

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X . betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Beurteilung von Aufwendungen des Beschwerdeführers (Bf) zur Vorbereitung eines Gebäudeumbaus als vorweggenommene Werbungskosten einer tatsächlich nie zur Ausübung gelangten Vermietungstätigkeit.

Nach Durchführung einer Außenprüfung (AP) vertritt das Finanzamt X (FA) im AP-Bericht zum angefochtenen Einkommensteuer (ESt-)Bescheid 2009 den Standpunkt, der Bf habe das zunächst geplante Sanierungsprojekt trotz positiver Förderzusage der Wohnbauförderstelle des Landes Steiermark bei unveränderten Förderungsbestimmungen aufgrund einer persönlichen Entscheidung abgebrochen. Damit seien die Voraussetzungen des VwGH-Erkenntnisses vom 11.6.1974, 50/74, auf das sich der Bf bei der Geltendmachung der Werbungskosten in der ESt-Erklärung 2009 unter Verweis auf die EStR, RZ 4037 stützt, nicht erfüllt. Zudem habe der Bf einen objektiv nach außen gerichteten, erkennbaren Zusammenhang der Aufwendungen mit einer künftigen Vermietung nicht glaubhaft gemacht. Die bloße Absichtserklärung einer künftigen Einnahmenerzielung genüge nicht. Auch sei nicht eindeutig nachvollziehbar, ob aus dem Mietobjekt jemals ein positiver Überschuss erzielbar gewesen wäre.

Der Bf verweist in seinem Rechtsmittel gegen den aufgrund der AP ergangenen ESt-Bescheid 2009 darauf, dass für den von Anfang an unter Einbindung eines befugten Ziviltechnikunternehmens geplanten Umbau des verfahrensgegenständlichen Gebäudebestandes bereits im Verlauf der Planungsphase eine Kostensteigerung von rd. 1/3 gegenüber dem vorgesehenen und für ihn tragbaren Finanzierungsvolumen

hervorgekommen sei. Dies habe ihn, trotz positiver Förderzusage des Landes und Erteilung der Baubewilligung, noch vor Eintritt in die Bauphase zum Abbruch des Projekts und zur Aufgabe seiner Vermietungspläne bewogen.

Bis zu diesem Zeitpunkt habe er aber verschiedenen Maßnahmen in nach außen eindeutig erkennbarer Weise mit dem Ziel der Aufnahme einer Vermietungstätigkeit gesetzt (Bedarfserhebung beim zuständigen Bürgermeister; Abklärung der steuerlichen Voraussetzungen beim steuerlichen Vertreter; Betriebsanmeldung und Antrag auf UID-Nr.-Vergabe beim FA; Beauftragung des Ziviltechnikunternehmens mit der Planung; Ingangsetzen des Förderverfahrens bei der Wohnbauförderstelle des Landes; Durchführung des baubehördlichen Bewilligungsverfahrens; Abwicklung des Ausschreibungsverfahrens). Er habe damit die nach Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis erforderlichen Voraussetzungen für die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten einer Vermietungstätigkeit unzweifelhaft erfüllt.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung (BVE) verbleibt das FA im Wesentlichen in Wiederholung seiner Argumente beim bisher vertretenen Standpunkt. Ergänzend beurteilte es die geltend gemachten Aufwendungen „(*Entrümpelung, Bebauungsplan*)“, welche eine Wertsteigerung des Objekts zur Folge hätten, als steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage. Wie bereits im AP-Verfahren, sei der Bf auch im Rechtsmittel die Konkretisierung und namentliche Nennung künftiger Mieter schuldig geblieben. Aufgrund der vorzeitigen Aufgabe des Bauvorhabens wegen Unrentabilität, sei zudem eine künftige negative Vermietung im Sinne der Liebhabereiverordnung zu vermuten. Der Bf habe die Vermietung aus Sicht des FA weder ernsthaft gewollt noch zielstrebig darauf hingearbeitet.

Im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat verwehrt sich der Bf gegen die – ohne Durchführung einer entsprechenden Überprüfung im abgabenbehördlichen Verfahren – in den Raum gestellte Liebhabereivermutung des FA. Tatsächlich sei aufgrund seines unentgeltlichen Erwerbs der Liegenschaft ein negativer Ausgang einer Liebhabereiprüfung aber ohnehin nicht zu erwarten gewesen. Im Übrigen liege es in der Natur der Sache, dass im Planungsstadium einer Gebäudesanierung weder abgeschlossene Mietverträge vorgelegt, noch potentielle Mieter genannt werden könnten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I.) Auf Basis der vorgelegten abgabenbehördlichen Verfahrensakten und des Ergebnisses der ergänzend durchgeführten gerichtlichen Ermittlungen (beigeschaffte Akten der Landeswohnbauförderstelle, der Baubehörde und des FAGebühren; Recherchen in den abgabenbehördlichen Datenbanken, im Grundbuch und ZMR; Vorhaltverfahren mit dem Bf) legt das BFG der rechtlichen Beurteilung im anhängigen Verfahren folgenden als erwiesen erachteten Sachverhalt zu Grunde:

Der Bf, Akademiker mit technischer Ausbildung, hauptberuflich als leitender Angestellter in einem Unternehmen in X-Stadt tätig, lebt seit Anfang der 90iger Jahre mit seiner

Familie (Gattin, 4 Kinder) in seinem Einfamilienhaus in X-Stadt. Als Betreiber eines Lernhilfeinstituts ist er seit 2006 beim FA steuerlich erfasst (nur ESt-Signal) und durchgehend steuerlich vertreten.

Das Einkommen der Gattin lag in der Vergangenheit jährlich unter der Einkommensgrenze für den Alleinverdienerabsetzbetrag des Bf (neben geringfügigen Lohnbezügen aus dem Lernhilfeinstitut des Bf, Einkünfte aus diversen Vermögensverwaltungen (landwirtschaftliche Verpachtungen bzw. Wohnungsvermietung)).

Ende Juli 2009 teilte der Bf dem FA mittels Fragebogen Verf 24 den Beginn der „*Vermietung eines Zinshauses*“ in 9999 Y-Dorf (Landbezirk) per 1. Juli 2009 mit und beantragte - unter Verzicht auf die Steuerbefreiung als Kleinunternehmer (§ 6 Abs.3 UStG 1994) - die Erteilung einer UID-Nr.

Bereits ein halbes Jahr später, im Jänner 2010, begehrte er die Begrenzung der mittlerweile erteilten UID-Nr, weil die geplante steuerpflichtige Tätigkeit nicht realisiert worden sei.

In der im Februar 2011 eingereichten ESt-Erklärung 2009 wies der Bf unter dem Titel „*vergebliche Werbungskosten*“ negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von – 78.446,- € aus, resultierend aus Aufwendungen aus dem 2. Halbjahr 2009 zur Vorbereitung des Umbaus jenes Hauses, dessen Vermietung er im Juli 2009 dem FA gemeldet hatte. Die Aufwendungen betrafen neben Entrümpelungs-/ Entsorgungskosten sowie den Kosten eines baubehördlichen Bewilligungsverfahrens und für bauphysikalische Unterlagen, zum weitaus überwiegenden Teil Kosten für Planungs- und Ausschreibungskosten zum Umbau bzw. der umfassenden Sanierung des Hauses.

Die verfahrensgegenständliche Liegenschaft mit dem Elternhaus der Gattin des Bf, das so genannte „*K.-Haus*“ in Y-Dorf, war zunächst im Jahr 2000 durch Schenkung an die Gattin des Bf übertragen worden. Im darauf befindlichen eingeschößigen „*Einfamilienwohnhaus mit Ordination*“ hatten sich in der Vergangenheit lt. Bauakt auf einer Nutzfläche von rd. 300 m<sup>2</sup> neben den Wohnräumlichkeiten der Familie auch die ärztliche Praxis des 2007 verstorbenen Schwiegervaters des Bf befunden. Nach dem Umzug der Schwiegermutter nach X-Stadt im Okt. 2008 war das Haus lt. ZMR-Datenstand unbewohnt.

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 20. Juli 2009 hatte die Gattin die Liegenschaft auf den Bf übertragen (den Berufungsausführungen zufolge, weil sie nicht über die finanziellen Möglichkeiten zur Finanzierung des geplanten Umbaus verfügte).

Nachdem sich die Unwirtschaftlichkeit des Umbauprojekts herausgestellt hatte, wurde die Schenkung mit Notariatsakt vom 29. Okt. 2009 – unter Inanspruchnahme der Grunderwerbsteuer (GreSt-) Befreiung des § 17 GreStG – durch Aufhebung rückgängig gemacht.

Mit Kaufvertrag vom 10. Mai 2011 veräußerte die Gattin des Bf die Liegenschaft schließlich an einen gemeinnützigen Wohnbauträger, der darauf inzwischen ein Gebäude mit zehn Mietwohnungen zur Nutzung für „Betreutes Wohnen“ errichtete.

Nach glaubhafter Darstellung des Bf begannen die Vorbereitungsarbeiten für den Umbau des „K.-Hauses“ bereits im Herbst 2008 (vgl. Wegzug der Schwiegermutter im Okt. 2008) mit der Beauftragung eines Ingenieurbüros, das in der Folge mehrere Planentwürfe samt Kosten- und Wirtschaftlichkeitsberechnungen erstellte (lt. Schlussrechnung/SR der Ingenieurbüro XY- GmbH, FN123456a vom 28.Dez.2009 ab 1.1.2009 u.a. „*Vorentwürfe Nr. 1-8 zur geplanten Umfassenden Sanierung, Planrechenmodelle*“...).

In der Folge wickelte das Unternehmen auch das Verfahren mit der Wohnbauförderstelle des Landes Steiermark zur Inanspruchnahme einer Förderung für eine „*Umfassende Sanierung*“ des verfahrensgegenständlichen Wohnhauses nach den Bestimmungen des Stmk. Wohnbauförderungsgesetzes 1993 (Stmk. WFG 1993) ab (Förderansuchen Ende Februar 2009; positive Vorbegutachtung durch die Förderkommission am Wohnbautisch vom 28.Mai 2009 bzw. 15.Juni 2009) und erstellte anschließend die Einreich- und Ausführungsplanung für die Baubehörde (Ansuchen um Baubewilligung vom 9.Juli 2009; Bauverhandlung 13.Juli 2009; antragsgemäßer Baubewilligungsbescheid vom 2.August 2009).

Nach den Angaben der Landeswohnbauförderstelle wurden noch bei der örtlichen Begutachtung durch die Förderstelle Ende Mai 2009 vom Bf als Förderungswerber (bzw. dem ausführenden Ingenieurbüro) zwei unterschiedliche Planungsvarianten angeboten, wobei die Förderkommission die (wohl teurere) „*Variante mit dem aufgesetzten Kubus*“ bevorzugte. Nach einer dem Förderungswerber eingeräumten Nachfrist zur endgültigen Entscheidung, in der sich der Bf gegen die Umsetzung der „*Kubusvariante*“ entschieden hatte, erging am Wohnbautisch vom 15.Juni 2009 auf Basis „*überarbeiteter Planunterlagen*“ eine zweite positive Begutachtung zur Förderung von fünf neu zu errichtenden Wohnungen auf einer Gesamtfläche von 250 m<sup>2</sup> im Rahmen einer *Umfassenden Sanierung* nach den Bestimmungen des Stmk. WFG 1993.

Die Förderung wurde hinsichtlich Wärmedämmung und Schallschutz unter der Auflage der Einhaltung der Förderkriterien für Neubauten (Geschoßbau) sowie des Einbaus von Fenstern und Terrassentüren in Holz-Alu-Ausführung erteilt. Der Umstieg auf ein alternatives Heizsystem (geplante Zusatzkosten lt. Bf 20.000,- €) ist als Auflage für die Wohnbauförderung nicht dokumentiert.

In der Folge ließ der Bf allerdings die bis Ende Sept. 2009 eingeräumte Frist zur Beibringung der für die verbindliche Förderzusage erforderlichen Dokument/Unterlagen (rechtskräftige Baubewilligung, bauphysikalische Unterlagen, Ausschreibungsunterlagen) ungenutzt verstreichen. Nach mehrmaliger Fristverlängerung bis Ende April 2010 wurde das Förderansuchen des Bf schließlich „*aus der Evidenz genommen*“ (Auskunft/Unterlagen der Landeswohnbauförderstelle vom 13.Juni 2014).

Den Unterlagen im AP-Akt und Beilagen zur Berufung ist zu ersehen, dass ab Mai 2009 die Z- GmbH /FN56789b mit der „*Planung, Ausschreibung und Angebotsprüfung, Varianten*“ beauftragt war und Mitte Sept. 2009 je vier Angebote von Bau- und Installationsunternehmen mit Nettoauftragssummen von insgesamt

460.000,- € bis 530.000,- € (= 1.838,- €/m<sup>2</sup> bis 2.124,- €/m<sup>2</sup>) vorlagen, bei einem „*unveränderten Fördersatz*“ von 1.126,- €/m<sup>2</sup>.

Nach den Berufungsausführungen hatte der Bf aufgrund der Vorgespräche mit dem Ingenieurbüro im Rahmen der Erarbeitung unterschiedlicher Planungsvarianten mit realisierbaren und (unter Fördermittelbeteiligung) finanzierbaren Sanierungskosten von 1.520,- €/m<sup>2</sup> für eine sanierte Nutzfläche von 250 m<sup>2</sup> kalkuliert. Damit lag das preisgünstigste Anbot (ohne Planungs- und Projektierungskosten) um rd. 20%, das teuerste um rd. 40% über dem Sollwert des Bf.

Unter Einbeziehung der Planungskosten von 53.000,- € errechnet der Bf eine Kostensteigerung von 34% gegenüber den vom Planungsbüro vor der Ausschreibung in Aussicht gestellten Planwerten. Bei Ansatz des Niedrigstanbots und der „vergeblichen Werbungskosten“ lt. Abgabenerklärung 2009 ergibt sich ein Aufwand von sogar 2.050,- / m<sup>2</sup> bzw. eine Kostensteigerung von 41,5% gegenüber dem Zielwert des Bf.

In einem Schreiben an den Bf vom 26.Mai 2011 rechtfertigt die Ingenieurbüro XY- GmbH die „*überhöhten Gesamtkosten der Ausschreibungsergebnisse gegenüber der Planrechnung*“ mit erheblichen und arbeitsintensiven Sanierungsmaßnahmen (dadurch von vorne herein höhere Einheitssätze der anbietenden Unternehmen) und einem ungünstigen Ausschreibungszeitpunkt (Vollauslastung der Baubranche infolge Förderbeschlusses der Landesregierung für Sanierungsmaßnahmen bei zugleich erstmaliger Bindung der Förderzusagen an kostenintensive Auflagen).

Dem Akt der Baubehörde ist zu ersehen, dass im Zuge der Umfassenden Sanierung die Errichtung von fünf Kleinwohnungen jeweils mit Kellerabteil und vorgelagerter Terrasse geplant war (je ein Wohnzimmer mit integrierter Küche, ein Schlafzimmer plus Sanitäreinheit; Wohnungstrennung durch Gipskartonständerwände). Die bestehende Ölheizung sollte durch ein Wärmepumpensystem mit Solarversorgung ergänzt und der bestehende Dachraum ausgebaut zurückgeführt werden. Die Außenanlage sollte mit einem Kinderspielplatz, einen Fahrradunterstand und sieben Kfz-Abstellplätzen ausgestattet werden.

Eine Bauplatzwidmung lag bereits aufgrund des Gebäudebestandes vor. Ein Bebauungsplan gehörte nicht zu den baubehördlichen Bewilligungsvoraussetzungen für den Umbau.

**II.)** Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG 1988) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist der Werbungskostenbegriff bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weit zu fassen und nähert sich dem Begriff der Betriebsausgaben an. Entsprechend können Aufwendungen für ein zur Einkünfterzielung bestimmtes Wohnobjekt als Werbungskosten auch Berücksichtigung finden, wenn ihnen (noch bzw. vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung

gegenüberstehen, sofern das Objekt überhaupt als Einkunftsquelle anzusehen ist. Andernfalls sind die Aufwendungen als steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage zu qualifizieren.

Fallen Aufwendungen an bevor aus einer Vermietung steuerlich beachtliche Einnahmen erzielt werden, genügen für deren Werbungskostencharakter weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung, noch eine bloß ins Auge gefasste Möglichkeit zur Erzielung von Vermietungseinkünften. 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 hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Abgabepflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten und der Abgabepflichtige zielstrebig auf das Erzielen von Einnahmen hinarbeiten. Maßgeblich sind nur solche nach außen gerichtete Handlungen, die ein unbefangener Dritter als Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen ansieht. Dabei geht es aber nicht darum, dem Abgabepflichtigen eine bestimmte, von der Abgabenbehörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben, sondern darum, die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist (vgl. z.B. VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016; 4.3.2009, 2006/15/0175; 28.5.2008, 2008/15/0013; 19.3.2008, 2007/15/0134; 30.4.2003, 98/13/0127; 20.9.2001, 96/15/0231; 21.10.1993, 92/15/0060 und BFH 15.11.2005 IX R 3/04; 5.11.2001, IX B 92/01, je mwV).

III.) Zunächst ist festzuhalten, dass das BFG auf Basis des zuvor festgestellten Sachverhalts eine markante Kostensteigerung beim verfahrensgegenständlichen Umbauprojekt des Bf für erweisen hält, die sich noch vor dem tatsächlichen Beginn der Umbauarbeiten manifestiert hatte und den Bf zur vorzeitigen Beendigung der Sanierung des "K.-Hauses" bewog.

Diese Feststellung ist maßgeblich im abrupten Ende der zunächst äußerst zügig durchgeführten Projektierungsmaßnahmen nach Vorliegen des Ausschreibungsergebnisses Mitte September 2009 begründet. Danach folgende Maßnahmen, aus welchen die Fortführung des Projekts abzuleiten wäre, kamen im Verfahren nicht hervor. Vielmehr verweist die Landesförderstelle darauf, dass die per Ende Sept. 2009 erfolgte Fristsetzung zur Vorlage der für die Förderung notwendigen Dokumente/Urkunden (mehrmals) verlängert werden musste.

Tatsächlich lagen Ende September neben der rechtskräftigen Baubewilligung auch die bauphysikalischen Unterlagen (Leistungszeitraum August 2009 lt. Rechnung der AB Consulting Engineers GmbH&Co KG vom 21.Okt.2009) und die Ausschreibungsergebnisse vor. Für die endgültige Förderungszusage fehlte es demnach nur noch an der

Auftragsvergabe als Ergebnis des Ausschreibungsverfahrens. Der ausdrücklich als Schlussrechnung bezeichneten Rechnung der Ingenieurbüro XY- GmbH vom 28.Dez.2009 ist zu entnehmen, dass der Bf vor der Vergabe den „*Stopp*“ des Projekts verfügt hatte („*Kostenermittlung ohne Vergabe bis „Stopp*“).

Die Entscheidung über den Abbruch des Umbauprojekts ist demnach im Laufe des Herbst 2009 als Konsequenz auf das Ausschreibungsergebnis gefallen. In Verbindung mit dem Schreiben der Ingenieurbüro XY- GmbH vom 26.Mai 2011, das eine veritable Kostenzunahme zwischen Planung und Ausschreibungsergebnis impliziert, erschließt sich daraus die Kausalität der Kostensteigerung für die Beendigung der Sanierungsmaßnahmen.

Inwieweit bei der Abbruchentscheidung auch grundsätzliche Auffassungsunterscheide zwischen dem Bf und dem planenden Ingenieurbüro zum Tragen kamen, wie sie in der Vielzahl der Planentwürfe und dem Aufrechterhalten zweier unterschiedlicher Planvarianten noch im Wohnbauförderverfahren zum Ausdruck kommen (wobei der Bf für die (teurere) "*Kubusvariante*" letztlich nicht zu gewinnen war), bleibt offen.

Des Weiteren sieht das BFG die bis zum Projektabbruch geplante Vermietung der durch den Umbau zu schaffenden Wohnungen durch den Bf als hinreichend verifiziert an.

Einerseits bietet das Verfahrensergebnis weder tragfähige Anhaltspunkte für eine geplante Eigennutzung des verfahrensgegenständlichen Wohnobjekts nach dem Umbau (die Lebensgestaltung des Bf und seiner Familie ist langjährig in X-Stadt verankert; die errichteten Kleinwohnungen eignen sich aufgrund der Familiengröße des Bf nicht als Zweitwohnsitz; das Haus war bis zum Umzug der Schwiegermutter ausschließlich der Wohnsitz der Schwiegereltern des Bf).

Andererseits ergaben sich im Verfahren auch keine Hinweise auf einen beabsichtigten Verkauf nach dem Umbau, sei es des gesamten Gebäudes oder einzelner Wohnungen.

Die Aufhebung der Liegenschaftsschenkung erweist sich als Reaktion auf die hervorgekommene Unwirtschaftlichkeit des Umbauprojekts und – mangels wirtschaftlicher Sinnhaftigkeit insbesondere im Planungsstadium des Bauvorhabens - nicht als von vorne herein geplante, alternative „Nutzungsmöglichkeit“ des Bf.

Die dem Bauakt zu ersehende Art, Größe und Ausstattung der geplanten Wohneinheiten spricht aus Sicht des BFG deutlich für die Errichtung von Mietwohnungen. Ein Umbau in dieser Form macht ohne nachfolgende Vermietung wenig Sinn. Zudem ist daran zu erinnern, dass die landesgesetzlichen Förderbestimmungen für eine *Umfassende Sanierung* bestehenden Wohnraums zwingend die nachfolgende Nutzung der sanierten Räumlichkeiten zur Vermietung vorgibt.

Entgegen der Ansicht des FA sind die angefallenen Kosten des Umbauprojekts ihrer Art nach auch nicht geeignet zu einer relevanten Wertsteigerung der Liegenschaft im Fall einer künftigen Veräußerung beizutragen.

Die in der BVE angeführte Wertsteigerung aufgrund der Erstellung eines Bebauungsplanes findet im Akt der Baubehörde keine Deckung. Abgesehen von den (nicht ins Gewicht fallenden) Vermessungs- und Entrümpelungskosten sind die bereits erbrachten Planungs- und Projektierungsarbeiten ebenso wie das Wohnbauförderungs- und das baubehördliche Verfahren nur bei Fortführung des vom Bf begonnenen Umbauprojekts für einen nachfolgenden Erwerber verwertbar. Hinweise auf einen solchen hat das Ermittlungsverfahren aber nicht zutage gebracht. Ein Erwerber mit anderen Nutzungsplänen würde die dem Bf erwachsenen Vorbereitungskosten zur Sanierung zweifellos nicht abgelten.

Auch die weiteren Argumente des FA zur Aberkennung der strittigen Kosten überzeugen nicht.

Wie der Bf in der Berufung zutreffend ausführt, hat er tatsächlich zahlreiche objektiv nach außen gerichtete Maßnahmen gesetzt, die erkennbar auf eine spätere Vermietung des umgebauten Gebäudebestands abzielten.

Insbesondere spricht das Ergebnis des Planungsauftrages an das Ingenieurbüro – der Plan zur Errichtung von fünf in etwa gleich großen Kleinwohnungen im bisher mit *einer* Wohneinheit ausgestatteten Gebäude – aus Sicht des BFG für eine von Beginn an vorliegende Vermietungsabsicht des Bf. Auf welche sonstige Nutzung diese Art des Umbaus abzielen sollte, ist für das BFG nicht zu erkennen.

Die Inanspruchnahme von Wohnbaufördermitteln, die eine nachfolgende Vermietung voraussetzen, zur Finanzierung des Projekts, stellt eine weitere nach außen gerichtete Maßnahme dar, welche die Vermietungsabsicht des Bf unterstreicht.

Die Klärung der steuerlichen Aspekte beim bzw. zeitgerechte Veranlassung der „Betriebsanmeldung“ durch den steuerliche Vertreter ergänzen als weitere nach außen gerichtete Maßnahmen das Bild.

Auf die nicht belegte Bedarfsabklärung beim Bürgermeister (= Baubehörde) kommt es unter diesen Umständen nicht mehr entscheidend an, doch spricht die ausgesprochen rasche und zudem antragsgemäße Abwicklung des Baubewilligungsverfahrens (Bauverhandlung vier Tage nach Antragstellung) durchaus für eine vorausgehende Klärung der Projektdetails mit dem Bürgermeister.

Auch der Hinweis des FA auf unveränderte Wohnbauförderbestimmungen des Landes Steiermark ist unzutreffend. Tatsächlich waren nach dem Verfahrensergebnis zwar die Fördersätze unverändert geblieben, zugleich aber mit der Zuerkennung von Fördermitteln bisher unübliche Auflagen verbunden worden, deren Kosten sich auf die Realisierbarkeit eines Umbauprojekts naturgemäß entsprechend auswirken können.

Allerdings räumt der Bf ein, dass nicht die geänderten Förderauflagen allein zum Abbruch des Bauvorhabens führten, sondern die sich im Gefolge des Ausschreibungsverfahrens abzeichnende Gesamtkostensteigerung. Dass dieses Vorbringen durch das Verfahrensergebnis erhärtet wird, wurde bereits ausgeführt.



Unverständlich erscheint dem BFG auch der abgabenbehördliche Eindruck des Fehlens ernsthaft gewollter und zielstrebig betriebener Vermietungsbemühungen des Bf. Diese Beurteilung lässt offenbar außer Acht, dass eine (ertragreiche) Vermietungstätigkeit einen zeitgemäßen Standard des Mietobjekts voraussetzt. In diesem Sinn stellt die Herstellung eines vermietbaren Zustands des "K.-Hauses" unzweifelhaft eine den Vermietungsbemühungen des Bf zuzuordnende Maßnahme dar.

Tatsächlich ist aus Sicht des BFG an der Ernsthaftigkeit der Vermietungsbemühungen des Bf ab der Beauftragung des Planungsunternehmens nicht zu zweifeln (nochmals sei an das Ergebnis des Planungsauftrages erinnert). Auch macht die Abfolge der einzelnen Maßnahmen den Eindruck einer ausgesprochen zügig durchgeführten Projektierung (Planungsphase vom Herbst 2008 bis Februar 2009 mit acht Planvarianten; anschließende Abwicklung des Wohnbauförderverfahrens binnen 3,5 Monaten und des Baubewilligungsverfahrens binnen eines Monats, mit unmittelbar folgendem Ausschreibungsverfahren noch während der Sommerzeit). In Hinblick darauf ist die Ernsthaftigkeit und Zielstrebigkeit der Vermietungsbemühungen des Bf in dieser Phase nach Ansicht des BFG nicht in Frage zu stellen.

Dass er zu dieser Zeit noch nicht mit der Mietersuche befasst war, liegt in der Natur privater Bauvorhaben dieser Größenordnung, zumal im ländlichen Raum die Vermittlung von Mietinteressenten im Wege der Gemeinde durchaus üblich ist (Stichwort: Mieterlisten im Gemeindeamt). Es erscheint geradezu lebensfremd, in diesem Umfeld noch vor der Vergabe der Bauaufträge verbindliche Mietvereinbarungen einzufordern. Auch die Landesförderrichtlinien sehen einen Vermietungsnachweis im Übrigen erst nach Abschluss eines geförderten Sanierungsprojekts (maximal nach zwei Jahren) vor.

In Berücksichtigung der festgestellten Gesamtumstände beim Sanierungsprojekt „K.-Haus“ erscheint dem BFG das Fehlen verbindlicher Vermietungsvereinbarungen bis zur Entscheidung des Bf über den Projektstopp kein Indiz, das eine fehlende Vermietungsabsicht des Bf zu tragen vermag. Auf die Einvernahme angebotener Zeugen zum Nachweis der Vermietungsabsicht konnte daher verzichtet werden.

Wenn der Bf in der Folge die Fristsetzungen der Förderstelle (wiederholt) verstreichen ließ, so war dies offenbar im zwischenzeitigen Ergebnis des Ausschreibungsverfahrens begründet, aufgrund dessen die Wirtschaftlichkeit des Umbauprojekts und damit der geplanten Vermietungstätigkeit in Frage stand bzw. vom Bf als nicht mehr gegeben erachtet wurde.

Der mit der Aufhebung der Liegenschaftsschenkung Ende Oktober 2009 dokumentierte Entschluss zum Projektabbruch, als wirtschaftlich vernünftige Reaktion auf ein „aus dem Ruder laufendes“ Bauvorhaben, stellt die Ernsthaftigkeit und Zielstrebigkeit der Vermietungsbemühungen des Bf (im Sinne der Herstellung eines vermietbaren Zustands des „K.-Hauses“) in der Zeit davor nicht in Frage.

Andererseits lässt der spätere Verkauf der Liegenschaft durch die Gattin des Bf keine Rückschlüsse auf eine Beeinflussung der Entscheidung des Bf zum Abbruch des

Umbauprojekts im Herbst 2009 zu. Wie erwähnt, ist der SR der Ingenieurbüro XY- GmbH vom 28.Dez.2009 zu entnehmen, dass der Bf noch vor der Auftragsvergabe den "Stopp" des Projekts verfügt hatte. Wenn die Rechtsnachfolgerin im Okt. 2010 (wenn auch rd. ½ Jahr vor Abschluss des Kaufvertrages) bei der Förderstelle bereits als neue Eigentümerin auftrat, ist daraus eine Beeinflussung der etwa ein Jahr davor getroffenen Entscheidung des Bf auf Beendigung des begonnenen Umbauprojekts nicht abzuleiten.

Es trifft zu, dass dem Abbruch eine persönliche Entscheidung des Bf zu Grunde lag, doch ist für das BFG nicht zu erkennen, weshalb ihm dies zum Vorwurf zu machen sein sollte, solange sie durch wirtschaftliche Überlegungen begründet war.

Kostensteigerungen in beträchtlichem Umfang entsprechen durchaus auch bei professionell abgewickelten Wohnhaussanierungen den Erfahrungen des Wirtschaftslebens. Umso mehr ist dem Bf als wirtschaftlich agierendem Vermieter einzuräumen, seine endgültige Entscheidung über die Umsetzung des Projekts vom Vorliegen eines (verbindlichen) Ausschreibungsergebnisses abhängig zu machen (in der Praxis häufig ohnehin ein Mindestkostenrahmen mit Tendenz zu Überschreitungen). Erkennt er in dieser Situation die voraussichtliche Unrentabilität des Projekts oder erachtet er das Umsetzungsrisiko als wirtschaftlich nicht vertretbar, erscheint ein vorzeitiger Ausstieg als wirtschaftlich vernünftig und sogar geboten.

Insbesondere lässt ein Projektstopp in dieser Situation – vor dem Hintergrund der festgestellten Gesamtumstände - auch nicht auf eine mangelnde Ernsthaftigkeit und Zielstrebigkeit des Bf in den Vermietungsbemühungen bis zum Abbruch schließen.

Dass ein Teil der Kosten auf die Installierung eines durch die Förderauflagen nicht zwingend vorgegebenen, alternativen Heizsystems entfielen, ändert daran aufgrund der Größenordnung der aufgetretenen Kostenabweichungen nichts.

Auch und gerade aus dem Blickwinkel einer Liebhabereibeurteilung ist ein wirtschaftlich begründeter Entschluss zur vorzeitigen Beendigung einer sich als Fehlinvestition herausstellenden Betätigung grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Im Übrigen genügt im anhängigen Verfahren zum Thema Liebhabereibeurteilung der Hinweis, dass im Bereich der großen Vermietung (hier fünf Mieteinheiten) die Einkunftsquellenvermutung des § 1 Abs. 1 LVO zum Tragen kommt und es daher Sache der Abgabenbehörde ist, diese Vermutung zu widerlegen. Dafür sind bloße Mutmaßungen über ein unerreichbares positives Ergebnis jedenfalls unzureichend.

Im Ergebnis sieht das BFG somit aufgrund der festgestellten Gesamtumstände, die eine andere Nutzungsform als die Vermietung für die geplanten fünf Kleinwohnungen als nicht wahrscheinlich erscheinen lassen, den Werbungskostencharakter der geltend gemachten Aufwendungen des fehlgeschlagenen Umbauprojekts beim Elternhaus der Gattin des Bf als gegeben an.

Zu keiner anderen Beurteilung führen bei der vorliegenden Konstellation im Übrigen allenfalls im Laufe der Projektvorbereitung zutage getretene

Auffassungsunterschiede zwischen dem Bf und dem beauftragten Planungsbüro über die grundlegende Ausrichtung des Projekts als Mitursache für den Projektstopp, auch wenn es sich dabei um "persönliche Gründe" für die Entscheidung des Bf handelte.

Dem Rechtsmittel des Bf war daher stattzugeben.

### **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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die angeführten Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision zutreffen, da es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung handelte und die zugrundeliegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet sind.

Graz, am 29. Juli 2017