31,08	66,16	544,35	-4.869,09	-4.369,09
22	2010	1.500,00	4.227,50	26,04	152,84	1.460,66	-5.867,04	-4.367,04
23	2011	3.539,11	4.227,50	18,41	282,31	1.868,55	-6.396,77	-2.857,66
24	2012	4.163,61	4.227,50	0,00	5,83	3.157,03	-7.390,36	-3.226,75
		Werbungskosten- überschuss						-19.756,72

Es kommt auf Grund des veralteten Gebäudezustandes ohne Heizung ab Ende 2009 nur mehr zu einer Teilvermietung von einer bzw. wenigen Wohnungseinheiten, da sich keine Mieter mehr fanden.

Aus der Tabelle ab 2006 ist ersichtlich, dass die Vermietungseinkünfte ab 2007 bis 2012 unter 50% der durchschnittlichen Vermietungserlöse der Vorjahre 1998 bis 2007 lagen.

Durchschnittsumsatz von bzw. in 10 Jahren		8.542,64	Vom Durchschnitts- umsatz wurden
			in % ab 2006 erzielt:
Jahr der VuV	Jahre	Umsätze aus VuV erklärt	
18	2006	6.453,28	75,54%
19	2007	1.996,82	23,37%
20	2008	0,00	0,00%
21	2009	500,00	5,85%
22	2010	1.500,00	17,56%
23	2011	3.539,11	41,43%

24	2012	4.163,61	48,74%
----	------	----------	--------

Die Tätigkeit der Vermietung wurde laut Schriftsatz des Steuerberaters vom 14.11.2014 mit Oktober 2012 zur Gänze eingestellt.

Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch Einsicht in den Veranlagungsaktes (mit dem Vorhalteverfahren) des Finanzamtes.

Zum Durchschnittsumsatz von 10 Jahren:

Um die Sachlage deutlich zu machen wurden vom Bundesfinanzgericht die Umsätze von 10 Jahren und zwar 1998 bis 2007 zusammengerechnet und ein Durchschnittsumsatz berechnet.

Aus den Umsätzen ab dem Jahr 1998, die man noch aus der Steuerdatenbank abfragen konnte, geht hervor, dass die Umsätze in den Jahren ab 2006 stark rückläufig im Vergleich zu einem 10-jährigen Durchschnittsumsatz von gesamt € 85.426,40 für die Jahre 1998 bis 2007 dividiert durch 10 Jahre - ist gleich Durchschnittsumsatz in Höhe von € 8.542,64 pro Jahr - waren.

Aus den Vermietungserlösen ist ablesbar, dass **ab 2006** nur mehr geringe Mieterlöse erzielt werden konnten. Laut den Angaben in der Beschwerde der Bf vom 22.03.2011 lag dies am bereits schlechten Gesamtzustand des Gebäudes.

Zu den einzelnen Wohnungseinheiten:

Im Dauerakt des Veranlagungsaktes befinden sich verschiedene Kontrollmitteilungen mit "Erklärungen von Mieterinnen und Mietern" über ihre Daten und die Anmietung von Räumlichkeiten von der Bf aus den Jahren 1998 und 1994. Die meisten der Mietverhältnisse waren befristet und eines war unbefristet.

Whg	m ²	Miete €	Miete ATS	Namen MieterInnen	geboren	Datum MietV	befristet/unbefristet
1	12,00	54,50	750,00	M1	tt.mm.1972	1994-02-18	1994-12-31
2	28,00	112,64	1.550,00	M2	tt.mm.1959	1994-04-07	1994-12-31
3	25,00	94,47	1.300,00	M3	tt.mm.1966	1994-10-18	1995-12-31
4	28,00	167,15	2.300,00	M4	tt.mm.1968	1994-10-18	1995-12-31
5	35,50	199,49	2.745,00	M5	tt.mm.1971	1995-07-30	1995-12-31
6	34,00	123,54	1.700,00	M6	tt.mm.1977	1998-08-17	1999-12-31

7	50,00	196,22	2.700,00	M2	tt.mm.1959	1998-11-12	unbefristet
---	-------	--------	----------	----	------------	------------	-------------

Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass in diesem Vermietungsobjekt mindestens sieben kleinere Wohnungseinheiten bzw. Zimmer zur Vermietung gelangten.

Zu den Verträgen mit den Immobilienmaklern:

Entsprechend § 14 MaklerG geht das BFG davon aus, dass ein Alleinvermittlungsauftrag – wie allgemein üblich – drei oder sechs Monate Laufzeit hatte.

Die beabsichtigte Veräußerung der Liegenschaft zu einem Verkaufspreis von € 0**.000 erwies sich als schwierig. Es wurden immer wieder andere Makler beauftragt. Aus dem Grundbuch ist ersichtlich, dass der Verkauf der Liegenschaft erst am 21.07.2016 zu einem Kaufpreis in Höhe von € 0****.000 gelungen ist.

Rechtslage

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO idF BGBI I 14/2013 hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer **in der Sache selbst** mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Unter "Sache" ist die Angelegenheit zu verstehen, die den Inhalt des Spruches des Bescheides der Abgabenbehörde gebildet hat.

Nach **§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988** unterliegen **Einkünfte aus Vermietung** und Verpachtung (§ 28) der Einkommensteuer.

Gemäß **§ 28 EStG 1988** sind folgende Einkünfte, 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 Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

...

Werbungskosten sind nach § 16 Abs 1 erster Satz EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Beurteilung, **ob** eine wirtschaftliche Betätigung steuerlich als Einkunftsquelle zu behandeln ist oder ob Liebhaberei vorliegt, ist eine **für jeden Bemessungszeitraum** zu lösende Rechtsfrage („Jahr-zu-Jahr-Betrachtung“). Sachverhaltsbezogen erfordert deren Beantwortung **eine periodenübergreifende Betrachtung**, da nur dadurch einer Tätigkeit, ungeachtet eines in einem einzelnen Jahr erwirtschafteten Verlustes, ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis und damit eine Eignung als Einkunftsquelle unterstellt werden kann. Die dazu nötigen Sachverhaltsfeststellungen unterliegen als Tatfragen der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde bzw. dem Bundesfinanzgericht.

Es ist daher **vor** der steuerlichen Berücksichtigung der Ergebnisse aus verlustträchtigen Vermietungstätigkeiten deren Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen.

Bei einem Vermietungsbeginn vor dem 14. November 1997 ist dieser Prüfung grundsätzlich die Rechtslage nach der Stammfassung der Liebhabereiverordnung 1993, BGBl 1993/33 zugrunde zu legen.

Die für das anhängige Verfahren maßgeblichen Bestimmungen der LVO lauten:

§ 1 Abs. 1: „Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.“

§ 2 LVO legt in den Abs. 1 und 2 für die durch § 1 Abs. 1 der VO erfassten Betätigungen **mit Einkunftsquellenvermutung**, soweit diese nicht unter Abs. 3 der Bestimmung fallen, Kriterien fest, an Hand welcher das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 zu prüfen ist.

Für unter § 1 Abs. 1 LVO fallende entgeltliche Gebäudeüberlassungen (so genannte „große Vermietungen“) sieht § 2 Abs. 3 LVO einen anderen Modus zur Feststellung der Gewinnerzielungsabsicht vor.

§ 2 Abs. 3 LVO lautet:

„Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.“

„Unter Gesamtüberschuß ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen“ (§ 3 Abs 2 LVO).

Zufolge § 2 Abs. 3, zweiter Satz LVO ist die Gewinnerzielungsabsicht bei einer dem Bereich des § 1 Abs. 1 LVO zuzuordnenden, entgeltlichen Gebäudeüberlassung somit ausschließlich nach dem Verhältnis des Zeitraumes der geplanten Gesamtgewinn- / Gesamtüberschusserzielung zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen. Eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO hat nicht stattzufinden (zuletzt explizit VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182), ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 LVO ist nicht zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 3 erster Satz LVO).

Die Vermietung von so genannten „Zinshäusern“ mit mehr als fünf Wohnungen - wie hier im gegenständlichen Sachverhalt - ist nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung, dem Bereich des § 1 Abs. 1 LVO (d.h. "der großen Vermietung") zuzuordnen.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist der Werbungskostenbegriff nach Schrifttum und Rechtsprechung (siehe zB VwGH 20.9.2001, 96/15/0231) weit zu fassen; er nähert sich bei dieser Einkunftsart dem Begriff der Betriebsausgaben. Dementsprechend können Aufwendungen zur Einkunftszielung bestimmter Objekte auch dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind jedoch nicht anzunehmen, wenn Objekte **nicht** als Einkunftsquelle anzusehen sind. Derartige Aufwendungen sind steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage, nicht jedoch Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen. Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten können sohin dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn das Vorhaben der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte tatsächlich beabsichtigt ist und mit ziemlicher Sicherheit feststeht (VwGH 31.1.2001, 99/13/0249; Jakom/Laudacher, EStG-Kommentar, Wien, 10.Aufl. 2017, Rz 126 zu § 2).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096; 28.5.2008, 2008/15/0013) reichen für die Berücksichtigung von Vorwerbungskosten weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände muss als klar erwiesen angesehen werden können. Dies gilt auch, wenn Objekte z.B. **nach einer Vermietung** (vorübergehend) leer stehen. Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hat die Behörde in freier Beweiswürdigung mit der Wahl jener Möglichkeiten zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Aufwendungen während **der Unterbrechung** einer Einnahmenerzielung (Leerstehung) sind ebenfalls grundsätzlich abzugsfähig. Eine vorübergehende Unterbrechung der Einnahmenerzielung ist aber ebenso **nur dann** anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht der späteren **Erzielung positiver Einkünfte** aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann (Jakom/Laudacher, EStG-Kommentar, Wien, 10. Aufl. 2017, § 28 Rz 61). Wird vor und während der Unterbrechung der Einnahmenerzielung der Entschluss gefasst bzw. beibehalten, das Mietobjekt **der privaten Verwendung** (das heißt z.B. entweder einem **Verkauf** der Liegenschaft oder der Nutzung für private Wohnzwecke) zuzuführen, so sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen für das Objekt keine Werbungskosten mehr (VwGH 27.7.1994, 92/13/0175). Werbungskosten, die sich aus dem (beabsichtigten) Verkauf der Liegenschaft ergeben, sind nicht abzugsfähig, weil sie mit Vermögensänderungen zusammenhängen (VwGH 16.12.1998, 93/13/0289).

Lag ursprünglich eine als Einkunftsquelle anerkannte Betätigung vor, muss die Behörde Feststellungen treffen, ab wann die Erfolglosigkeit der Nachmietersuche erkennbar war und zur Beendigung der Tätigkeit geführt hat (VwGH 27.3.08, 2005/13/0102).

Erwägungen für die Feststellungsbescheide der Jahre 2007, 2008 und 2009

Unter den hier gegebenen Umständen ist zu beurteilen, ob – wie das Finanzamt meint – die Vermietung mit der Bestandsfreimachung im Jahr 2007 und den ab Mai 2006 bestehenden Verkaufsaufträgen an Immobilienmakler die Vermietung ab Ende 2006 eingestellt wurde, oder ob die Bf noch nach Außen erkennbare ernsthafte und nachhaltige Bemühungen gesetzt hat, die Liegenschaft zu vermieten und die Vermietung nur unterbrochen und fortgesetzt wurde.

Im Beschwerdefall hat sich ein mit einer Vermietung eines Wohnhauses typischerweise verbundenes Risiko verwirklicht: ein altes Wohngebäude konnte ab 2006 nicht mehr wirtschaftlich ertragreich vermietet werden.

Der Bf war durch die Verkaufsaufträge an die Makler ab 2006 bewusst, dass das Wohnhaus ohne Heizung und mit feuchten Innenräumen nur mehr schwer zu vermieten war. Das Auslaufen der Mietverträge **im Jahr 2007** zeigt deutlich, dass die Absicht einer ernsthaften und ertragreichen Vermietung von der Bf aufgegeben worden war.

Die Vermietung wird hier im gegenständlichen Sachverhalt Ende des Jahres 2006 beendet. Durch die laufend erneuerten Maklerverträge ist dokumentiert, dass der Verkauf der Liegenschaft bei den Miteigentümern im Vordergrund stand und nicht mehr die Vermietung.

Gerade die Schwierigkeiten nach dem 20-monatigen Leerstand (12 Monate im Jahr 2008 und von rund 8 Monaten im Jahr 2009) wieder Mieter zu finden, zeigt die Unmöglichkeit ein Haus in diesem Zustand ertragsfähig zu vermieten.

Auch wenn die Bf ab dem Ende des Jahres 2009 nochmals einen Mieter oder ab 2011 mehrere Mieter fand, fällt diese durch den Bauzustand des Hauses reduzierte Form der Teilvermietung nicht mehr unter eine Vermietungstätigkeit, die eine objektive Eignung zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses im Sinne des Einkommensteuergesetzes hatte.

Die Wiederaufnahme der Vermietung unter den geänderten Verhältnissen mit einem stark abgewohnten nicht heizbaren und teilweise feuchten Wohnhaus ist nicht vergleichbar mit den Jahren der Vermietung in den Jahren (1990 bis 2006) davor. Die Vermietung von diesen rund 18 Vorjahren hat im Haus ihre Spuren hinterlassen. Es erfolgte auch keine deutliche Verbesserung des Bauzustandes durch Investitionen in das Wohnhaus.

Im Jahr 2007 liefen die Mietverträge aus, im Jahr 2008 und bis ca. August 2009 wurde die Vermietung unterbrochen. Beim Versuch die Vermietung ab ca. September 2009 wieder aufzunehmen, gelang es nicht mehr positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erzielen.

Die in der Beschwerde zitierten Entscheidungen des VwGH (21.06.2007, 2005/15/0069) und des BFH (IX R 1/107, BStBl. 2009, II, 848) kommen hier nicht zur Anwendung, da der bauliche Zustand des Wohnhauses und der einzelnen zu vermietenden Wohnungen eine ernsthafte und nachhaltige Vermietung aller leerstehenden Wohnungen nicht mehr zuließ.

Ab dem Auslaufen der Mietverträge zum 31.12.2007 und dem folgenden Leerstand des Wohnhauses 2008 und 2009 war bei den Werbungskosten bereits die Abschreibung für Abnutzung (abgekürzt: AfA) höher war als jeder erzielbare Jahresumsatz aus der Vermietung dieses Wohnhauses - siehe Tabelle unten. Bereits ab dem Jahr 2006 war den Miteigentümern **bewusst**, dass sich der Zustand des Wohngebäudes ohne Heizung und offensichtlich im Innern des Hauses mit Feuchtigkeit nur mehr schlecht zur Vermietbarkeit eignete, sodass sie vernünftigerweise und ernsthaft ab 2006 einen Käufer suchten.

im		Werbungskosten							
... Jahr	Jahr	Einnahmen	AfA	Fremdfinan-	Instandhal-	übrige	Summe	Einkünfte aus	
der VuV		=Abschreibung		zierungs-	tungskosten	Werbungs-	Werbungs-	Vermietung	
			für	kosten		kosten	kosten		erklärt
18	2006	6.453,28	4.228,39	30,40	1.006,84	6.551,02	-11.816,65	-5.363,37	

19	2007	2.337,54	4.227,50	29,64	471,52	690,48	-5.419,14	-3.081,60
20	2008	0,00	4.227,50	31,99	9,95	666,74	-4.936,18	-4.936,18
21	2009	500,00	4.227,50	31,08	66,16	544,35	-4.869,09	-4.369,09
22	2010	1.500,00	4.227,50	26,04	152,84	1.460,66	-5.867,04	-4.367,04
23	2011	3.539,11	4.227,50	18,41	282,31	1.868,55	-6.396,77	-2.857,66
24	2012	4.163,61	4.227,50	0,00	5,83	3.157,03	-7.390,36	-3.226,75

Die Einkunftsquelle und die Vermietungsabsicht enden hier beim gegenständlichen Sachverhalt **mit Ende des Jahres 2006**. Die Teilvermietung in geringem Umfang von einzelnen Einheiten in diesem Wohnhaus noch in einigen Folgejahren ändert daran nichts.

Es war daher für die Jahre 2007, 2008 und 2009 spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Betätigung handelt es sich um eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036), die ebenfalls bezogen auf den konkret vorliegenden Sachverhalt zu lösen ist. Insofern war die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 28. Dezember 2018