

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Mai 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 8. März 2012 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2010, Steuernummer ****, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Eigentümer des Zinshauses in Wien, A-Straße. Der Altbau wird von der Immobilienverwaltung A-OHG betreut.

Angefochten sind a) die in den gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2009 ergangenen Abgabenbescheide für die Jahre 2006 bis 2009, b) die nach Aufhebung der Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 2010 gemäß § 299 BAO erlassenen Bescheide, mit denen die Einkommensteuer 2010 und die Umsatzsteuer 2010 festgesetzt wurden.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden jene Wohnungen, die in den Streitjahren leer gestanden sind, samt Angabe der Leerstandszeiträume dargestellt:

Wohnung	Top 1-2	1 A	15	16	19-20	10	12	13-14
Leerstand in den Jahren	2006 bis 2010					2007-2010	2006 bis 2009	2007 bis 2010
Anzahl der Monate der Leerstehung der Top Nr. 13-14 im Jahr 2006								1 Monat

Strittig ist, ob die Kosten für die in der vorangegangenen Übersicht angeführten Wohnungen (Leerstellungskosten) in den in der Tabelle angeführten Zeiträumen im Rahmen der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsart „*Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* (§ 28)“ erwirtschaftet worden sind bzw. die Umsatzsteuerbeträge in den auf diese Wohnungen entfallenden Kosten als Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 abzugsfähig sind.

Der steuerlich vertretene Bf. bejahte diese Frage und zeigte daher dem Finanzamt mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2010 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 2.079,40 € (2006), 6.014,23 € (2007), 4.784,49 € (2008), 4.576,48 € (2009) und 2.179,26 € (2010) bzw. mit den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2010 Gutschriften iHv 155,92 € (2006), 831,39 € (2007), 718,66 (2008), 1.271,24 (2009) und 1.557,54 € (2010) an. Mit den Erstbescheiden wurden die Steuern für die Jahre 2006 bis 2010 abgabenerklärungsgemäß festgesetzt.

Die Abgabenbehörde trat der Rechtsmeinung des Bf. entgegen, in dem sie für die Jahre 2006 bis 2009 Bescheide erließ, mit denen die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 2006 bis 2009 wiederaufgenommen, den in Rede stehenden Leerstellungskosten die Anerkennung als Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) abgesprochen, die Vorsteuer dementsprechend gemindert und die allgemeinen Kosten inkl. Vorsteuer flächenmäßig gekürzt wurden.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 wurde nach Verweis auf die gesonderte Begründung (Berechnung der Werte) damit begründet, dass die ausreichend manifestierte Absicht, die Wohnungen so rasch wie möglich wieder zu vermieten und somit den mietfreien Zeitraum möglichst kurzfristig zu gestalten, nachgewiesen werden müsse, weil zu prüfen sei, ob es sich nur um eine vorübergehende Einnahmenlosigkeit handle und diese auch in die Kriterienprüfung miteinzubeziehen sei. Das Unterlassen von strukturverbessernden Maßnahmen für diese Tätigkeit führe insoweit zur Liebhaberei. Die Fortsetzung der „*großen Vermietung*“ gelte bei nicht objektiver Nachvollziehbarkeit oder bei deren nicht mehr Absehbarkeit als beendet.

Die Fortsetzung der Vermietung sei aufgrund der durch die finanzielle Situation des Vermieters bedingten Nichtdurchführung jener Investitionen, die für eine wirtschaftliche und sinnvolle Vermietung der Wohnungen notwendig wären, nicht objektiv nachvollziehbar, sodass die Leerstellungskosten nicht als Werbungskosten zum Abzug zuzulassen seien und die Vorsteuer entsprechend zu mindern sei; die allgemeinen Kosten und Vorsteuer seien flächenmäßig zu kürzen.

Mit der gesonderten Begründung vom 15.03.2012 betreffend die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 vom 8.03.2012 wurde dargelegt, dass die im Vorhaltswege erbetenen Nachweise für die laufende Suche (ab 2006) nach Mietern für die einzelnen leerstehenden Tops nicht erbracht worden wären. Das Ertragsstreben sei nicht dokumentiert worden. Unterlagen, die aufzeigen würden, dass zum Zeitpunkt des Beginns der Leerstellung eine ausreichend manifestierte Absicht bestanden hätte, die Wohnungen so rasch wie möglich wieder zu vermieten und somit den mietfreien Zeitraum möglichst kurzfristig zu

gestalten, wären nicht vorgelegt worden.

Dem Ersuchen, die Vermietungsabsicht hinsichtlich der leerstehenden Wohnungen durch geeignete Unterlagen nachzuweisen, sei nicht Folge geleistet worden.

Entsprechend der Vorhaltsbeantwortung vom 5.03.2012 unterlasse der Vermieter aufgrund seiner finanziellen Situation die für die Neuvermietung notwendigen Investitionen. Die Fortsetzung der Vermietung der leer gewordenen Wohnungen sei objektiv nicht nachvollziehbar.

In der Beilage zur gesonderten Begründung für die Abgabenbescheide vom 15.03.2012 wurde die Berechnung der von der Außenprüfung - infolge Anwendung der Kriterienprüfung - nicht zum Abzug als Werbungskosten zugelassenen Leerstellungskosten sowie der damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerkürzung (mit Hinweis auf die Zulassung der Abzugsfähigkeit der Leerstellungskosten für die Top 12 im Jahr 2010 wegen durchgeführter Sanierung) wie folgt dargestellt:

2006	BK-Proz	Anz. Monate	Gutschr.	Mon.Netto Bk Leerst.	Na BK
BASIS					
Top 1,2	8,22	12	-358,13	146,30	1.397,47
Top 1A	3,69	12	-160,10	66,35	636,10
Top 12	5,36	12	-232,92	96,01	919,20
Top 13,14 (Zwölftel)	0,91	1		192,93	192,93
Top 15	4,53	12	-198,32	79,67	757,72
Top 16	5,36	12	-234,66	94,27	896,58
Top 19, 20	9,89	12	-432,98	173,93	1.654,18
	37,96			Summe	6.454,18
Vorsteuer BK		37,96%	1.759,18		
Vorsteuer allgemein		37,96%	87,61	Vorst.Kürzung	701,04

	Direkt zur. Aufwand	Allgem. Instandhaltung	Allgem. Aufwand	AFA	Überschusserh. FA	
Basis			605,45	457,55		
Top 1,2			49,77	37,61		
Top 1A			22,34	16,88		
Top 12			32,45	24,52		
Top 13,14 (1/12)			5,51	4,16		
Top 15			27,43	20,73		
Top 16			32,45	24,52		
Top 19,20			59,88	45,25		
	0,00	0,00	229,83	173,67	6.857,68	Korrektur FA
					-2.079,40	Übersch. Ermittl. Alt
					4.778,28	Überschuss lt. FA

2007	BK-Proz	Anz. Monate	Gutschr.	Mon.Netto BK Leerst	Na BK
BASIS					
Top 1,2	8,22	12	-457,03	146,30	1.298,57
Top 1A	3,69	12	-204,49	66,35	591,71
Top 10	4,89	12	-272,92	86,00	759,08
Top 12	5,36	12	-297,41	96,01	854,71
Top 13,14	10,97	12	-612,25	192,93	1.702,91
Top 15	4,53	12	-252,83	79,67	703,21
Top 16	5,36	12	-299,15	94,27	832,09
Top 19, 20	9,89	12	-551,98	173,93	1.535,18
	52,91			Summe	8.277,46
Vorsteuer BK		52,91%	1.790,18		
Vorsteuer allgemein		52,91%	337,70	Vorst.Kürzung	1.125,86

	Direkt zur. Aufwand	Allgem. Instandhaltung	Allgem. Aufwand	AfA	Überschusserh. FA	
Basis			593,18	457,55		
Top 1,2			48,76	37,61		
Top 1A			21,89	16,88		
Top 10	1.250		29,01	22,37		
Top 12			31,79	24,52		
Top 13,14			65,07	50,19		
Top 15			26,87	20,73		
Top 16			31,79	24,52		
Top 19,20			58,67	45,25		
	1.250,00	0,00	313,85	242,07	10.083,38	Korrektur FA
					-6.014,23	Übersch. Ermittl. Alt
					4.069,15	Überschuss lt. FA

2008	BK-Prozent	<u>Anz. Monate</u>	Gutschrift	<u>mon. Netto</u> BK-Leerst.	<u>na.BK</u>
Basis					
Top 1-2	8,22	12	-491,16	146,31	1.264,56
Top 1A	3,69	12	-219,81	66,35	576,39
Top 10	4,89	12	-293,22	86,00	738,78
Top 12	5,36	12	-319,66	96,01	832,46
Top 13-14	10,97	12	-657,80	192,93	1.657,36
Top 15	4,53	12	-271,63	79,67	684,41
Top 16	5,36	12	-321,40	94,27	809,84
Top 19-20	9,89	12	-593,04	173,94	1.494,24
	52,91				Summe 8.058,04
Vorsteuer BK		52,91%	1.739,56		
Vorsteuer allgemein		52,91%	156,54	<u>VorSt.Kürzung</u>	1.003,23
Vorsteuer andere Tops			104,30		

	Direkt zur. Aufwand	Allgem. Instandhaltung	Allgem. Aufwand	ATA	Überschusserh. FA	
Basis			895,38	457,55		
Top 1,2			73,60	37,61		
Top 1A			33,04	16,88		
Top 10			43,78	22,37		
Top 12			47,99	24,52		
Top 13,14			98,22	50,19		
Top 15			40,56	20,73		
Top 16			47,99	24,52		
Top 19,20			88,55	45,25		
	0,00	0,00	473,73	242,07	8.773,84	Korrektur FA
					-4.784,49	Übersch. Ermittl. Alt
					3.989,35	Überschuss lt. FA

2009	BK-Proz.	Anz. Monate	Gutschr.	Mon.Netto BK Leerst.	Na BK
BASIS					
Top 1,2	8,22	12	-514,00	146,31	1.241,72
Top 1A	3,69	12	-230,07	66,35	566,13
Top 10	4,89	12	-306,81	86,00	725,19
Top 12	5,36	12	-334,56	96,01	817,56
Top 13,14	10,97	12	-688,28	192,93	1.626,88
Top 15	4,53	12	-284,22	79,67	671,82
Top 16	5,36	12	-336,30	94,27	794,24
Top 19, 20	9,89	12	-620,52	173,94	1.466,76
	52,91			Summe	7.911,00
Vorsteuer BK		52,91%	1.851,42		
Vorsteuer allgemein		52,91%	707,47	Vorst.Kürzung	1.353,91

	direkt zure. Aufwand	allg Instandh.	Allg.Aufw.	AfA	Überschusserhöhung FA	
BASIS		2.927,26	875,67	457,55		
Top 1-2		240,62	71,98	37,61		
Top 1A		108,02	32,31	16,88		
Top 10		143,14	42,82	22,37		
Top 12		156,90	46,94	24,52		
Top 13-14		321,12	96,06	50,19		
Top 15		132,60	39,67	20,73		
Top 16		156,90	46,94	24,52		
Top 19-20		289,51	86,60	45,25		
	0,00	1.548,81	463,32	242,07	10.165,20	Korrektur Finanzamt
Vorsteuer BK		1.548,81	463,32		-4.576,48	Überschu. Ermittlung alt
Vorsteuer allgemein					5.588,72	Überschuss lt. FA

2010	BK-Prozent	Anz.Monate	Gutschr.	mon.Netto BK-Leerst.	na.BK
BASIS					
Top 1-2	8,22	12	-464,40	146,31	1.291,32
Top 1A	3,69	12	-207,80	66,35	588,40
Top 10	4,89	12	-277,30	86,00	754,70
Top 12	Sanierung im Jahr 2010				
Top 13-14	10,97	12	-622,09	192,98	1.693,07
Top 15	4,53	12	-256,89	79,67	699,15
Top 16	5,36	12	-303,95	94,27	827,29
Top 19-20	9,89	12	-560,84	173,94	1.526,44
	47,55				7.380,37
Vorsteuer BK		47,55%	1.938,91		
Vorsteuer allgemein		47,55%	164,03	<u>VorstKürzung</u>	999,95
<u>Vorst.andere</u> Tops			773,55		

	Direkt zur. Aufwand	Allgem. Instandhaltung	Allgem. Aufwand	AFA	Überschusserh. FA	
Basis			896,61	457,55		
Top 1,2			71,98	37,61		
Top 1A			32,31	16,88		
Top 10			42,82	22,37		
Top 12						
Top 13,14			96,06	50,19		
Top 15			39,67	20,73		
Top 16			46,94	24,52		
Top 19,20			86,60	45,25		
		0,00	416,38	217,55	8.014,30	Korrektur FA
			426,34		-2.179,26	Übersch. Ermittl. alt
					5.835,04	Überschuss lt. FA

Mit Bescheiden vom 8.03.2012 wurden die mit 21.04.2011 datierten Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 2010 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Die neuen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 bis 2010 wurden ebenso wie die neuen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 mit der Begründung in Form des Verweises auf den Umsatzsteuerbescheid 2006 und die gesonderte Bescheidbegründung erlassen.

Den angefochtenen Bescheiden war das abgabenbehördliche Ergänzungsersuchen vom 15.11.2011 vorausgegangen, aufgrund dessen eine Prognoserechnung der A-OHG an das Finanzamt übermittelt wurde. Mit dem Begleitschreiben vom 20.01.2012 wurde dem Finanzamt auf Wunsch des Eigentümers mitgeteilt, dass ein Verkauf der Liegenschaft geplant sei. Sollte dieser aufgrund der Höhe des erzielbaren Verkaufserlöses scheitern, werde die Einleitung eines § 18 MRG-Verfahrens zur Standardanhebung in Betracht gezogen. Mit der nachfolgenden Tabelle werden die vom Bf. prognostizierten Ergebnisse für die Jahre 2012 bis 2016 dargestellt:

	2012	2013	2014	2015	2016
Mieteinnahmen 10%	4.800,00	5.040,00	5.040,00	5.040,00	5.292,00
	4.800,00	5.040,00	5.040,00	5.040,00	5.292,00
Werbungskosten:					
Instandhaltung:	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00
Lift lt. Evaluierung TÜV	0,00	1.832,00	1.832,00	1.832,00	1.832,00
Kosten für <u>Leerstellungen</u>	8.250,00	8.250,00	8.250,00	8.250,00	8.250,00
<u>Vw-Gebühr</u> Beiblatt	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00
Strom	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
Porto, Kopien, sonstiges	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
AfA	457,55	457,55	457,55	457,55	457,55
	11.607,55	13.439,55	13.439,55	13.439,55	13.439,55
Gewinn/Verlust	-6.807,55	-8.399,55	-8.399,55	-8.399,55	-8.147,55

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die vom Bf. prognostizierten Ergebnisse für die Jahre 2017 bis 2021 dargestellt:

	2017	2018	2019	2020	2021
Mieteinnahmen 10%	5.292,00	5.292,00			
	5.292,00	5.292,00			
Werbungskosten:					
Instandhaltung	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00	2.000,00
Lift lt. <u>Evaluierung</u> TÜV 1/10	1.832,00	1.832,00	1.832,00	1.832,00	1.832,00
Kosten für <u>Leerstellungen</u>	8.250,00	8.250,00	8.250,00	8.250,00	8.250,00
<u>Vw-Gebühr</u> Beiblatt	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00
Strom	570,00	570,00	570,00	570,00	570,00
Porto, Kopien, sonstiges	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00
AfA	457,55	457,55	457,55	457,55	457,55
	13.439,55	13.439,55	13.439,55	13.439,55	13.439,55
Gewinn/Verlust	-8.147,55	-8.147,55	-7.882,95	-7.882,95	-7.882,95

Mit Schreiben der Gebäudeverwaltung vom 5.03.2012 zur abgabenbehördlichen Anfrage vom 6.02.2012 wurde dem Finanzamt u.a. dargelegt, dass die Jahrzehnte von Altmietern bewohnten und nun leerstehenden Substandardwohnungen im derzeitigen Zustand nur als Kategorie „D-unbrauchbar“ vermietbar seien; ein höchstzulässiger Hauptmietzins von 0,81€/m² Nutzfläche sei erzielbar. Die Investitionen, die für eine wirtschaftliche und sinnvolle Vermietung dieser Wohnungen notwendig wären, seien dem Vermieter aufgrund der finanziellen Situation derzeit nicht möglich.

Nach neuerlicher Rücksprache mit dem Eigentümer werde dem Finanzamt in Korrektur des Schreibens vom 20.01.2012 mitgeteilt, dass ein Liegenschaftsverkauf nicht angedacht sei. Vielmehr sei eine Sanierung sowie anschließende Vermietung der freistehenden Wohnungen zum zulässigen Richtwertmietzins geplant. Aufgrund dieses Sachverhalts sei jederzeit eine neue Prognoserechnung erstellbar.

Die Vorsteuern aus Betriebskosten (für vermietete/leerstehende Wohnungen) hätten für die Jahre 2006 bis 2010 1.759,18 € (2006), 1.790,31 € (2007), 1.739,56 € (2008), 1.851,42 € (2009) und 1.938,91 € (2010) betragen.

Die abgabenbehördliche Frage nach dem Grund für die im Vergleich zu den Vorjahren höheren Einnahmen im 2010 beantwortete die Hausverwaltung damit, dass die Mieter bedingt durch die schlechte finanzielle Situation des Hauses einvernehmlich auf die Rückerstattung ihrer Betriebskostenguthaben zugunsten der Hausinhabung für kommende Erhaltungsarbeiten verzichtet hätten, womit diese den Einnahmen zuzurechnen gewesen wären.

In der Anlage zum Schreiben der Gebäudeverwaltung vom 5.03.2012 wurden a) der jährliche Ausdruck der Leerstehungen samt Bezeichnung der Topnummern für die Jahre 2006 bis 2010; b) je eine Mietzinsliste für Mai ab 2006ff. unter Angabe der jeweiligen Fläche pro Top; c) eine Aufstellung über die im Zeitraum 2006 bis 2010 durchgeführten Reparaturen an das Finanzamt übermittelt.

Mit der Beschwerde gegen die neuen Abgabenbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 wandte die steuerliche Vertretung ein, dass das Vermietungsobjekt eine Liegenschaft im Alleineigentum ohne qualifizierte Eigentumsrechte mit einer Anzahl von fünfzehn Wohneinheiten sei, aufgrund dieser von einer sogenannten „großen Vermietung“ auszugehen sei und sohin die Einkunftsquellenvermutung gemäß § 1 Abs. 1 LVO gelte.

Rz 8 LRL zufolge gelte als sogenannte „*Beurteilungseinheit*“ das „*einzelne Miethaus*“, infolge dessen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund fortgesetzter Verluste einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei einzustufen seien. Eine – willkürliche - Aufspaltung in eine Einkunftsquelle einerseits sowie eine Liebhabereibetätigung andererseits sei gemäß der oben zitierten Rz. 8 LRL unzulässig.

Umsatzsteuerrechtlich sei gemäß § 6 LVO im Rahmen einer „*großen Vermietung*“ die Unterstellung von Liebhaberei ausgeschlossen. Im Rahmen der nun vorliegenden Neuveranlagung sei somit die vorgenommene Berichtigung der abgezogenen Vorsteuerbeträge nicht zulässig.

Mit der abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde vom 12.7.2012 wurde der vom Bf. vertretenen Rechtsmeinung nach Verweis auf das Vorhaltsverfahren und die Begründung der angefochtenen Bescheide erwidert, dass dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21.06.2007, 2005/15/0069, zufolge jahrelang leerstehende Mietobjekte unter bestimmten Voraussetzungen - außerhalb einer Liebhabereiprüfung - keine Einkunftsquelle darstellen würden.

Mit Bezug auf die Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats (RV/0951-L/06, RV/1304-L/08) vom 26.11.2008, in denen kundgetan worden wäre, dass sich bei längerfristig leerstehenden Mietobjekten die Frage stelle, ob dieses Mietobjekt noch als Einkunftsquelle anzusehen sei, fasste die Sachbearbeiterin wie folgt zusammen:

„Bei längerfristig leerstehenden Mietobjekten stellt sich nach einer gewissen Zeit die Frage, ob sie noch als Einkunftsquelle anzusehen sind. Werden daher nach Beendigung eines Mietverhältnisses weiterhin Aufwendungen bzw. Werbungskostenüberschüsse geltend gemacht, besteht aber keine für Dritte nachvollziehbare Absicht, dass die Vermietung in absehbarer Zeit wiederaufgenommen wird, liegt eine „nicht mehr entfaltete Betätigung“ mit der Konsequenz vor, dass diese Aufwendungen nicht mehr abzugsfähig sind. Die insoweit erfolgte Nichtberücksichtigung von Aufwendungen ist einer allfälligen Liebhabereibetrachtung vorgelagert.“

Demzufolge sei die in der Beschwerde angeführte „*Beurteilungseinheit Zinshaus*“ um die Tops zu mindern, die nicht mehr der Vermietung dienen würden. Nur die verbleibenden bewirtschafteten Wohnungen seien dann auf das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu untersuchen. Da nach der - aus der Vorprüfung erforderlichen - Korrektur für die vermieteten Wohnungen jährliche Einnahmenüberschüsse (zumindest für 2006 bis 2010) resultieren würden, sei eine Prüfung auf das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht durchzuführen. Die Vorsteuern aus den Aufwendungen für die „*nicht entfaltete Betätigung*“ seien nicht abzugsfähig, da diese Aufwendungen bereits in der Vorprüfung auszuschneiden seien.

Mit der zur abgabenbehördlichen Stellungnahme abgegebenen Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters vom 17.09.2012 wurde auf die Kernaussagen in der Beschwerde, insbesondere auf die eindeutigen Regelungen in der Liebhabereiverordnung,- Unzulässigkeit einer willkürlichen Aufspaltung in eine Einkunftsquelle und eine Liebhabereibetätigung; Ausschluss der umsatzsteuerrechtlichen Unterstellung von Liebhaberei im Rahmen einer großen Vermietung - verwiesen. Zum Nachweis der „... *für Dritte nachvollziehbare Absicht...*“ (wie in der Stellungnahme ausgeführt) wurde das Schreiben der Dr. A-GmbH vorgelegt und die Angabe, wonach der Klient eigene Versuche, Mieter zu finden, unternommen hätte, (Anzeigen bei der „*Österreichischen Hochschülerschaft*“, „*ÖH*“) hinzugefügt. Darüber hinaus wurde der Amtsvertretung versichert, dass der Klient weiterhin anstrebe, die „*Vollvermietung*“ zu erreichen. Dazu werde es allerdings einer Renovierung bedürfen, für die die Mittel derzeit schwer bereitzustellen seien. Nach Angaben des Bf. verfüge dieser zwar nach einer Erbschaft über Vermögen im Iran, jedoch könne er auf dieses Vermögen unter den bekannten, schwierigen politischen Bedingungen derzeit nicht frei zugreifen.

Mit Schreiben der Realitätenkanzlei A-GmbH vom 12.09.2012 wurde dem Bf. bestätigt, dass es trotz starker Bemühungen im Jahr 2008 nicht gelungen sei, die leerstehenden Wohnungen im Zinshaus zu vermieten. Dies liege vor allem daran, dass die Wohnungen ausnahmslos in sehr schlechten bis unbrauchbaren Zustand seien und daher niemand bereit gewesen sei, diese zu bezahlen.

Über Ersuchen um Abgabe einer Stellungnahme zu dem in mehrere Punkte gegliederten UFS-Schreiben vom 8.08.2012 hinauf brachte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 2.02.2013 bezüglich den Zustand des Gebäudes im Wesentlichen vor, dass nach Rücksprache mit dem Hauseigentümer das konkret in Frage stehende Gebäude nicht ernsthaft gefährdet sei. Es würde weder Feuchtigkeit eintreten, noch Einsturzgefahr bestehen. Das Haus sei vielmehr in einem guten Allgemeinzustand.

Der Hausverwaltervertrag wurde in Form der Vorlage der Bevollmächtigung nachgewiesen. Zur Gebäudeausstattung führte der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 2.02.2013 ins Treffen, dass nach dem mit dem Hauseigentümer abgestimmten Kenntnisstand weder die Erdung der elektrischen Leitungen fehle, noch notwendige Reparaturen nicht durchgeführt worden wären, und beschrieb die Ausstattung der Tops wie folgt:

Top	Kategorie
Top 1-2	C
Top 1a	Keller
Top 4	A; vom Mieter hergerichtet
Top 5	A; vom Mieter hergerichtet
Top 6	D brauchbar
Top 7-8	A; vom Mieter hergerichtet
Top 9	D brauchbar
Top 10	D brauchbar

Top 11	D brauchbar
Top 12	B; vom Mieter hergerichtet
Top 13-14	B; vom (ehem.) Mieter vor vielen Jahren hergerichtet
Top 15	D brauchbar
Top 16	D brauchbar
Top 17-18	A; vom Mieter hergerichtet
Top 19-20	D brauchbar

In weiterer Folge erging das BFG-Schreiben vom 3.09.2018, mit dem der Bf. u.a. darum ersucht wurde, +) die Vermietungsbemühungen betreffend die von der belangten Behörde genannten Wohnungen, deren Leerstehung aufgrund der Aktenlage festzustellen war, offen zu legen und nachzuweisen, +) in Hinblick auf das Schreiben vom 17.09.2012, demzufolge es einer Renovierung bedürfe, deren Kosten z.B. durch Bankkreditraten, die mit höheren Mietzinseinnahmen gegenfinanziert werden hätten können, die Gründe, die nicht nur einer angestrebten, sondern einer tatsächlichen Vollmietung entgegengestanden wären, offen zu legen.

Mit Mail des steuerlichen Vertreters vom 2.04.2019 wurde dem BFG das Begehren, 1. die Zurücknahme der jeweiligen Schätzungen im Rahmen der Einkommensteuer (Einkommensteuerrechtlich liege nach Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters „Liebhaberei“ vor), 2. die Umsatzsteuer für alle Jahre (im BFG-Verfahren für 2006-2010 sowie im FA-Verfahren für die Jahre nach 2010) endgültig zu veranlagern, wie in den Steuererklärungen

erklärt mit USt-Pflicht der Umsätze und Vorsteuerabzug (Umsatzsteuerrechtlich liege nach Rechtsansicht des Bf. im Rahmen der sogen. „großen Vermietung“ keine „Liebhaberei“ vor), dargelegt.

Mit der Mail wurden u.a. die Beschwerden gegen die Bescheide für 2012 bis 2016 an den BFG übermittelt, in denen (auszugsweise) auf die Kernaussagen im bisher geführten Steuerverfahren verwiesen wurde.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2016 offen gelegten Gesamtbeträge betreffend Erhaltung, Herstellung und Aufwandsersatz hinsichtlich der Liegenschaft des Bf. dargestellt:

	2013	2014	2015	2016
Instandhaltung sofort	6.375,16	0,00	0,00	0,00
Instandhaltung-zehntel	0,00	0,00	0,00	0,00
Instandsetzung	0,00	0,00	0,00	0,00
Herstellung	0,00	0,00	0,00	0,00
Herstellung gemäß §§ 3-5	0,00	0,00	0,00	0,00
Aufwandsersatz § 10 MRG	0,00	0,00	0,00	0,00

Mit der nachfolgenden Ablichtung wird der Gesamtbetrag für das Jahr 2013 aufgegliedert dargestellt:

[...]

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. ist Eigentümer eines von der Hausverwaltung A-OHG betreuten Gebäudes. Strittig ist der abgabenrechtliche Charakter der Leerstellungskosten bezüglich der in der nachfolgenden Übersicht mit Angabe der Top-Nummern bestimmten Wohnungen für die in der Übersicht angeführte Jahre:

Wohnung Top	1-2	1 A	15	16	19-20	10	12	13-14
Leerstand in den Jahren	2006 bis 2010				2007-2010	2006 bis 2009	2007 bis 2010	
Anzahl der Monate der Leerstellung der Top Nr. 13-14 im Jahr 2006								1 Monat

Das per Fax an das Finanzamt übermittelte Schreiben der Hausverwaltung vom 20.01.2012 (!) legt folgende vom Bf. in Betracht gezogene Nutzungsvarianten bezüglich des Gebäudes offen:

Auf Wunsch des Eigentümers teilen wir Ihnen mit, dass ein Verkauf der Liegenschaft geplant ist. Sollte dieser aufgrund der Höhe des erzielbaren Verkaufserlöses scheitern, wird die Einleitung eines § 18-Verfahrens zur Standardanhebung in Betracht gezogen.

Mit den angefochtenen Abgabenbescheiden für die Jahre 2006 bis 2010 sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2010 - nach Ausscheiden der in Rede stehenden Leerstellungskosten aus den Bemessungsgrundlagen für die Streitjahre - wie folgt festgesetzt worden:

Jahr	2006	2007	2008	2009	2010
Einkünfte	4.778,28 €	4.069,15 €	3.989,35 €	5.588,72 €	5.844 €
Umsatzsteuer	545,12 €	294,47 €	284,57 €	82,67 €	-557,59 €

Die Abzugsfähigkeit der Leerstellungskosten betreffend die Wohnung Top 12 für das Jahr 2010 steht wegen durchgeführter Sanierungsarbeiten außer Streit.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die aus den Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre ersichtlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die Gesamteinkünfte dargestellt und die laut österreich.gv.at umgangssprachlich oft als "Mindestpension" bezeichnete Ausgleichszulage (§ 293 ASVG) dem monatlichen Bf.-Durchschnittslohn jeweils für die Jahre 2006 bis 2010 gegenübergestellt:

Jahr	2006	2007	2008	2009	2010
Einkünfte	8.832,08 €	9.214,43 €	9.611,24 €	9.957,80 €	10.049,60 €
Gesamteinkünfte	13.610,36 €	13.283,58 €	13.600,59 €	15.546,52 €	15.894,59 €
Ausgleichszulage	690,00 €	726,00 €	747,00 €	772,40 €	783,99 €
Durchschnittslohn	736,00 €	767,86 €	800,93 €	829,81 €	837,46 €

Die Wohnungen im Zinshaus des Bf. sind Substandardwohnungen und unterliegen zur Gänze den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes.

Die für die Entscheidung über die Beschwerde relevanten Wohnungen sind den Angaben der Hausverwaltung im Schreiben vom 5.03.2012 zufolge Jahrzehnte von Altmietern bewohnt worden und wären im derzeitigen Zustand nur als Kategorie „D-unbrauchbar“ - höchst zulässiger Hauptmietzins: 0,81 €/m² Nutzfläche-vermietbar. Die Investitionen, die für eine wirtschaftliche und sinnvolle Vermietung aller dieser Wohnungen notwendig wären, sind aufgrund der finanziellen Situation des Bf. **DERZEIT** nicht möglich.

Mit Schreiben vom 5.03.2012 hat die Hausverwaltung ihre Angaben im Schreiben vom 20.01.2012 nach vorheriger Rücksprache mit dem Bf. geändert und dem Finanzamt nunmehr angezeigt, dass ein Verkauf der Liegenschaft nicht angedacht ist. Vielmehr ist eine Sanierung sowie anschließende Vermietung der freistehenden Wohnungen zum zulässigen Richtwertmietzins **geplant**.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die Gesamtausgaben betreffend Erhaltung, Herstellung und Aufwandsersatz hinsichtlich des Gebäudes für die Jahre 2013 bis 2016 ausgewiesen:

	2013	2014	2015	2016
Instandhaltung sofort	6.375,16	0,00	0,00	0,00
Instandhaltung-zehntel	0,00	0,00	0,00	0,00
Instandsetzung	0,00	0,00	0,00	0,00
Herstellung	0,00	0,00	0,00	0,00
Herstellung gemäß §§ 3-5	0,00	0,00	0,00	0,00
Aufwandersatz § 10 MRG	0,00	0,00	0,00	0,00

Die Unvermietbarkeit der leerstehenden Wohnungen wird durch das Schreiben der Realitätenkanzlei A-GmbH vom 12.09.2012, das die Beschreibung des Zustands dieser Wohnungen mit den Worten ausnahmslos „sehr schlecht“ bis „unbrauchbar“ beinhaltet, bestätigt.

Der Grundbuchsatzung des Bezirksgerichts ***1***, Katastralgemeinde ***2***, Einlagezahl ***3***, zum Stichtag 19.6.2019 weist den Bf. als Eigentümer einer lastenfreien Liegenschaft aus.

Aufgrund der Aktenlage ist somit als erwiesen anzunehmen, dass von den Wohnungen der Ausstattungskategorie „D-unbrauchbar“ im Zinshaus des Bf. die Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13 und 14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top 12 in den Jahren 2006 bis 2009, leer gestanden sind. Während der Streitjahre sind die Sanierungsarbeiten, die für die Inbestandgabe aller dieser Wohnungen notwendig gewesen wären, allein mit den lohnsteuerpflichtigen Einkünften in der knapp über dem Richtsatz gemäß § 293 ASVG gelegenen Höhe nicht zu finanzieren gewesen. Zwischen den Verfahrensparteien steht außer Streit, dass die Leerstehungskosten für die Wohnung Top 12 des Jahres 2010 wegen der durchgeführten Sanierung und anschließenden Vermietung als Werbungskosten anzuerkennen sind. Das Schreiben der Hausverwaltung vom 5.03.2012 schließt den Bestand der Absicht des Bf. im Jahr 2012, das Zinshaus zu verkaufen, aus und verschafft in Verbindung mit den Abgabenerklärungen für die Jahre 2013 bis 2016 Gewissheit über die bloße Bekundung des Bf., die in Rede stehenden Wohnungen, welche jahrelang unvermietet gewesen sind, nach deren Sanierung zum zulässigen Richtwertmietzins zu vermieten.

2. Rechtslage

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht unterliegen der Einkommensteuer gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21), 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22), 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25), 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27), 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28) und 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähige Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des

Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Der Begriff "Einkünfte" aus Vermietung und Verpachtung setzt eine Tätigkeit voraus, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, insgesamt eine wirtschaftliche Vermögensvermehrung zu erreichen. Für die Steuerbarkeit von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist daher nicht nur erforderlich, dass sie im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 anfallen, die Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss vielmehr ein Streben nach Erzielung eines Gesamtüberschusses aus einem Bestandsobjekt erkennen lassen. Die Liebhabereibeurteilung soll die Sphäre der Einkommenserzielung von jener der Einkommensverwendung abgrenzen.

Eine Betätigung ist gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, für die als Beispiel die Entscheidungen VwGH 24.04.1997, 94/15/0126, VwGH 3.07.1996, 93/13/0171, genannt seien, nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, das heißt, wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Ergibt die Prüfung der objektiven Ertragsfähigkeit kein eindeutiges Bild, so ist zu prüfen, ob die Betätigung mit subjektivem Ertragsstreben, also dem Streben nach Erzielung eines positiven steuerlichen Gesamtergebnisses, ausgeübt wird, wobei dieses Streben durch das Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu identifizieren ist. Ob die wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit einer Person als Einkünfte im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG 1988 beurteilt werden können, entscheidet sich auch im Umfang der Maßgeblichkeit eines Strebens dieser Person nach einem die Einkunftsartqualität ihrer Betätigung begründenden Gesamterfolg **nicht an bloßen Bekundungen** der betroffenen Person, sondern an ihrem, **das bekundete Streben manifestierenden Verhalten in der Außenwelt**. Wird ein auf Dauer gerichtetes Ertragsstreben behauptet, so setzt diese Art des Strebens ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zwangsläufig voraus, durch das [https:// wirtschaftslexikon. gabler. de/definition/wirtschaftlichkeitsprinzip-48143/ version-271401](https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/wirtschaftlichkeitsprinzip-48143/version-271401) entsprechend ein bestimmter Erfolg mit dem geringstmöglichen Mitteleinsatz (Minimalprinzip) bzw. mit einem bestimmten Mitteleinsatz der größtmögliche Erfolg (Maximalprinzip) erzielt werden soll.

Wenn die abgabenrechtliche Anerkennung von aus einem Zinshaus resultierenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei begehrt wird, ist die Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften gemäß der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs die einzelne Einkunftsquelle (VwGH 28.1.2005, 2001/15/0150 (zitiert in LRL 2012 Rz 8), dies ist bei aus Gebäuden resultierenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Allgemeinen das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen ist (z.B. gesonderte Betrachtung von fremdvermieteten Wohnungen einerseits und innerhalb des Familienkreises vermieteten Wohnungen

andererseits, soweit das Mietverhältnis steuerlich überhaupt anzuerkennen ist; Vermietung von Geschäftslokalen und Wohnungen in einem Miethaus). Der Liebhabereibeurteilung ist die grundsätzliche Steuerbarkeit von Betätigungen vorgelagert. Hat der Steuerpflichtige eine ihm zurechenbare Betätigung im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 gar nicht entfaltet, kommt eine Beurteilung nach der Liebhabereiverordnung von vornherein nicht in Betracht (VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; VwGH 18.03.1997, 96/14/0045).

Im Rahmen der Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen; auch einzelne Wohnungen in einem Miethaus sind einer getrennten Beurteilung zu unterziehen, wenn die Objekte an verschiedene Personen vermietet sind oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen (VwGH 10.2.1987, 85/14/0142, VwGH 28.10.1992, 88/13/0006, VwGH 2.3.1993, 92/14/0182, VwGH 20.12.1994, 89/14/0075, VwGH 24.04.1997 94/15/0126). Kann ein Wohnobjekt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden, so sind Aufwendungen auf ein solches Wohnobjekt steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage (der privaten Lebensführung) und daher keine Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen und somit keine gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähigen Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 24.04.1997 94/15/0126, VwGH 10.02.1987, 85/15/0142).

Bei Leerstehung von z.B. Wohnungen genügt es gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22.09.1987, 86/14/0198, 0199, nicht, dass der Steuerpflichtige die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge fasst und bloß sondiert, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt; vielmehr muss der auf Vermietung und Verpachtung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat gemäß dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24.04.1997, 94/15/0126, auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich seine Gültigkeit. Liebhaberei in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist dann anzunehmen, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können, sodass eine Person dann nicht Unternehmer im Sinne des UStG 1994 ist, wenn ihre Tätigkeit auf Dauer gesehen und unter Anwendung objektiver Kriterien Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (VwGH 3.11.1986, 86/15/0025, 0056; VwGH 19.10.1987, 86/15/0105; VwGH 16.12.1991, 90/15/0181).

Die Liebhabereirichtlinien 2012 (=LRL 2012) stellen einen Auslegungsbehelf zur Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 dar, der im Interesse

einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Die überarbeiteten Liebhabereirichtlinien fassen die geltenden Rechtsansichten zur Liebhabereibeurteilung zusammen. Sie basieren auf den Liebhabereirichtlinien 1997 und berücksichtigen die in der Zwischenzeit erfolgten Änderungen durch Gesetze, Verordnung, Rechtsprechung und Erlässe (Richtlinien). Aus den LRL 2012 können keine über die gesetzlichen Bestimmungen und die Bestimmungen der Liebhabereiverordnung hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden. Stellen dem Beschluss des Verwaltungsgerichtshofs vom 26.01.2017, Ro 2014/15/0006, zufolge Erlässe oder Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen, wie die Liebhabereirichtlinien, für den Verwaltungsgerichtshof keine maßgebende Rechtsquelle dar (vgl. z.B. VwGH 22.04.2009, 2007/15/0143, mwN), so ist daher auch das Bundesfinanzgericht nicht an sie gebunden.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist Unternehmer gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 derjenige, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die Vorschrift des § 10 UStG 1994 regelt zusammen mit der Anlage zu § 10 Abs. 2 und § 24, welche Steuersätze (Tarif) auf steuerbare und nicht steuerbefreite Tatbestände anzuwenden sind. Erst wenn geklärt ist, ob ein bestimmter Vorgang unter einen der steuerbaren Tatbestände des § 1 Abs. 1 oder Art 1 fällt und dass dafür nicht eine echte oder unechte Steuerbefreiung gilt, stellt sich die Frage nach dem anzuwendenden Steuersatz.

Steuersätze sind gegenstandsbezogen, d.h. auf die einzelnen Umsätze und nicht auf den Gesamtumsatz des Unternehmers anzuwenden (UFS 11.4.2006, RV/0440-W/05; Ruppe/Achatz⁴, § 10 Rz 24). Daraus folgt z.B., dass bei jedem einzelnen Umsatz, der in einem Zinshaus getätigt wird, grundsätzlich geprüft werden muss, welcher Steuersatz auf die Bemessungsgrundlage für den jeweiligen Umsatz anzuwenden ist. Abweichend von der Bestimmung des § 10 Abs. 1 UStG 1994, derzufolge die Umsatzsteuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5) beträgt, ermäßigt sich die Steuer gemäß § 10 Abs. 2 Z. 4 lit. a UStG 1994 auf 10% für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme.

Nach § 12 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994 ist es nur der Unternehmer (§ 2 UStG 1994), der die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen kann. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 zufolge Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen

Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind. Lässt eine Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten, so bestimmt § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994, dass sie nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt (Liebhaberei).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs wird die Unternehmereigenschaft erworben, wenn eine selbstständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Die Erbringung von Leistungen ist dazu (noch) nicht erforderlich; erforderlich ist hingegen, dass **die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen** angelegt ist und dies **nach außen in Erscheinung tritt** (VwGH 3.05.1968, 1081/66, Slg 3750 F).

Die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 wird bereits mit der Vornahme von Vorbereitungshandlungen erworben. Maßgebend ist, **wann - nach außen erkennbar** - die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (VwGH 15.01.1981, 1817/79 Slg 5541 F; VwGH 30.09.1998, 96/13/0211). Für den Zeitpunkt des Beginns der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder **unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit** ansieht (VwGH 17.05.1988, 85/14/0106).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (siehe VwGH 24.04.1997 94/15/0126, VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085; VwGH 31.03.2004, 2003/13/0151; VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013) können auch Vorsteuern bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen (Einkünfte) im Sinn des § 2 Abs. 1 der Umsatzsteuergesetze 1972 und 1994 erzielt. Allerdings reichen für diese Berücksichtigung weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einnahmen bzw. Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, aus. Es muss vielmehr die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder es muss aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung erfolgen wird.

Die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen (Einkünfte) muss als klar erwiesen anzunehmen sein (VwGH 15.01.1981, 1817/79, VwSlg 5541 F/1981; VwGH 19.02.1985, 82/14/0164, VwGH 22.01.1985, 84/14/0016, VwSlg 5949 F/1985). Der auf Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten und objektiv nachweisbar sein (vgl. EuGH 08.06.2000, Rs. C-400/98 "Breitsohl"). Dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst, begründet noch nicht die Unternehmereigenschaft.

Aus den nachfolgenden Gründen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen:

Bei einem Leerstand handelt es sich um ungenutzte oder unvermietete Gebäude oder Grundstücksflächen in privatem oder öffentlichem Eigentum. Leerstand setzt voraus, dass vorhandene Kapazitäten ungeplant nicht oder nicht vollständig genutzt werden. Unterschieden wird zwischen dem strukturellen (konjunkturellen), gebäudespezifischen, spekulativen Leerstand und Leerstand durch Fluktuation. Was den gebäude- oder objektspezifischen Leerstand anbelangt, ergibt sich dieser aus dem Objekt selbst, etwa durch seine ungünstige Lage oder die schlechten Objekteigenschaften eines bestimmten Gebäudes. Auch der bewusst für Sanierungszwecke in Kauf genommene Leerstand ist ein gebäudespezifischer Leerstand. Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden jene steuerlichen Ergebnisse bezeichnet, die durch Erbringung einer Marktleistung gekennzeichnet sind und als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ist in den §§ 15 und 16 EStG 1988 geregelt. Ein Vermögensvergleich findet nicht statt, Einnahmen und Werbungskosten werden gegenübergestellt. Da die Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug die Unternehmereigenschaft (§ 2 UStG 1994) ist, ist Privatpersonen ein Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994) grundsätzlich verwehrt. Im Beschwerdefall stehen ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Rede. Die Ausstattungskategorie „D-unbrauchbar“ ist ein Begriff aus dem Mietrechtsgesetz. Werden die in Rede stehenden leerstehenden Wohnungen im Schreiben der Hausverwaltung vom 5.03.2012 der zuvor genannten Ausstattungskategorie zugeordnet, so sind diese Wohnungen nicht wegen der Ausstattung so eingestuft, sonst aber brauchbar, sondern an sich zum sofortigen Bewohnen nicht geeignet.

- Der besseren Verständlichkeit des Kriteriums „brauchbarer Zustand“ halber sei auf die diesbezügliche ständige Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs zum § 15a MRG (vgl. OGH 04.09.2014, 5Ob102/14g; immolex-LS 2014/74 = wobl 2014,335/128-wobl 2014/128= ZRB 2015,21 = MietSlg 66.340 = MietSlg 66.430) verwiesen, dernach eine Wohnung nur dann in eine höhere Kategorie als D eingestuft werden kann, wenn sie sich - bezogen auf den Zeitpunkt der Anmietung- in einem brauchbaren Zustand befindet. Das setzt voraus, dass sie zum sofortigen Bewohnen geeignet ist, also keine gröberen, die Benützung hindernden Mängel aufweist und die vorgesehenen oder ortsüblichen Energieanschlüsse gefahrfrei zu verwenden sind (RIS-Justiz RS0069887). Die Gefährlichkeit einer elektrischen Anlage, insbesondere als Folge des Fehlens einer Schutzleiterinstallation, hindert die Brauchbarkeit einer Wohnung, wenn dieser Mangel **nicht mit relativ einfachen Maßnahmen ohne größere Aufwendungen** beseitigt werden kann (OGH 5 Ob 255/98f; OGH 5 Ob 279/98k; OGH 5 Ob 304/01v; vgl auch RIS-Justiz RS0070135).

Stoffummantelte, nicht in Rohren verlegte Stromleitungen weisen keinen wirkungsvollen und dauerhaft mit dem Hauptpotential verbundenen Schutzleiter auf und stellen daher im Zeitpunkt der Anmietung der Wohnung eine wesentliche

Gesundheitsgefährdung dar. Aus dem Umstand, dass eine Schukosteckdose im Wohnzimmer sowie im Badezimmer geerdet waren, kann nicht auf die Ungefährlichkeit der gesamten Elektroanlage geschlossen werden. Ein Bestandsobjekt ohne funktionierende Heizung und mit einbrechendem Fußboden ist nicht zu bewohnen (siehe OGH 11.06.1991, 5Ob1037/91; OGH 5Ob279/98k; OGH 5Ob304/01v; OGH 5Ob194/03w; OGH 5Ob137/06t; OGH 5Ob253/11h; OGH 5Ob102/14g; OGH 1Ob175/14p; OGH 5Ob66/18v; OGH 5Ob91/19x).

Wie bereits aus dem im Jahr 1997 im Manz-Verlag erschienenen Kommentar von Würth, Zingher, Miet- und Wohnrecht, 20. Auflage, § 15a Rz 14, zu entnehmen ist, wird die Brauchbarkeit z.B. durch eine gefährliche elektrische Anlage, etwa das Fehlen der Erdung in Nassräumen, ausgeschlossen (MietSlg 38.339, 40.336, WoBl 1989/45=MietSlg 41.261; WoBl 1992/107= MietSlg 43.201). Ist die Gefährlichkeit einer elektrischen Anlage - insbesondere als Folge des Fehlens einer Schutzleiterinstallation in den Naßräumen - **nicht ohne größere Aufwendungen** zu beseitigen, so ist es die Gefährlichkeit dieser Anlage, die die Brauchbarkeit einer Wohnung hindert (dazu OGH 14.01.1997, 5 Ob 2364/96, MietSlg. 45.279; immolex 1997/53).

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist die Einkunftsquelle nur dann das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen ist. Der Liebhabereibeurteilung vorgelagert ist die grundsätzliche Steuerbarkeit von Betätigungen. Ist hinsichtlich der in Rede stehenden Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, eine dem Bf. zurechenbare Betätigung im Rahmen der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 gar nicht entfaltet worden, so kommt bezüglich dieser Wohnungen für die zuvor genannten wohnungsbezogenen Zeiträume eine Beurteilung nach der Liebhabereiverordnung in analoger Anwendung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 30.10.1996, 94/13/0165; VwGH 18.3.1997, 96/14/0045) von vornherein gar nicht in Betracht.

Vom Sachverhalt im Beschwerdefall des Bf. ausgehend hat sich für das Finanzamt insbesondere im Zusammenhang mit der Abgrenzung von nicht zur Einkünfteerzielung brauchbaren Teilen des Zinshauses die Frage gestellt, welche Wohnung im Gebäude auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle / Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu prüfen ist. Da nachweislich Wohnungen im Zinshaus des Bf. an verschiedene Personen in den Streitjahren vermietet gewesen waren, war grundsätzlich jede einzelne Wohnung im Rahmen der Beurteilung des Gebäudes auf die Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gesondert danach zu untersuchen, ob sie eine Einkunftsquelle bildet.

Betreffend jene Wohnungen, die aufgrund ihres Zustandes in den Streitjahren zur Vermietung unbrauchbar gewesen waren, war zu beachten, dass Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Bf. aus einer Vermietung Einkünfte

erzielt; für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Bf. über eine künftige Vermietung, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Einleitung eines Verfahrens gemäß § 18 MRG zur Standardanhebung in Betracht zieht, aus.

Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus den leerstehenden Wohnungen nach deren Inbestandgabe im Gefolge eines Verfahrens gemäß § 18 MRG 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 der unvermieteten Wohnungen gerichtete Entschluss des Bf. muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.

Das im Abgabenverfahren per Fax an das Finanzamt übermittelte Mitteilungsschreiben der Immobilienverwaltung vom 20.01.2012 ist erkennbar nicht an diesen Gegebenheiten orientiert, zeigt doch der Bf. mit seinen Angaben in einem mehr als ein Jahr nach dem letzten Streitjahr gelegenen Zeitraum auf, dass ein Verkauf der Liegenschaft geplant sei und die Einleitung eines § 18-Verfahrens zur Standardanhebung **in Betracht gezogen** werde, sollte der Verkauf der in Rede stehenden Liegenschaft aufgrund der Höhe des erzielbaren Verkaufserlöses scheitern. Ist die Liegenschaft nicht mit einer Hypothek belastet, die als Kreditsicherheit für ein Darlehen oder als Sicherung für eine sonstige Forderung begründet worden ist, so spricht das lastenfreie grundbücherliche Lastenblatt (C-Blatt) der Liegenschaft des Bf. zum Stichtag 19.06.2020 gegen eine Übereignung von Bargeld eines Kreditgebers zwecks befristeter Gebrauchsüberlassung an den Bf. als Kreditnehmer, der sich zu einer zukünftigen Rückzahlung samt Gegenleistung in Form von Zinsen verpflichtet hat, wobei die Zinsen mit den aus der Vermietung der sanierten Wohnungen erzielten Zinseinnahmen bezahlt werden.

Hinsichtlich der Variante „*Vermietung*“ hat die Hausverwaltung zunächst im Schreiben vom 20.01.2012 noch angegeben, die Einleitung eines § 18-Verfahrens nach dem Mietrechtsgesetz zur Standardanhebung in Betracht zu ziehen, um sich sodann im Schreiben vom 5.03.2012 mit der Angabe, dass eine Sanierung sowie anschließende Vermietung der freistehenden Wohnungen zum zulässigen Richtwertmietzins geplant sei, zu begnügen. Beschreibt der Begriff „Planung“ die menschliche Fähigkeit oder Tätigkeit zur gedanklichen Vorwegnahme von Handlungsschritten, die zur Erreichung eines Zieles notwendig scheinen, so ist für einen Plan charakteristisch, dass er eine zeitlich geordnete Menge von Daten umfasst, die fortlaufend zu aktualisieren sind, wenn alle in Rede stehenden Wohnungen tatsächlich in einem der auf das Jahr 2010 folgenden Jahre instandgesetzt werden sollen. Wurden dem Finanzamt mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2016 lediglich sofort abzugsfähige Instandhaltungskosten in Höhe von 6.375,16 € für das Jahr 2013 angezeigt, so spricht die Angabe des Betrages „0,00 €“ unter den Kostenpositionen „Instandsetzung“, „Herstellung“, Herstellung gemäß §§ 3 bis 5 und Aufwandsatz § 10 MRG wider Sanierungsarbeiten in dem Zinshaus des Bf., um die leerstehenden Wohnungen im sanierten Zustand für Bestandzwecke zu nutzen, und somit für die Aufgabe des im Schreiben der Hausverwaltung vom 5.03.2012

thematisierten Sanierungsplans.

Aufgrund der Aktenlage waren nach außen hin ersichtliche Handlungen, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit betreffend die Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13 bis 14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top 12 in den Jahren 2006 bis 2009, ansieht, nicht festzustellen. Waren aus den Angaben des Bf. und den dem BFG zur Entscheidung vorgelegten Beweismittel über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände, aufgrund dieser mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine Vermietung der in Rede stehenden Substandardwohnungen nach Sanierungsarbeiten erfolgen wird, nicht zu entnehmen, so hatte die belangte Behörde zu Recht erkannt, dass zwischen jenen Teilen des Objektes, aus denen in den Streitjahren Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt wurden, und jenen, auf die sich lediglich Absichtserklärungen des Bf. in Richtung einer künftigen Nutzung beziehen, zu unterscheiden ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; VwGH 26.5.2011, 2011/16/0011; VwGH 20.7.2011, 2009/17/0132). Die finanziellen Verhältnisse des Bf. in den Streitjahren, das lastenfreie grundbücherliche C-Blatt (Belastungsblatt) der Liegenschaft des Bf. mit dem darauf befindlichen Zinshaus des grundbücherlichen Eigentümers Bf. zum Stichtag 19.06.2020, die Ausführungen der Hausverwaltung A-OHG, insbesondere die Anzeige von Überlegungen bezüglich a) den Verkauf der Liegenschaft bzw. b) die Einleitung eines Verfahrens gemäß § 18 MRG im Jahr 2012, und die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2016, welche die Summen der Absetzbeträge unter den Kostenpositionen „Instandhaltung zehntel“, „Instandsetzung“, „Herstellung“, „Herstellung gem. §§ 3-5“, „Aufwandsersatz § 10 MRG“ jeweils mit 0,00 € ausweisen, ergeben ein Gesamtbild, bei dem das Halten der Liegenschaft als Vermögensanlage mit Eigenkapital die Gewissheit für sich hat, folglich dessen die Möglichkeit, dass der Bf. gewillt wäre, die Substandardwohnungen nach durchgeführten Sanierungsarbeiten unter Einsatz von Fremdmittel für Bestandszwecke zu nutzen, auszuschließen war. Waren die Leerstellungskosten nicht auf die Erwerbung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ausgerichtet, so waren sie nicht als gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähige Werbungskosten anzusehen. Die vom Bf. angefochtenen Bescheide sind das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung, im Zuge dieser die einzelnen Wohnungen des Zinshauses den Gesetzen in der für die Streitjahre geltenden Fassung samt der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entsprechend gesondert danach untersucht worden sind, ob sie eine Einkunftsquelle bilden. Bei einer Wohnung hatte das Finanzamt von einer Einkunftsquelle nur dann auszugehen, wenn auf Dauer gesehen Überschüsse aus einer Wohnung im Zinshaus erzielt werden und die Eignung zur Erzielung eines Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten aus den

Wohnungen im A-Haus vorliegt. Standen die Wohnungen a) Top 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top 12 in den Jahren 2006 bis 2009, nachweislich leer, so waren Einnahmenüberschüsse über die Werbungskosten aus diesen Wohnungen während der abgabenbehördlich zur entsprechenden Wohnung festgestellten Jahre nicht zu erzielen. Angesichts des Fehlens von Beweisen für nach außen gerichtete Handlungen betreffend die Sanierung samt anschließender Inbestandgabe der Wohnungen a) Top 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansehen hätte können, war von den in den Abgabenerklärungen für die Jahre 2013 bis 2016 ausgezeichneten Summen der Absetzbeträge unter den Kostenpositionen „Instandhaltung zehntel“, „Instandsetzung“, „Herstellung“, „Herstellung gem. §§ 3-5“, „Aufwandsersatz § 10 MRG“ jeweils mit 0,00 € auf die Aufgabe des Sanierungsplans bezüglich der leerstehenden Wohnungen a) Top 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, rückzuschließen. Da die Wohnungen a) Top 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top 12 in den Jahren 2006 bis 2009, nicht als Einkunftsquelle angesehen werden konnten, waren die Kosten für die Wohnungen a) Top 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, rückzuschließen. Da die Wohnungen a) Top 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top 12 in den Jahren 2006 bis 2009, nicht als Ausgaben, welche gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig wären, anzuerkennen. Fehlt den Aufwendungen auf die zuvor genannten Wohnungen in den zuvor wohnungsbezogen genannten Zeiträumen der Werbungskostencharakter, so sind sie steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage und somit Kosten der privaten Lebensführung des Bf.. Können Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aus dem Zinshaus des Bf. durch Kürzung der auf die nicht für Bestandszwecke genutzten Wohnungen entfallenden Kosten beseitigt werden, so sind die Einkünfte aus den tatsächlich für Bestandszwecke genutzten Wohnungen des Gebäudes für die Streitjahre als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2006 bis 2010 anzuerkennen, womit die angefochtenen Bescheide in ihrem Bestand zu bestätigen sind.

Der Rechtsmeinung des Bf., wonach die Einkünfte aus dem in Rede stehenden Zinshaus in der A-Straße in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht „Liebhaberei“ wären, ist zu entgegnen, dass im Rahmen der Beurteilung des Zinshauses des Bf. auf dessen Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht das Gebäude, sondern grundsätzlich jede einzelne Wohnung gesondert danach zu untersuchen ist, ob sie eine Einkunftsquelle bildet. Da Wohnungen an verschiedene Personen in den Streitjahren vermietet gewesen waren, waren die einzelnen Wohnungen in dem Miethaus einer getrennten Beurteilung zu unterziehen. Steht ein Teil des Objektes jahrelang bloß leer, so führt dies - mangels eines auf eine Vermietung oder Verpachtung zurückzuführenden Wertzuges - nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Unbestritten ist, dass der Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 2006 bis 2010 bezogen hat. Hat der Bf. neben seinem Zinshaus eine Einkunftsquelle, die es ihm erlaubt, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich mit den aus den in Bestand gegebenen Zinshauswohnungen ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkungen den Leerstand der in Rede stehenden Wohnungen im Gebäude in der A-Straße zu leisten, so ist dies ein Indiz dafür, dass die Kosten für die Leerstehung der Wohnungen a) Top 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top 12 in den Jahren 2006 bis 2009, nicht aus einer Betätigung, die unter § 2 Abs. 3 EStG 1988 fällt, resultieren.

Die Zuordnung der zuvor angeführten Wohnungen während der zuvor wohnungsbezogen genannten Zeiträume zur privaten Lebensführung des Bf. ergibt sich aus den Verwaltungsaufgaben bei Mietwohnungen in Verbindung mit der Tatsache, dass die Kosten für Instandhaltungsmaßnahmen nicht auf die Mieter übertragen werden dürfen, folglich dessen die dem Bf. zugeflossenen Einnahmen aus den Mieten die auf die vermieteten Wohnungen bezüglichen Ausgaben zu decken haben.

Die Unvermietbarkeit der mietvertragsfreien Wohnungen für die Streitjahre war insofern als erwiesen anzunehmen, als das Gebäude des Bf. von der Hausverwaltung A-OHG und somit von einem Gewerbebetrieb im Sinn des § 117 GewO 1994 in den Jahren 2006 bis 2010 und darüber hinaus verwaltet wurde, zu dessen Aufgabenbereich generell sämtliche Tätigkeiten, die zur Verwaltung von bebauten und unbebauten Liegenschaften, deren Erhaltung, Instandsetzung, Verbesserung und Sanierung notwendig und zweckmäßig sind, zählen. Auf Punkt 4 der beim Finanzamt am 17.03.1997 eingelangten Vollmacht, demnach diese die Hausverwaltung zum Abschluss von die Liegenschaft betreffenden Verträgen, insbesondere Mietverträgen über Wohn- und Geschäftsräume, Versicherungsverträge im angemessenen Umfang, wobei Vergütungen der Versicherungsanstalt für die Vorarbeiten ohne Anrechnung auf das übliche Honorar gebühren, ermächtigt, sei verwiesen. Den Angaben der Hausverwaltung zum Zustand der Wohnungen in den Streitjahren war insoweit erhöhte Beweiskraft zu bescheinigen, als ein Immobilienverwalter gemäß § 117 Abs. 3 GewO 1994 eine fundierte Ausbildung nachzuweisen und am Ende einer umfangreichen Berufserfahrung eine Befähigungsprüfung abzulegen hat und zum Abschluss einer Vermögensschadenhaftpflichtversicherung verpflichtet ist. Die Anmeldung des Gewerbes „Immobilienverwalter“ ist nur unter strikten Auflagen möglich. Wird die Hausverwaltung A-OHG bevollmächtigt, ein Gebäude zu betreuen, so ist sie dazu verpflichtet, im Rahmen ihres Fachgebietes Feststellungen zu treffen und diese in einem zweiten Schritt dem Vollmachtgeber=Hauseigentümer zu vermitteln. Waren Wohnungen in dem in den Anwendungsbereich des MRG fallenden Zinshaus des Bf., das von einer den Anforderungen des § 117 GewO 1994 entsprechenden Immobilienverwaltung betreut wird, unvermietet, so war bei diesen Wohnungen von Objekten in tatsächlich sehr schlechten bis unbrauchbaren Zustand auszugehen. Waren die Mängel aller leerstehenden Wohnungen im Gebäude des Bf. nicht mit relativ einfachen Maßnahmen ohne größere Aufwendungen in den Streitjahren zu beseitigen, so war der gebäude- oder objektspezifische Leerstand als

unmittelbare Folge der finanziellen Verhältnisse des Bf. als Vermieter in den Streitjahren festzustellen.

Der Bestand eines der Art nach objektspezifischen Leerstands von Wohnungen im Haus des Bf. wurde a) durch den Inhalt des Schreibens der Realitätenkanzlei vom 12.09.2012, das vom Bf. als Nachweis der für Dritte nachvollziehbaren Absicht, leerstehende Wohnungen für Bestandzwecke zu nutzen, vorgelegt wurde, und b) die Erklärung des steuerlichen Vertreters, wonach der Klient – erfolglos - eigene Versuche, Mieter zu finden, unternommen hätte (Anzeigen bei der „Österreichischen Hochschülerschaft“, „ÖH“), dadurch, dass selbst das Bemühen des Bf., die leerstehenden Wohnungen in dem von der Hausverwaltung A-OHG betreuten Gebäude als Mietwohnungen auf dem Immobilienmarkt zu vermieten, unter Mitwirkung selbst einer Realitätenkanzlei erfolglos geblieben war, bestätigt. Bescheinigt das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 2.02.2013 zum Zustand des Gebäudes, dass das konkret in Frage stehende Gebäude nicht ernsthaft gefährdet sei, keine Feuchtigkeit eintreten würde, nicht einsturzgefährdet sei, die elektrischen Leitungen geerdet seien und notwendige Reparaturen durchgeführt worden wären, so ist beim Verhalten des Bf. als Eigentümer eines Hauses in einem guten Allgemeinzustand davon auszugehen, dass der Bf. das Zinshaus entsprechend seinen finanziellen Verhältnisse in den Streitjahren bewirtschaftet hat. Da es nicht genügt, dass der Bf. die Vermietung der Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, bloß ins Auge gefasst hat, und der auf Vermietung und Verpachtung der zuvor genannten leerstehenden Wohnungen im Zinshaus des Bf. gerichtete Entschluss des Bf. nicht klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, ist ein Zusammenhang der Leerstellungskosten des Bf. betreffend die Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 für die Jahre 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 für die Jahre 2007 bis 2010, c) Top 12 für die Jahre 2006 bis 2009, mit einer Betätigung, die unter § 2 Abs. 3 EStG 1988 fällt, nicht nachgewiesen.

Zur Unternehmereigenschaft gemäß § 2 UStG 1994 ist festzustellen, dass diese durch das Vorbringen des Bf. im Jahr 2012, wonach dieser bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung der in Rede stehenden Substandardwohnungen nach deren Sanierung plant, noch nicht begründet ist. Führt eine Betätigung zu Verlusten bzw. wird Vorsteuer abgezogen, obwohl der sich Betätigende keine ernsthafte, nach außen hin erkennbare Absicht zur Erzielung von Einkünften bzw. Einnahmen glaubhaft machen kann, so liegt nicht nur keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988, sondern auch keine unternehmerische Betätigung im Sinn des § 2 UStG 1994 vor.

Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht war sohin entscheidungswesentlich, ob eine ernsthafte Vermietungsabsicht des Bf. betreffend die Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, als klar erwiesen angesehen werden konnte. Hierbei war ausschließlich auf das vom Bf. nach außen hin Dritten gegenüber erkennbare Verhalten abzustellen, da für die Begründung der

Unternehmereigenschaft hinsichtlich der zuvor genannten Wohnungen in den zuvor wohnungsbezogen genannten Zeiträumen eine zeitpunktbezogene Betrachtungsweise erforderlich ist.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass die Hausverwaltung dem Finanzamt über den Wunsch des Bf. hinauf mit Schreiben vom 20.01.2012 (!) mitgeteilt hat, dass *„ein Verkauf der Liegenschaft geplant ist. Sollte dieser aufgrund der Höhe des erzielbaren Verkaufserlöses scheitern, wird die Einleitung eines § 18 Verfahrens zur Standardanhebung in Betracht gezogen“*. Nach neuerlicher Rücksprache mit dem Bf. hat die Hausverwaltung A-OHG ihre Angaben im letztgenannten Schreiben insoweit berichtigt, als sie dem Finanzamt mit Schreiben vom 5.03.2012 angezeigt hat, dass *„ein Verkauf der Liegenschaft nicht angedacht, sondern vielmehr eine Sanierung sowie anschließende Vermietung der freistehenden Wohnungen zum zulässigen Richtwertmietzins geplant ist. Aufgrund dieses Sachverhalts kann jederzeit eine neue Prognoserechnung erstellt werden.“*

Die aus dem mit 5.03.2012 datierten Schreiben der Hausverwaltung ersichtliche Zuordnung der in Rede stehenden leerstehenden Wohnungen der Ausstattungskategorie „D-unbrauchbar“ wird durch das Schreiben der Realitätenkanzlei A-GmbH vom 12.09.2012 mit der Beschreibung des Zustands der Wohnungen als *„ausnahmslos in sehr schlechtem bis unbrauchbaren Zustand“*, folglich dessen *„niemand bereit war, diese anzumieten.“*, bestätigt. Waren die Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, ausnahmslos in sehr schlechten bis unbrauchbaren Zustand, sodass niemand bereit war, diese in den vom Finanzamt festgestellten Zeiträumen in Bestand zu nehmen, so verschafften die beiden letztgenannten Schreiben Gewissheit über die mangelnde Eignung der leerstehenden Wohnungen zur Nutzung für Bestandzwecke und bestätigten damit die abgabenbehördlichen Feststellungen zum Leerstand der in Rede stehenden Substanzwohnungen im Zinshaus des Bf. in den Jahren 2006 bis 2010.

Aus der bloßen Vorlage des Schreibens der Realitätenkanzlei A-GmbH vom 12.09.2012, mit welchem bestätigt wird, dass es der A-GmbH *„trotz starker Bemühungen im Jahr 2008 nicht gelungen ist, die leer stehenden Wohnungen im Haus A-Straße zu vermieten“*, mit Hinweis darauf, dass *„dies vor allem daran liegt, dass die Wohnungen ausnahmslos in sehr schlechtem bis unbrauchbaren Zustand sind und daher niemand bereit war diese anzumieten“*, in Verbindung mit der unbewiesenen Behauptung einer Absicht, die Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, zu vermieten, ist eine Begründung einer Einkunftsquelle und Unternehmereigenschaft des Bf. nicht zwingend abzuleiten.

Hierzu hätte es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs weiterer nach außen gerichteter Handlungen oder über die Absichtserklärung hinausgehender sonstiger Umstände - wie etwa bindender Vereinbarungen mit Dritten-, durch welche die behauptete Absicht belegt werden könnte, bedurft. Auf Grund der vorliegenden Aktenlage steht für das Bundesfinanzgericht jedoch als erwiesen fest, dass der Bf. keine derartigen Handlungen

bezüglich der Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, gesetzt hat, welche jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer beabsichtigen zukünftigen Vermietung ansehen würde.

Über das BFG-Schreiben vom 3.09.2018 hinaus, mit dem der Bf. u.a. darum ersucht wurde, +) die Vermietungsbemühungen betreffend die von der belangten Behörde genannten Wohnungen, deren Leerstehung aufgrund der Aktenlage festzustellen war, offen zu legen und nachzuweisen, +) in Hinblick auf das Schreiben vom 17.09.2012, demzufolge es einer Renovierung bedürfe, deren Kosten z.B. durch Bankkreditraten, die mit höheren Mietzinseinnahmen gegenfinanziert werden hätten können, die Gründe, die nicht nur einer angestrebten, sondern einer tatsächlichen Vollmietung entgegengestanden wären, offen zu legen, zeigte der Bf. dem BFG in Form der Übermittlung u.a. der Beschwerden gegen die Abgabenbescheide für die Jahre 2012 bis 2016 an, die bereits im Beschwerdeverfahren zur Geschäftszahl RV/7101912/2012 vertretene Rechtsmeinung beizubehalten. Da der Bf. weder bindende Vereinbarungen, welche die ernsthafte Vermietungsabsicht bezüglich der Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, belegen könnten, noch andere über die Absichtserklärung hinausgehende sonstige Umstände behauptet hat, noch solche aus der Aktenlage ersichtlich sind, kann der von der Rechtsprechung für eine Anerkennung geforderte klar und eindeutig erwiesene Entschluss des Bf. auf eine ernsthafte Vermietungsabsicht hinsichtlich der Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, nicht als erwiesen angenommen werden. Dem Bf. kann sohin auf Grund der vorliegenden Rechtsprechung in den Jahren 2006 bis 2010 mangels Unternehmereigenschaft (als zukünftiger Vermieter der für die Entscheidung über die Beschwerde relevanten Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009) keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bezüglich die Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009 zukommen, noch liegt den aus den zuvor genannten Wohnungen in den zuvor wohnungsbezogen ausgezeichneten Jahren eine ertragsteuerlich relevante Einkunftsquelle zugrunde.

Aufgrund der jahrelangen Nichtvermietung der in Rede stehenden Substandardwohnungen im Zinshaus des Bf. und mangels nach außen offensichtlicher und nachhaltiger Bemühungen, die streitrelevanten Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, in einen brauchbaren Zustand im Sinne des § 15a MRG zu versetzen bzw. die Wohnungen der Ausstattungskategorie D-unbrauchbar auf die Kategorie D-brauchbar oder in eine höhere Wohnungsausstattungskategorie anzuheben, war die Einkunftsquelleneigenschaft bezüglich der in Rede stehenden Wohnungen für die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung

festgestellten Jahre mangels steuerlich relevanter Betätigung des Bf. zu verneinen, womit auch keine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Betätigung des Bf. bezüglich der Wohnungen a) Top Nr. 1-2, 1A, 15, 16, 19-20 in den Jahren 2006 bis 2010, b) Top Nr. 10, 13-14 in den Jahren 2007 bis 2010, c) Top Nr. 12 in den Jahren 2006 bis 2009, vorliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall war eine ordentliche Revision nicht zulässig, weil die Rechtsfrage, dass eine bloß beabsichtigte, aber nicht durch ernsthafte Handlungen Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Betätigung keine Einkunftsquelle darstellt und einen Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht zulässt, von der im Erkenntnis zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig geklärt ist, weshalb die Revision im vorliegenden Fall für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 19. Juni 2020