

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, WAdr, vertreten durch StBx, gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 15. September 2009, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2007 (vorläufig) mit 5.401,86 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung werden im Punkt 7 des Erwägungsteiles dargestellt und bilden einen Spruchbestandteil.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

X (im Folgenden: Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 18. September 2007 97/3691 Anteile an einer Liegenschaft mit damit untrennbar verbundenem Wohnungseigentum am Reihenhaus Top 10a samt Zubehör (Adresse: Adr.) um den Gesamtkaufpreis von € 82.500,00. Der Gesamtkaufpreis wurde teilweise durch Bankfinanzierung aufgebracht.

In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2007 wies der Bf. neben Einkünften aus Gewerbebetrieb von € 25.809,28 erstmals auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von – € 1.657,48 aus. Zu den erklärten negativen Einkünften aus Vermietung und Verwaltung führten folgende Werbungskosten: Absetzung für Abnutzung: € 521,87, Fremdfinanzierungskosten € 1.121,81 und übrige Werbungskosten € 13,80.

Mit Bedenkenvorhalt vom 8. Mai 2009 ersuchte das Finanzamt den Bf. hinsichtlich der erstmals erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen nachzureichen:

„Beginn der Vermietung, welches Objekt wird vermietet, Aufstellung über die Ermittlung der Anschaffungskosten (ausscheiden Grundanteil) und der Afa, Prognoserechnung“.

Anlässlich dessen Beantwortung (bzw. im Zuge der Beantwortung eines zweiten Vorhaltes) wurde der Mietgegenstand bezeichnet und der Beginn der Vermietung mit dem Zeitpunkt der Anschaffung des gekauften Reihenhauses angegeben mit dem Argument, dieses Objekt sei in Vermietungsabsicht gekauft worden. Eine Aufstellung der Anschaffungskosten und der Ermittlung der AfA wurde beigebracht. Die Nichtvorlage einer Prognoserechnung wurde damit begründet, dass der Bf. nicht bereit sei, die Kosten einer Prognoserechnung bereits für das Jahr 2007 zu tragen, zumal in diesem Jahr erst eine Vermietungsabsicht bestanden habe. Weiters wurde erwähnt, dass nach erfolglosen Versuchen einen Mieter zu finden im Jahr 2008 ein Makler mit der Vermietung beauftragt worden sei. Nachdem auch dieser keinen Mieter für das Objekt gefunden habe, habe sich der Bf. zu umfangreichen Bauarbeiten entschlossen, um das Objekt leichter vermieten zu können.

Die daraufhin vorgenommene Veranlagung zur Einkommensteuer 2007 erfolgte erklärungsgemäß, allerdings mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid. Die vorläufige Abgabenfestsetzung wurde damit begründet, dass bei Verlusten das Finanzamt angehalten sei, die Tätigkeit im Hinblick auf das Vorliegen von Liebhaberei zu untersuchen. Da keine Prognoserechnung vorgelegt worden sei, werde die Betätigung vorerst als Liebhaberei beurteilt und der Bescheid vorläufig erlassen.

Die gegen diesen Einkommensteuerbescheid gerichtete Berufung (nunmehr: Beschwerde) bestreitet die Rechtmäßigkeit der gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Abgabenfestsetzung im Wesentlichen mit der Begründung, die Nichtvorlage der geforderten Prognoserechnung hätte die Behörde nicht berechtigt, einen vorläufigen Bescheid zu erlassen. Hätte nämlich die Behörde gemäß ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht selbst eine Vorschaurechnung erstellt, wäre sie zum Ergebnis gekommen, dass keine Ungewissheit über das Vorhandensein einer Einkunftsquelle bestehe.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2010 wurde der Bf. u.a. aufgefordert, die darin angeführten, nur durch seine Mitwirkung für das Finanzamt zu ermittelnden Ergänzungspunkte unter Beischluss geeigneter Unterlagen zu beantworten.

Im Antwortschreiben vom 3. März 2010 wird zum Nachweis der Vermietungsabsicht auf den beigeschlossenen Maklervertrag vom 23. November 2007 (Alleinvermittlungsauftrag) hingewiesen. Weiters wird erwähnt, dass das Objekt zur Vermietung bereit stehe, derzeit somit nicht vermietet werde. Als Mieterträge seien € 400 bis € 500 zuzüglich Betriebskosten geplant. Die Betriebskosten würden überrechnet. Die Finanzierung des Ankaufes erfolge durch einen endfälligen Kredit (Gesamtaufzeit 303 Monate). Für die Jahre 2007 bis 2009 wurden die Zinsen und Spesen beziffert und angegeben, dass die zukünftigen Zinszahlungen von der allgemeinen Zinsentwicklung abhängen würden, wobei die Vereinbarung laute: 6 Monatseuribor + 1,5 %. Den Zustand des Objektes würden die

beiliegenden Bilder zeigen. Hinsichtlich der in der Vorhaltbeantwortung vom 19. August 2009 angeführten Bauarbeiten würden die beigeschlossenen Angebote vorliegen, die sobald ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei, durchgeführt werden würden. Weiters wurde klargestellt, dass die im Jahr 2007 geltend gemachten „übrigen“ Werbungskosten 91,67 % der Spesen des Geldverkehrs in Höhe von € 15,05 seien und dass im Jahr 2007 keine Betriebskosten angesetzt worden seien, im Jahr 2008 mit monatlichen Betriebskosten von € 45,99 zu rechnen sei. Im Übrigen wurde noch erwähnt, dass dieses Objekt als Büro und nicht als Wohnung vermietet werde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2010 folgte das Finanzamt dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen, in dem es die vorläufige Abgabenfestsetzung in eine endgültige Abgabenfestsetzung abänderte. Bei der endgültigen Abgabenfestsetzung blieben allerdings die bislang im Rahmen der Ermittlung der Einkommensteuer berücksichtigten erklärten (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung außer Ansatz. Unter weitwendiger Darstellung des bisherigen Verfahrensablaufes wurde deren Nichtansatz wie folgt begründet:

„Der beigelegte Alleinvermittlerauftrag, Maklervertrag gem. § 14 Maklergesetz, zwischen Y Immobilien GmbH und dem Berufungswerber wurde am 23.11.2007 abgeschlossen. Die ebenfalls beigelegten Angebote sind zum einen an Frau Z adressiert, zum anderen handelt es sich bei allen Angeboten um eine Ganzglas- bzw. Pendeltür. Weitere Unterlagen wurden nicht übermittelt. Ein Angebot stammt vom Jänner 2009, alle anderen vom Februar 2010.

Mit Kaufvertrag vom 18.09.2007 erwarb der Berufungswerber im Rahmen des Konkursverfahrens über Frau D das Wohnungseigentum am Reihenhaus Top 10a, Adr. Der Wohnsitz des Berufungswerbers grenzt direkt an das gegenständliche Reihenhaus an. Dieses gegenständliche Reihenhaus ist bis heute nicht vermietet worden. Zum Nachweis der Vermietungsabsicht wurde ein Maklerauftrag, datiert vom 23.11.2007 übermittelt. Laut Auskunft des damaligen Maklers Herrn W, wurde der Maklervertrag gegen Ende Juni 2008 aufgelöst. Grund für die Auflösung war, dass eine Mieterin gefunden wurde, sich aber damals die Abwicklung des Mietvertrages durch den Berufungswerber bzw. seine Freundin über einen längeren Zeitraum hingezogen hat, sodass die künftige Mieterin kein Interesse mehr hatte. Außerdem hat der Berufungswerber die Absicht gehabt, das gegenständliche Objekt von Montag bis Freitag, 07.00 Uhr bis 17.00 Uhr, zu vermieten, da das Objekt quasi im eigenen Haus war. Aufgrund von Differenzen erfolgte die Auflösung des Mietvertrages.

Aufgrund des Hinweises des Berufungswerbers auf die Homepage www.immodirekt.at wurde bei der zuständigen Firma telefonisch nachgefragt. Die Anfrage wurde laut dieser Auskunft am M.T. 2010 eingestellt.

Die vom Berufungswerber angeführten Bauarbeiten wurden bis heute nicht durchgeführt. Der Berufungswerber gab an, dass diese Bauarbeiten durchgeführt werden, sobald der Mietvertrag unterschrieben ist. Der veranschlagte Zeitraum beträgt 14 Tage. Die

beigelegten Angebote sind alle an Frau Z. adressiert. Es handelt sich jeweils um ein Angebot für eine Glastür.

Der Überprüfung, ob eine Betätigung auf Grund permanent auftretender Verluste oder Werbungskostenüberschüsse als Einkunftsquelle anzusehen ist, oder ob Liebhaberei vorliegt, vorgelagert hat eine Untersuchung dahingehend statzufinden, ob insoweit überhaupt ein einkommensteuerbarer Vorgang liegt. In diesem Zusammenhang reichen daher bloße Absichtserklärungen, ein Objekt vermieten zu wollen, die allerdings durch keine nach Außen erkennbare konkrete Handlung, die den Entschluss der Vermietungsabsicht klar und eindeutig in Erscheinung treten lasse, dokumentiert wird, nicht aus, um eine einkommensteuerliche relevante Einkunftsquelle zu begründen.

Der Maklervertrag bestand nur für einen sehr kurzen Zeitraum. Die Vermietung Montag bis Freitag zu gewissen Zeiten ist persönlich motiviert. Die angeführten Bauarbeiten sind nur eine Absichtserklärung, es wurden keine Bauarbeiten durchgeführt. Die Anzeige auf www.immodirekt.at wurde erst am M.T. .2010 eingestellt. Da der endgültige Entschluss zu vermieten eine innere Tatsache ist, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann, muss aus objektiven Umständen auf das Vorliegen oder das Fehlen der Absicht geschlossen werden. Diese objektiven Umstände müssen ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen darlegen. Für das Finanzamt tritt aufgrund der oben angeführten Tatsachen die Vermietungsabsicht nicht klar in Erscheinung.

Nach Ansicht des Finanzamtes kann die Vermietungsabsicht nicht nachgewiesen werden. Die gegenständliche Vermietung ist daher kein einkommensteuerbarer Vorgang. Eine Liebhabereiprüfung hat aufgrund der vorgelagerten Vorprüfung nicht mehr statzufinden.“

Der Bf. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung replizierend wird darin ausgeführt, dass es eine Tatsache sei, dass der Bf. seit November 2007 auf unterschiedliche Arten versucht habe, einen Mieter zu finden. Seit 28.04.2010 sei das betreffende Bestandobjekt vermietet. Nicht die Vermietungsabsicht habe gefehlt, vielmehr habe mangels interessierter Mieter keine Vermietungsmöglichkeit bestanden.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013 sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

2. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1987 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei ihr erwachsen, das heißt, durch sie veranlasst sind.

Werbungskosten können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa, VwGH 07.10.2003, 2001/15/0085, VwGH 31.03.2004, 2003/13/0151 und VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016) unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige von einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für die 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 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 für den Fall des Leerstandes einer Immobilie nach dessen Anschaffung (siehe Artikel „Fehlende Einkünfterzielungsabsicht bei langjährigem, strukturell bedingtem Leerstand von Wohnungen“ in ecolex 2014, Seite 271 unter Verweis auf das BFH- Urteil vom 9.7.2013, IX R 48/12). Nach diesem BFH- Urteil können Aufwendungen für eine nach der Anschaffung leerstehende Wohnung als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Steuerpflichtige die Einkünfterzielungsabsicht hinsichtlich dieses Objektes erkennbar aufgenommen (und sie später nicht wieder aufgegeben) hat. Für die Feststellung des Bestehens oder der Aufgabe der Einkünfterzielungsabsicht als innere Tatsache können äußere Umstände als Indizien herangezogen werden; im Rahmen der Gesamtbeurteilung sind überdies spätere Tatsachen und Ereignisse zu berücksichtigen(vgl. BFH 31.7.2007, IX R 30/05, BFG/NV 2008,2002). Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der Einkünfterzielungsabsicht.

Erst nach Klärung, ob überhaupt eine Einkunftsquelle vorliegt, ist nach diesem BFH- Urteil und auch nach der VwGH- Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 19.09.2007. 2004/13/0096) eine Liebabereiprüfung vorzunehmen, um die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten endgültig festzustellen.

Im Zusammenhang mit Werbungskosten aus leerstehenden Immobilien ist daher nach der hg. Rechtsprechung grundsätzlich ein zweistufiges Prüfschema zur Anwendung zu bringen. Liegt im ersten Schritt eine Betätigung vor, die als Folge einer als klar erwiesen anzusehenden ernsten Einkünfterzielungsabsicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist, hat in der Folge die Beurteilung statzufinden, ob allenfalls Liebaberei vorliegt (vgl. auch taxlex 2014/126ff).

3. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass die für das Streitjahr 2007 erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.657,48 € im Einkommensteuerbescheid bei der Ermittlung des Einkommens zum Ansatz gebracht wurden, allerdings erfolgte diese Einkommensteuerfestsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit der Begründung, mangels vorgelegter Prognoserechnung werde diese Betätigung vorerst als Liebaberei beurteilt.

Mit Berufungsvorentscheidung entsprach das Finanzamt der gegen die vorläufige Abgabenfestsetzung gerichteten Berufung, indem es die vorläufige in eine endgültige Abgabenfestsetzung abänderte, allerdings blieben nunmehr die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Ermittlung der Einkommens außer Ansatz. Dies deshalb, weil das Finanzamt bezogen auf dieses im Jahr 2007 angeschaffte und erstmals ab Mai 2010 vermietete Reihenhaus bereits bei der ersten Stufe des zweistufigen Prüfungsschemas das Vorliegen einer Einkunftsquelle überhaupt verneinte. Damit bildet den Beschwerdegegenstand die Abklärung der Frage, ob das Finanzamt zu Recht aufgrund der vorliegenden Tatumstände zur Ansicht gelangte, die ernsthafte Einkünftezielungsabsicht könne nicht als klar erwiesen angesehen werden, weshalb überhaupt keine Einkunftsquelle vorliege.

4. Bei der vorerst abzuklärenden Frage, ob die oben geschilderten Voraussetzungen für das Vorliegen einer Einkunftsquelle gegeben sind, ist von folgendem Sachverhalt auszugehen. D war Eigentümerin sowohl des Reihenhauses Top 10 (Gesamtnutzfläche 147,45 m² bestehend aus Ebene 1: zwei Schlafräume, Diele, WC, Badezimmer und ein Wirtschaftsraum, Ebene 2: Wohnraum, Küche mit Essraum, eine Terrasse mit Schwimmbad und Garten, Ebene 3: Schlafräum samt Bad und Dachterrasse) als auch des Reihenhauses Top 10a. Im Konkursverfahren über das Vermögen der D wurden im September 2007 vom Masseverwalter das Reihenhaus Top 10 an die damaligen Lebensgefährtin und nunmehrigen Ehegattin Z und das Reihenhaus Top 10a an X verkauft und übergeben. Im Reihenhaus Top 10 wohnt seit 5. Oktober 2007 X gemeinsam mit seiner Partnerin. Das Reihenhaus 10a verfügt laut vorliegendem Kaufvertrag ebenerdig über einen Vorraum, über ein WC, einen großen Bürraum und einen beheizten Kellerraum, im ersten Obergeschoß befindet sich ein großer Bürraum, der optisch in zwei Bürräume getrennt worden ist und über eine kleine Küche. Am 23. November 2007 schloss X mit der Y. Immobilien GmbH einen Alleinvermittlungsauftrag (Maklerauftrag gemäß § 14 Maklergesetz) betreffend die Vermietung des Objektes Reihenhaus Top 10a ab, worin die Art des Vermittlungsobjekt als Büro und der Bezugstermin mit „sofort“ angegeben war. Dieser Auftrag war bis 6 Monate als Alleinvermittlungsauftrag befristet und wandelte sich danach in einen unbefristeten und jederzeit kündbaren schlichten Maklervertrag um. Dieser Maklervertrag wurde gegen Ende Juni 2008 aufgelöst. Grund für die Auflösung sei gewesen, dass eine Mieterin, die dort wohnen wollte, gefunden worden sei, sich aber die Abwicklung über einen längeren Zeitraum hingezogen habe, da die Präferenz des X auf die Vermietung als Büro in der Zeit von Montag bis Freitag gerichtet war. In der Folge wurde über Internet (immodirekt.at) dieses Objekt als Büro zur Vermietung angeboten. Mit Mietvertrag vom 28. April 2010 wurde für die Dauer vom 1. Mai 2010 bis 30. April 2013 das Objekt an die E GmbH vermietet. Am 26. April 2013 wurde zwischen X und der B Real GmbH ein Alleinvermittlungsauftrag mit einer Gültigkeit von 4 Monaten abgeschlossen, der sich danach in einen unbefristeten, von beiden Vertragsparteien mit einer 30-tägigen

Kündigungsfrist kündbaren, schlichten Mietvertrag wandelte. Laut Rechnung vom 19.09.2013 stellte die B Real GmbH dem X eine Vermittlungsprovision von 400 € in Rechnung. Mit Mietvertrag vom 1. November 2013 wurde das Reihenhaus Top 10a an die Fa. P OG vermietet.

5. Nach dem Obgesagten ist Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die vorherige Klärung der Frage, ob überhaupt von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Bei dieser auf der Ebene der freien Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage sind vorerst Indizien für die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung der Umstand des Abschlusses eines bereits am 23. November 2007 abgeschlossenen Alleinvermittlungsauftrages mit einem Immobilienmakler, das Anbieten dieses Objektes im Internet auf immodirekt.at und der spätere Abschluss eines weiteren Alleinvermittlungsauftrages mit einem anderen Immobilienmakler. In all diesen Inseraten ist das Vermietungsobjekt als Büro bezeichnet. Dies ist deshalb verständlich, weil das Reihenhaus 10a nach der Beschreibung im Kaufvertrag als „Büro“ eingerichtet und auch konzipiert ist, deshalb über kein Bad/Dusche und nur über eine kleine Bar- Küche verfügt. Aus diesem Grund wurde dieses Reihenhaus Top 10a nicht als Wohnung, sondern als Büro, Atelier, Kanzlei vom Makler oder im Internet angeboten und beworben. Bei der Beurteilung der Vermietungsabsicht des Reihenhauses Top 10a ist außerdem zu bedenken, dass nahezu gleichzeitig mit dessen Anschaffung die damalige Lebensgefährtin und nunmehr Ehegattin des Bf. das Reihenhaus Top 10 (Wohnnutzfläche: 147,45 m²) gekauft hat, welches laut Kaufvertrag unzweifelhaft zum Wohnen ausgestattet ist und in dem seit dem Ankauf die Lebens-/Ehepartner auch tatsächlich wohnen. Das Finanzamt hat im Übrigen in keiner Weise dargetan, dass der Bf. das in Rede stehende Reihenhaus Top 10a entweder im Streitjahr oder in der Zeit der Nichtvermietung zu eigenen Zwecken oder unentgeltlich nahen Angehörigen zur Verfügung gestellt hat. Da im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nach der Rechtsprechung des BFH (E 9.7.2013, IX R 48/12 Rz 12, ecolex 2014, Seite 271) überdies spätere Tatsachen und Ereignisse zu berücksichtigen sind, kommt bei der Beurteilung der ernsthaften Vermietungsabsicht dem Umstand eine entsprechende Relevanz zu, dass diese Immobilie zwar mangels Finden eines „geeigneten“ Mieters im Streitjahr 2007 und in den beiden Folgejahren nicht vermietet war, dann aber ab Mai 2010 bis 30 April 2013 und weiter ab November 2013 bis laufend als Büro tatsächlich vermietet wird. In diesem Zusammenhang sollte nicht unerwähnt bleiben, dass in den beiden Jahren einer durchgängigen ganzjährigen Vermietung jeweils positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2011: € 2.130,40, 2012: € 2.356,25) erklärt wurden. Die Annahme des Finanzamtes, im Streitjahr habe keine (ernsthafte) Vermietungsabsicht bestanden, würde im Übrigen eine spätere Änderung des Vorhabens des Bf. und ein Entstehen der Vermietungsabsicht nach dem Streitjahr voraussetzen (VwGH 28. Juni 2012, 2010/15/0016). Für eine derartige Änderung des Vorhabens des Bf. und ein Entstehen der Vermietungsabsicht erst Jahre nach dem Streitjahr lassen sich aus dem

Akteninhalt keine konkreten tatsächlichen Umstände finden, die schlüssig dafür sprechen würden, weshalb ursprünglich die Vermietungsabsicht nicht gegeben gewesen wäre und erst Jahre später die Vermietungsabsicht vorgelegen habe. Gegen die Begründetheit einer solche Sachverhaltsannahme ist der Tatumstand ins Treffen zu führen, dass der Bf. bereits am 23. November 2007 und damit kurz nach Anschaffung dieses Reihenhaus mit dem auf 6 Monate befristeten Alleinvermittlungsauftrag einen Immobilienmakler verbindlich mit der Vermietung dieses Objektes als Büro beauftragt hat. Die nachfolgende tatsächliche Vermietung als Büro im Konnex gesehen mit dem zeitnah nach der Anschaffung des Reihenhauses abgeschlossenen bindenden Alleinvermittlungsauftrages, mit dem Anbieten des Objektes im Internet, dem Abschluss eines weiteren Alleinvermittlungsauftrages und unter Einbeziehung des Tatumstandes, dass das eigene Wohnbedürfnis des Bf. durch das Reihenhaus Top 10 ausreichend abgedeckt ist, rechtfertigen in freier Beweiswürdigung die begründete Schlussfolgerung, dass die ernsthafte Absicht zur Vermietung dieses Objektes als Büro von Anfang an bestanden hat und damit die Einnahmenerzielungsabsicht als klar erwiesen angesehen werden kann. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das Vorgehen des Bf., nämlich die Inkaufnahme einer mehrjährigen Nichtvermietung, allenfalls „unwirtschaftlich“ oder „unzweckmäßig“ war, ist dies doch letztlich für die Frage, ob Vermietungsabsicht bestand, nicht entscheidend. Es ist zwar zu fordern, dass der Steuerpflichtige zielstrebig auf das Erzielen von Einnahmen und Entgelten hinarbeitet. Es geht dabei aber nicht darum, dem Abgabepflichtigen eine bestimmte, vom Finanzamt als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben, sondern darum, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist (vgl. VwGH 19. März 2008, 2007/15/0134, VwGH 28. Juni 2012, 2010/15/0016).

Lässt sich somit im Rahmen einer Gesamtbetrachtung anhand der oben ausgeführten objektiven, klar nach außen erkennbaren Umstände die ernsthafte Vermietungsabsicht bereits ab Anschaffung des Reihenhauses belegen, dann rechtfertigt dies beim zweistufigen Prüfungsschema in Stufe 1 die schlüssige Feststellung, dass im Streitjahr 2007 bezüglich der in Frage stehenden Vermietung des Reihenhauses 10a von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Die vom Finanzamt in der (die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung ersetzen) Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) vertretene Auffassung, diese Vermietungstätigkeit sei nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren, vermag somit den (erstmals) in der Beschwerdevorentscheidung erfolgten Nullansatz des erklärten Verlustes aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und damit den unterbliebenen Verlustausgleich nicht zu rechtfertigen.

6. Unter Verweis auf die Begründung des angefochtenen vorläufigen Einkommensteuerbescheides 2007 und des bezüglich der Verrechenbarkeit von Verlusten anzuwendenden zweistufigen Prüfungsschemas ist gemäß § 279 Abs.1 BAO in Stufe 2 noch die bislang unterbliebene Liebhabereiprüfung vorzunehmen um abzuklären, ob bei dieser Betätigung allenfalls Liebhaberei vorliegt.

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

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

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. VwGH 23.09.2010, 2006/15/0318, VwGH 28.02.2012, 2009/15/0192, VwGH 19.03.2013, 2010/15/0106).

Beweispflichtig dafür, dass bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 27.04.2011, 2008/13/0162, VwGH 24.05.2012, 2009/15/0075).

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnisse losgelöst sein. Ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der Tätigkeit. Ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten in diesem Beobachtungszeitraum ist im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten, zumal es sonst keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist (VwGH 21.09.2005, 2001/1370278). Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Eine derartige Prognose belegt daher nicht die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0192, VwGH 19.03.2013, 2010/15/0106).

Um den Beschwerdefall gegebenenfalls unter dem Aspekt einer etwaigen nachfolgenden Liebhabereiprüfung beurteilen zu können, wurde der Bf. vom Bundesfinanzgericht mit Vorhalt unter anderem zur Beibringung einer Prognoserechnung aufgefordert. Die daraufhin vorgelegte Prognoserechnung wies ein positives Gesamtergebnis im 12. Jahr (2018) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (2007) bzw. im 9. Jahr ab der Erzielung von Mieteinnahmen (2010) aus. Der Prognoserechnung lagen die ab dem Jahr 2010 tatsächlich erzielten Mieteinnahmen von 490 € (indexiert mit jährlich 2 %) zugrunde. Bei den Aufwendungen wurden Finanzierungskosten fallend zwischen 4.670 € bis 1.500 €, die AfA mit 1.440 €, die Instandhaltungskosten, die jedoch laut Mietvertrag vom Mieter zu tragen sind, steigend zwischen 194 € bis 428,30 € angesetzt, mit den „übrigen“ Werbungskosten zwischen 1.170 € bis 856,60 € wurde das Mietausfallwagnis pauschal mit 5 % und allgemeine Werbungskosten mit 5 % berücksichtigt.

Dem Finanzamt wurde diese vom steuerlichen Vertreter des Bf. verfasste Prognoserechnung ausdrücklich zur Stellungnahme vorgehalten. Von dieser Möglichkeit hat das Finanzamt jedoch keinen Gebrauch gemacht. Gegen die Realitätsnähe der beigebrachten Prognoserechnung wurden somit vom Finanzamt keine Bedenken geäußert, geschweige denn wurden Ausführungen dahingehend gemacht, auf Grund welcher mit den tatsächlich bestehenden Verhältnissen einschließlich der bisherigen Erfahrungen nicht übereinstimmenden Faktoren diese Prognoserechnung nicht geeignet ist einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit in der vom Bf. konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung zu erbringen. Abstellend auf die im Zeitraum 2007 bis 2013 bei der Vermietung gegebenen tatsächlichen Verhältnisse bestehen auch für das Bundesfinanzgericht keine konkreten Anhaltspunkte welche die Annahme rechtfertigen, die prognostizierten Parameter würden in einem gravierendem Ausmaß der wirtschaftlichen Realität nicht entsprechen. Das Bundesfinanzgericht sieht deshalb keine Veranlassung, die Realitätsnähe der vorgelegten Prognoserechnung in Zweifel zu ziehen. In freier Beweiswürdigung geht demzufolge das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der Tatfrage, ob die in Frage stehende Vermietungstätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, davon aus, dass mit der unstrittig als realitätsnah einzustufende Prognoserechnung vom Bf. in geeigneter Weise der Beweis erbracht wurde, dass die Vermietung des Reihenhauses Top 10a (=Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO) innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO mit begründeter Wahrscheinlichkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Bei dieser Vermietungstätigkeit liegt daher auch keine Liebhaberei vor, weshalb die vom Finanzamt verneinte Verrechenbarkeit des erklärten Verlustes aus der Vermietung auch nicht mit dem Vorliegen von Liebhaberei gerechtfertigt werden kann.

7 . Aus dem Vorgesagten folgt bezüglich der vom Finanzamt verneinten Verrechenbarkeit des Verlustes, dass die streitgegenständliche Vermietung des Reihenhauses zum einen als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist, zum anderen lässt die vorgelegte realitätsnahe Prognoserechnung innerhalb des Zeitraumes nach § 2 Abs. 4 LVO einen

Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten, weshalb bei dieser Betätigung auch keine Liebhaberei vorliegt. Entgegen der Auffassung des Finanzamtes ist daher der erklärte Verlust aus Vermietung bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen und mit den positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb zu verrechnen.

Über die Beschwerde war somit dahin abzusprechen, dass der erklärte Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -1.657,48 € mit den positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb von 25.809,28 € verrechenbar ist.

Dadurch ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und (vorläufige) Steuerberechnung:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	25.809,28 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-1.657,48 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	24.151,80 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Einkommen	24.091,80 €
Die Einkommensteuer gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:	5.401,86 €
(24.091,80 – 10.000) x 5.750,00 / 15.000,00	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	5.401,86 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.401,86 €
Einkommensteuer	5.401,86 €

8. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z. B. E 28.06.2012, 2010/15/0016) ist nämlich die Rechtsfrage dahin geklärt, unter welchen Umständen Werbungskosten bereits steuerliche Berücksichtigung finden können, bevor noch der Steuerpflichtige aus der Vermietung Einnahmen im einkommensteuerlichen Sinn erzielt. Die Prüfung der als klar erwiesen anzusehenden ernsthaften Vermietungsabsicht und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle bzw. die Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei auf Grund einer vorgelegten Prognoserechnung ist eine Tatfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu lösen ist.

9. Über die Beschwerde gegen den angefochtenen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2007 war spruchgemäß zu entscheiden.

Bezüglich der beibehaltenen vorläufigen Abgabenfestsetzung wird der Vollständigkeit halber erwähnt, dass wegen einer (abhängig vom Ergebnis einer Überprüfung der entsprechenden Voraussetzungen und Berechnung des Nachversteuerungsbetrages, siehe die diesbezügliche Eingabe vom 14. August 2012 an das zuständige Finanzamt) gegebenenfalls noch vorzunehmenden Nachversteuerung gemäß § 11a Abs. 3 EStG 1988 der Umfang der Abgabepflicht weiterhin ungewiss ist. Demzufolge bestand somit für das Bundesfinanzgericht keine "berechtigte" Veranlassung, gemäß § 279 Abs. 1 BAO die bisher vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Innsbruck, am 27. November 2015