

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Pschera Steuerberatung GmbH, Gösser Straße 60, 8700 Leoben, über die Beschwerde vom 20. November 2013 gegen die zur Steuernummer 68-060/6613 ergangenen Bescheide des ***FA*** (nun Dienststelle des Finanzamtes Österreich) vom 22. Oktober 2013 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2000 – 2010 zu Recht erkannt:

I. Die Berufung/Beschwerde vom 20. Nov. 2013 gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 - 2003 und 2005 - 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung/Beschwerde vom 20. Nov. 2013 gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird im Umfang der Berufungsentscheidung des UFS vom 15. Juni 2011, RV/2100071/2008 stattgegeben. Im Übrigen wird die Berufung/Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung/Beschwerde vom 20. Nov. 2013 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 - 2010 wird teilweise stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die geänderten Bemessungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer 2000 – 2010 und Einkommensteuer 2004 sowie die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage 2 angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Inhaltsverzeichnis

Seite

Parteienvorbringen/Verfahrensgang	3-13
BFG-Erwägungen:	
I. Sachverhalt/Beweiswürdigung:	
1. Vorgeschichte	14-17
2. HNr 111 baubehördliches Bewilligungsverfahren 2000	17-20
3. Bauphase 2000 - 2008	20-31
3.1 Wohnbauförderverfahren - Teil 1	24/25
3.2 Projektänderungen	25-29
3.3 Zusatzprojekte	29/30
3.4 HNr 111 Benützungsbewilligung 7/2008	30
4. Carport/Stützmauer	31-33
5. Fliesen XY	35-38
6. Wohnbauförderverfahren - Teil 2	38-40
7. Nutzungsüberlassung an den Bruder	41-45
8. Privatnutzung des Bf	45-47
9. Neubau HNr 111a	48/49
10. Projekt „(Markenbezeichnung)“	50
11. Prognoserechnung	50-56
II. Rechtslage	56-71
III. rechtliche Würdigung:	
1. Wirtschaftsgebäude	71/72
2. Objekt HNr 111	72-89
3. Verjährung	90

1. Im anhängigen Verfahren ist zu klären, ob die vom Beschwerdeführer (Bf) im Zeitraum 2000 - 2010 durchgeführte Bewirtschaftung seines Immobilienbesitzes im südweststeirischen (Ort-X) eine Vermietungstätigkeit im umsatz- und ertragsteuerlichen Sinn darstellt (Ansicht des Bf) oder steuerlich unbeachtlich ist (Position des Finanzamtes X/FA).

Der Standpunkt des FA resultiert aus dem Ergebnis einer im Jahr 2013 durchgeführten Außenprüfung (AP) für 2008 – 2010, bei welcher festgestellt wurde, dass den vom Bf seit 1999 aus einer Vermietungstätigkeit in (Ort-X), (Straßenbezeichnung) 111 (nachfolgend kurz „HNr 111“ für die Hausnummer) erklärten Werbungskostenüberschüssen umfangreiche Gebäudeinvestitionen (Um- /Zubau) zugrunde lagen, denen lediglich in den Jahren 2009 und 2010 geringfügige Einnahmen aus einer als nicht fremdüblich erachteten Vermietung an den Bruder gegenüberstanden. Das FA sah ernsthafte Vermietungsbemühungen des Bf als nicht erwiesen an und verneinte auch eine unternehmerische Betätigung im Zusammenhang mit dem Objekt HNr 111.

2. Nachdem die Vermietungstätigkeit des Bf bereits im Zuge von Vorprüfungen in den Jahren 1999 (Prüfungszeitraum/PZR 1995-1997+ UVA 1998) bzw. 2006 (PZR 2001-2004) als voluptuarverdächtig eingestuft worden war, erfolgten die Veranlagungen ab 1998 gem. § 200 BAO mit vorläufiger Anerkennung der erklärten Werbungskostenüberschüsse bzw. Vorsteuerabzüge.

3. In der Niederschrift zur verfahrensgegenständlichen AP-Schlussbesprechung (SB) vom 2. Okt.2013 verwies das FA darauf, dass aus dem Vorprüfungsverfahren *„noch einige für die Liebhabereibeurteilung möglicherweise bedeutsame Fragen“* offengeblieben seien.

Im Rahmen einer Vorprüfung zur Liebhabereibeurteilung sei zunächst eine allfällige Wohnversorgung naher Angehöriger oder Nutzung für eigene Wohnzwecke zu prüfen gewesen.

Nach dem AP-Ergebnis hätten beim Objekt (Ort-X) HNr 111 fehlende Vermietungsbemühungen (Mietersuche lediglich über Beziehungen zum Bürgermeister) und eine verzögerte Behebung von Baumängeln zu einem langjährigen Leerstand des Hauses und zur Entwertung der Einrichtung geführt. Zudem seien *„beim Gerichtsprozess (..) anscheinend keine Mieterentschädigung ausgehandelt“* worden. Schließlich sei *„bis dato (nach 12 Jahren) noch nicht geklärt, ob das ganze Haus vermietet wird oder ein privater Bereich entstehen soll etc.“*

Aus den genannten objektiven Umständen gehe das FA vom Fehlen einer Einkünfterzielungsabsicht aus und nehme für das geprüfte Objekt von Anbeginn weder eine „große Vermietung“ iSd § 1 Abs. 1 LVO noch eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG an. Die ab 1999 ausgewiesenen Verluste und der Vorsteuerabzug sowie die auf die Einnahmen entfallende Umsatzsteuer seien nicht zu berücksichtigen (AP-NS 2.Okt.2013, BFG-Akt OZ 117).

4. Die steuerliche Vertretung des Bf hielt dem abgabenbehördlichen Standpunkt den unmittelbar nach erfolgter Fertigstellung des Mietobjekts erfolgten Abschluss von Mietverträgen für vier Wohneinheiten entgegen, wobei die Vermietung von drei Wohneinheiten an den Bruder samt Familie lediglich als kurzfristige Übergangslösung während dessen Bau eines eigenen Einfamilienhauses in (Ort-X) gewesen sei. Eine weitergehende Vermietung sei aufgrund einer mangelhaften Verlegung von Bodenfliesen im gesamten Gebäude zur Vermeidung einer weitergehenden Beschädigung der Fliesen und der Gefahr daraus entstehender Folgekosten (Beistellung von Ersatzwohnungen) nicht möglich gewesen und eine Fremdvermietung in der Folge unterblieben. Zudem hätte eine Vermietung vor Abschluss des Gerichtsprozesses mit dem Fliesenverlegebetrieb die Vernichtung von Beweismitteln zur Folge gehabt.

Die spätere Sanierung habe sich aufgrund der unterbliebenen Vermietung auf eine – im Vergleich zu einem vollständigen Fliesenaustausch deutlich kostengünstigere - Verfüllung der Hohlräume unter den Fliesen beschränken können. Die so erreichte Kostenersparnis habe den durch Nichtvermietung verlorenen Mietertrag mehr als kompensiert.

Die geringe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des beauftragten Fliesenverlegebetriebes habe den Bf zur Abstandnahme von der Einforderung eines „*schwierig zu beweisenden Mietausfalls*“ und zum Abschluss eines Vergleichs mit geringem Betrag bewogen.

Die Fliesensanierung habe sich einerseits durch eine im Spätherbst 2012 diagnostizierte Krebserkrankung des Bf verzögert (Operation im Juni 2013), andererseits sei „*ja auch noch der Bau des zweiten Objekts zu überwachen*“ gewesen.

Da der endgültige Entschluss zur Vermietung in der Beantragung der Wohnbauförderung zum Ausdruck komme, welche die Vorlage von gültigen Hauptmietverträgen voraussetze, erübrige sich die Frage nach dem Entstehen eines privaten Bereiches. „*Für privat genutzte Wohnungen des Gebäudeeigentümers, die nicht als Hauptwohnsitz dienen, besteht kein Anspruch auf Wohnbauförderung.*“

Aufgrund der großen Nachfrage bedürfe es in (Ort-X) keiner besonderen Vermietungsbemühungen. Zudem seien solche für ein aufgrund von Mängeln nicht vermietbares Mietobjekt nicht sinnvoll (Stb-Stellungn. zur SB v. 2.Okt.2013, BFG-Akt OZ 117).

5. Aufgrund des AP-Ergebnisses wurden die bis dahin vorläufig ergangenen Umsatzsteuer/UST- und Einkommensteuer/Est-Bescheide für 1999 – 2010 durch endgültige Bescheide ersetzt, in denen die Betätigung des Bf in (Ort-X) keine Berücksichtigung fand.

Im zugehörigen AP-Bericht vom 11.Okt.2013 ging das FA davon aus, dass Aufgrund der vor Durchführung einer Liebhabereiprüfung durchzuführenden Vorprüfung für den gesamten Zeitraum 1999 bis zumindest 2013 wegen fehlender Einkunftsquelle weder eine Betätigung iSd

EstG bzw. eine „große Vermietung“ iSd § 1 (1) LVO, noch eine unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 (1) UStG gegeben sei.

In Ergänzung zur Niederschrift von der Schlussbesprechung begründete das FA dieses Ergebnis mit der Unmöglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses aufgrund der langen Bauzeit, verursacht durch Probleme mit bauausführenden Unternehmen ab Beginn der Bautätigkeit. Durch die 10jährige Leerstehung sei es zudem zu einer Entwertung des Gebäudes und der Einrichtung durch Nichtnutzung gekommen. Bei einem frühest anzunehmenden Beginn von Fremdvermietungen ab 2014 sei nach den objektiven Umständen kein Gesamtgewinn erzielbar.

Aufgrund der festgestellten Umstände sah das FA auch die Vermietungsabsicht des Bf nicht als erwiesen an (unterbliebene Einforderung einer Mietentgangsentschädigung im Gerichtsprozess gegen den Fliesenverlegebetrieb; lange Zeitspanne bis zum Beginn der Fliesenreparatur nach Prozessende). Für eine Berücksichtigung von Vorwerbungskosten fehle es an bindenden Vereinbarungen oder sonstigen, über Absichtserklärungen hinausgehenden Umständen zum Nachweis einer ernsthaften Vermietungsabsicht (Verbindungen zum derzeitigen Bürgermeister seien dafür unzureichend).

Insbesondere war für das FA aber nach zwölf Jahren noch immer fraglich, ob fremdübliche Mietverhältnisse vorlägen oder Wohnungen zur Wohnversorgung naher Angehöriger bzw. für eigene Wohnzwecke genutzt würden.

Letztlich kam das FA zum Ergebnis, dass das Gesamtbild der Verhältnisse von Anbeginn an für die Bewahrung eines alten Familienbesitzes bzw. eine Kapitalanlage mit Rentabilität durch steuerliche Vorteile spreche (Hauptwohnsitz des Bf von 1994-2004 im Mietobjekt, 1999 „Erbe“ von der Mutter, zumindest bis 2014 keine Aktivitäten für eine fremdübliche Vermietung).

6. Die Berufung vom 20.Nov. 2013 gegen die im Sinne der AP-Feststellungen ergangenen USt- und ESt-Bescheide 1999 - 2010 war lediglich insofern begründet, als der Bf hinsichtlich der Bescheide für 1999 – 2006 auf den Eintritt der Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit d BAO bzw. bezüglich der Umsatzsteuerbescheide auch auf eine Verletzung des Rechtes auf Vorsteuerabzug nach Art 167 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verwies und im Übrigen eine nachfolgende Ergänzung ankündigte.

Ein Detailbegehren aus der Berufung betreffend den ESt-Bescheid 2004 ist nicht mehr strittig, nachdem ihm vom FA in der BVE entsprochen wurde.

6.1. In der eine Jahr später eingebrachten Ergänzung vom 27.Nov. 2014 zur Berufung gegen die AP-Bescheide vom 22.Nov.2013 verwies der steuerliche Vertreter des Bf darauf, dass „das *Vermietungsprojekt im (Ort-X) im Laufe des Jahres 2014 konkrete Formen angenommen*“ habe. Das Objekt werde nun „*als hochwertige Appartementanlage*“ unter dem Namen „(Vulgoname-

Variante2)“ gemäß einem seit Mai 2014 entwickelten Gesamtkonzept am Markt angeboten. Nach endgültiger Fertigstellung seien „kurz vor Saisonende schon die ersten Vermietungen“ erfolgt. Ab 2015 werde die Vermietung durch die dzt. in Gründung befindliche „(Vulgoname-Variante2) GmbH“ (zu 100% „im Eigentum“ der Gattin des Bf) durchgeführt werden, an die der Bf die Räumlichkeiten vermieten werde. Die Gattin werde die Appartementanlage gemeinsam mit einer Mitarbeiterin mit langjähriger Erfahrung in diesem Bereich betreiben. Der – für die steuerliche Beurteilung wesentliche - Mietvertrag werde voraussichtlich bis Ende Febr. 2015 vorgelegt werden können.

6.2. Ende Febr. 2015 gab der steuerliche Vertreter eine weitere Verschiebung der Mietvertragsvorlage bekannt, da sich der Abschluss des Mietvertrages mit der „(Vulgoname-Variante2) GmbH“ aufgrund einer im Jänner 2015 erforderlich gewordenen Notoperation des Bf verzögert habe. Zudem gelte es noch ein rechtliches Problem mit dem Bruder zu klären.

6.3. Ende Mai 2015 teilte der Vertreter mit, dass der Mietvertrag voraussichtlich mit Wirkung ab 1.Juli 2015 abgeschlossen werde. Die Firmenbucheintragung der „(Vulgoname-Variante2) GmbH“ sei erst am 20.Mai 2015 erfolgt. Nun stehe noch die Erteilung der Gewerbeberechtigung aus (BFG-Akt, Oz 93).

6.4. Am 14.Juli 2015 langte beim FA eine „entsprechend adaptierte Berufung vom 20.Nov.2013“ ein.

In weitgehender Wiederholung des bisherigen Vorbringens, verwies der Bf darauf, dass die Vermietung von Ferienwohnungen schon immer naheliegender gewesen sei als eine Dauervermietung (Wohnungsgrößen im Objekt HNr 111, Nähe zum Schloss (Ort-X), begrenzte zeitliche Ressourcen des Bf).

Nach dem Entschluss zur Errichtung eines weiteren Mietobjekts in unmittelbarer Nähe, sei eine Vermietung während der Bauphase nicht erfolgversprechend erschienen. Auch die Erkrankung des Bf habe zum Unterbleiben der Vermietung beigetragen.

Es werde die Durchführung eines Lokalausweises zum Nachweis der nunmehrigen Vermietung beantragt. Der angekündigte Mietvertrag mit der „(Vulgoname-Variante2) GmbH“ werde nach Durchführung des Ausweises nachgereicht (BFG-Akt, OZ 1).

7. Am 2.Okt 2015 ergingen – bis auf die ESt 2004 - abweisende Beschwerdeentscheidungen (BVE) zu den angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2000 - 2010. Bezüglich der ESt 2004 erfolgte eine – hier nicht interessierende – Teilstattgabe betreffend die selbständigen Einkünfte des Bf.

7.1. Zum Jahr 1999 wurde lediglich eine BVE-Begründung ausgefertigt (Bescheidbegründung betreffend USt und ESt 1999-2010 v. 17.Sept.2015 (BFG-Akt OZ 70).

Eine vollständige, inhaltlich mit der Begründung vom 17.Sept. 2015 übereinstimmende BVE zur USt und ESt 1999 wurde im Verlauf des finanzgerichtlichen Verfahrens nachgeholt und das Rechtsmittel nach einem dagegen eingebrachten Vorlageantrag am 18.Juli 2022 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

Da die steuerliche Vertretung einer Verbindung mit der zum Rechtsmittel gegen die Bescheide 2000 – 2010 anberaumten mündlichen Verhandlung am 26.Juli 2022 nicht zustimmte, wird für 1999 nach Durchführung der im Vorlageantrag vom 13.Juli 2022 gemäß § 274 (1) Z 1 BAO beantragten mündlichen Verhandlung eine gesonderte Erledigung ergehen.

7.2. In der BVE-Begründung vom 17.Sept.2015 führte das FA zur fortgesetzt und im Sinne des § 200 (2) BAO endgültigen Beurteilung der „Vermietungstätigkeit“ des Bf in (Ort-X) als nichtunternehmerisch bzw. ertragsteuerliche Voluptuarbetätigung im Wesentlichen die bereits im AP-Verfahren vertretenen Argumente an.

Für das ab 1999 renovierte Gebäude HNr 111 seien nach dem durchgeführten Verfahren bis 2010 Umbau- und Anschaffungskosten von rd 1.000.000,- € angefallen, denen lediglich in den Jahren 2009 und 2010 geringfügige Mieteinnahmen aus einer vorübergehenden Vermietung an den Bruder des Bf (5.506,97 € bzw. 13.1216,68 €) gegenüberstünden (eine erklärte Nutzungseinlage des Bf sei nicht anzuerkennen).

In den Jahren bis 2008 seien gar keine Einnahmen erzielt worden. Stattdessen habe der Bf von 1999 bis 2004 seinen behördlichen Hauptwohnsitz im sanierten Wohnhaus HNr 111 innegehabt. Dies schließe eine unternehmerische Nutzung/Vermietung völlig aus.

Den Unterlagen aus dem Gerichtsverfahren betreffend die mangelhafte Fliesenverlegung sei zu entnehmen, dass ein Mietenentgang des Bf mangels Darstellbarkeit bzw. Beweisbarkeit nicht geltend gemacht worden sei. Dies bestätige aus Sicht des FA, dass eine Vermietung zu fremdüblichen Mietzinsen und damit eine unternehmerische Nutzung nicht stattgefunden habe.

Aus einkommensteuerlicher Sicht habe der Bf eine ernsthafte Absicht zur späteren Vermietung nicht dargetan, weil auch nach dem Wegfall des eingewendeten Vermietungshindernisses (Rechtsstreit mit dem Fliesenverlegebetrieb) im Sept. 2012 mit der Vermietung nicht begonnen worden sei. Die vorgebrachten Gründe seien rein subjektiv (fehlende zeitliche Ressourcen) und würden das Unterbleiben einer ernsthaften Vermietung über einen Zeitraum von 14 Jahren nicht rechtfertigen. Vielmehr leite das FA aus dem Vorbringen des Bf und dem weiteren Verfahrensergebnis ab, dass auch nach 2008 bis zumindest Juli 2015 keine ernsthafte Vermietungsabsicht bestanden habe, sondern es dem Bf um die Erhaltung des Familienbesitzes in guter Lage gegangen sei.

Eine andere Beurteilung könne allenfalls aufgrund geänderter Bewirtschaftung ab 2015 anzunehmen sein, doch ändere dies nichts an der Beurteilung für den Verfahrenszeitraum, für den das FA sowohl umsatz- als auch ertragsteuerlich von steuerlicher Unbeachtlichkeit ausgehe.

8. Im Vorlageantrag an das BFG machte der Bf die Verletzung der abgabenbehördlichen Verpflichtung zur Sachverhaltsermittlung geltend und verwies auf die Unschlüssigkeit der vom FA angenommene Motivation (Wahrung des Familienbesitzes) angesichts der durch den Umbau entstandenen Größe des Objekts HNr 111 (Erweiterung vom Einfamilienhaus mit 159 m² Geschoßfläche auf 930 m² Geschoßfläche und zehn eigenständige Wohneinheiten/WE). Ein Verkauf der neu geschaffenen Wohnungen würde den Familienbesitz gerade nicht erhalten. Eine Eigennutzung von zehn Wohnungen widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens ebenso, wie deren bewusster langjähriger Leerstand nach erfolgter Errichtung. Tatsächlich sei das Mietobjekt zunächst infolge der zehnjährigen Umbauphase und für weitere fünf Jahre aufgrund von Baumängeln nicht vermietbar gewesen. Im 16. und 17. Jahr seien dann aber nachweislich fremdübliche Vermietungen erfolgt.

Die angekündigte Ergänzung des Vorlageantrages blieb der Bf bis zur Vorlage an des BFG neuerlich ebenso schuldig, wie die im abgabenbehördlichen Verfahren mehrfach angekündigte Vorlage des Mietvertrages mit der (Markenbezeichnung) GmbH.

9. Im Vorlagebericht an das BFG enthielt sich das FA eines weiteren Vorbringens.

10. Ebenso beschränkte sich das FA im Rahmen einer weiteren AP im Jahr 2017 (betreffend den Zeitraum 2012 – 2014) hinsichtlich der Vermietungstätigkeit des Bf in (Ort-X) auf die Fortsetzung der im anhängigen Verfahren vertretenen Position, ohne ergänzende Ermittlungen durchzuführen.

Über das Rechtsmittel gegen die aufgrund dieser Folge-AP ergangenen Bescheide wird vom BFG gesondert entschieden werden.

Auch in der nachgeholten BVE für 1999 und dem dazu eingebrachten Vorlageantrag ergänzten die Verfahrensparteien ihr Vorbringen nicht.

11. Im gegenständlichen BFG-Verfahren wurden in einem umfangreichen Ermittlungsverfahren die baubehördlichen Akten zur Bautätigkeit auf dem betroffenen Familienbesitz in (Ort-X), der Wohnbau-Förderakt der Landesregierung zum Umbauprojekt beim Wohnhaus HNr 111, die Akten zu den zivilgerichtlichen Verfahren zwischen dem beim Bauprojekt beauftragten Fliesenverlegebetrieb und dem Bf sowie die Stromverbrauchsdaten für die beiden Gebäude HNr 111 und HNr 111a ab 1999 beigebracht und ausgewertet.

Sowohl das FA als auch der langjährige steuerliche Vertreter des Bf nahmen die Gelegenheit zur Einsicht in die beigezeichneten Akten wahr und gaben anschließend ausführliche Stellungnahmen ab (BFG-Akt OZ 156-158 bzw. OZ 159).

11.1. Der steuerliche Vertreter des Bf hielt in einer umfangreichen schriftlichen Stellungnahme vom 28.Aug.2019 unter Anschluss von 72 Beilagen am bisherigen Standpunkt fest.

In Ergänzung des bisherigen Vorbringens führte der Vertreter u.a. aus, dass sich der Bf, nach einem im Jahr 1999 gemeinsam mit dem Bruder verfolgten Bauvorhaben betreffend das alte Wirtschaftsgebäude, ab 2000 auf die Umgestaltung des Wohnhauses HNr 111 konzentriert habe.

Bei diesem Bauvorhaben sei die Bautätigkeit in eine erste Phase von Sommer 2000 – Sommer 2001 (beendet durch Konkurse von zwei beauftragten Unternehmen) und in einer zweiten Phase von Herbst 2007 – Winter 2008/2009 erfolgt. In der Ruhephase vom Herbst 2001 bis Sommer 2007 seien lediglich unbedingt notwendige substanzerhaltende Baumaßnahmen durchgeführt worden. Im Ergebnis sei das Gebäude bis 2008 unbewohnbar und damit unvermietbar gewesen. 2008 sei es zudem zur mangelhaften Verlegung der Bodenfliesen gekommen.

Umfangreiche Ausführungen in der Stellungnahme vom Aug. 2019 betrafen den Problembereich mangelhafte Fliesenverlegung, wobei der steuerliche Vertreter den vor- und zivilgerichtlichen Verfahrensverlauf bis zum gerichtlichen Vergleich vom 21.Sept.2012 im Wesentlichen unter Zitierung des eigenen Vorbringens und Anschluss der zugehörigen Schriftsätze darstellte.

Zum Fehlen einer Feststellung über gebrochene Fliesen im Gerichtsgutachten vom 11.Juni 2010 verwies der Vertreter auf die Unmöglichkeit einer Besichtigung bei der Befundaufnahme.

Zur geplanten Nutzung des Objekts HNr 111 bezeichnete er nun die Dauervermietung als *„stets nur eine von grundsätzlich mehreren möglichen Nutzungsoptionen für das Objekt“*. Aufgrund der guten Lage (nahe dem Ortskern und zugleich in unmittelbarer Nähe zum Schloss (Ort-X)) sei die Vermietung von Ferienwohnungen aber stets naheliegender gewesen als eine Dauervermietung.

Der Bau einer Zufahrtsstraße, eines Schwimmbades und einer Stützmauer ab 2007 belege, dass bereits frühzeitig an einer kurzfristigen Vermietung von Ferienwohnungen gearbeitet worden sei. Für eine Dauervermietung zu Wohnzwecken wäre die bestehende Zufahrt auch ohne Stützmauer jedenfalls ausreichend gewesen. Doch ergebe *„für eine Nutzung als Ferienwohnungsanlage (...) eine Stützmauer sicherlich ein schöneres Bild.“*

Während der Bauphase sei noch keine Festlegung auf eine spätere Nutzungsart erfolgt. Die Inanspruchnahme der Wohnbauförderung habe lediglich eine erste Vorentscheidung und keine endgültige Festlegung dargestellt.

Zum Verfahren betreffend Wohnbauförderung verwies der Vertreter auf einen Fehler im Förderakt. Nicht die Wohnungen W 1 und W 5 seien aus der Förderung ausgenommen gewesen, sondern die im EG befindlichen Wohnungen W 3 und W 4, die im letztlich umgesetzten Nutzungskonzept für eine Allgemeinnutzung durch die Gäste vorgesehen seien. Der Bf habe die Förderstelle im Jahr 2013 auf den Fehler betreffend Bezeichnung der nicht geförderten Wohneinheiten hingewiesen, als die Nutzung des Objekts HNr 111 als Ferienwohnanlage mit den ehemals als W 3 und W 4 geplanten Wohnungen als Frühstücksraum, Küche und Aufenthaltsraum bereits festgestanden sei.

Durch den während der „Zwangspause“ (BFG-Anm: Gerichtsverfahren XY) wachsenden Druck der Förderstelle sei die Vermietung von Ferienwohnungen wieder mehr in den Blickpunkt gerückt.

Da ein Ende des Rechtsstreites nach der Aufhebung des Ersturteils im Gerichtsprozess XY im Sept.2011 nicht absehbar gewesen sei, sei es sinnvoll erschienen, die „Vermietungszwangspause“ zur Errichtung eines weiteren Gebäudes (HNr 111a) zu nutzen (Erstellung der Einreichunterlagen im Herbst 2011/Bauverhandlung Frühjahr 2012).

Die Planung sei von vorne herein auf eine gemeinsame Nutzung mit dem Objekt HNr 111 ausgerichtet gewesen (wesentliche Infrastruktureinrichtungen des Appartementhotels (Küche, Rezeption etc.) befänden sich im Objekt HNr 111. Insofern sei – nach der Vorentscheidung betreffend den Bau der Stützmauer – spätestens mit der Errichtung des Gebäudes HNr 111a die Entscheidung für eine Nutzung beider Objekte im Rahmen einer Vermietung als Ferienwohnungen gefallen.

Parallel zum Neubau HNr 111a, mit Baukosten von insgesamt mehr als 1,600.000,- € im Zeitraum 2012 – 2015, sei das endgültige Bewirtschaftungskonzept entwickelt worden (Mai 2013 Registrierung der Marke „(Markenbezeichnung)“; Herbst 2014 erste Vermietungen; 2015 Betriebsaufnahme durch die (Markenbezeichnung) GmbH; ab Juli 2015 Bewertungen zum „(Markenbezeichnung) Apartmenthotel“ auf der Internet-Plattform zzz). In den Jahren 2015 – 2017 seien aus den beiden Objekten HNr 111 und HNr 111a Umsätze mit aufsteigender Tendenz erzielt worden.

Der Leerstand im Objekt HNr 111 habe nach der Fliesensanierung letztlich ein Jahr betragen und sei durch die laufenden Bauarbeiten beim benachbarten Objekt HNr 111a bedingt gewesen, deren Beeinträchtigungen den Ruf der neuen und im Rahmen des Appartementhotelbetriebes bewirtschafteten Ferienwohnungsanlage gefährdet hätten. Ab Herbst 2014 seien jedoch erste Vermietungen erfolgt.

Bei der im Jahr 2016 durchgeführten Nutzungsänderung im Inneren des Objekts HNr 111 (von „*Wohnungen in Hotelbetrieb*“) sei im vergrößerten Erdgeschoß (EG) mit integrierter Veranda ein Aufenthaltsbereich für Gäste geschaffen worden. Im Obergeschoß (OG) sei es gegenüber dem Einreichplan vom Nov 2007 lediglich zu geringfügigen Verschiebungen bei den Wohnungsgrößen gekommen. Der „*Spitzboden*“ (Dachgeschoß/DG) diene nunmehr als „*Schlafstelle und Aufenthaltsraum für die Mitarbeiter*“.

Als Zeichen für die Vermietungsabsicht des Bf nannte der steuerliche Vertreter die Inanspruchnahme der Wohnbauförderung samt Vorlage von vier Mietverträgen vom Jänner 2009 an die Förderstelle, die räumlichen Aufteilung und Ausstattung des Objekts (mit 9 Nasszellen (Bad und WC) – davon je eines im Kellergeschoß (KG) und im „*Spitzboden*“, 8 Küchen und 8 Wohnungseingangstüren), die Errichtung der Zufahrtsstraße im Jahr 2007, die Ausweitung der Nutzfläche von rd. 110 m² auf 572,2 m² bzw. des teilweise als Garage genutzten KG von 18 m² auf 380 m² Baufläche und die Höhe der Umbaukosten für das Objekt HNr 111 von rd. 1 Million Euro.

Der Stellungnahme vom Aug. 2019 angeschlossen war ua. eine undatierte, in Schillingwährung erstellte Prognoserechnung, die nach der Darstellung des Vertreters bereits bei einer im Zuge der AP durchgeführten Akteneinsicht vom Mai 2013 als Unterlage aus den AP-Verfahren für 2001-2004 vorhanden gewesen sein soll (BFG-Akt OZ 159 B. 71)

12. Das FA erachtete aufgrund des Inhalts der im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren ergänzten Unterlagen eine ursprünglich geplante Vermietung des Objekts HNr 111 nunmehr als glaubhaft, ging aber von „*Unterbrechungen der Einkunftsquelle*“ innerhalb des Verfahrenszeitraumes aus.

Als Zeiträume einer Einkunftsquelle und unternehmerischen Betätigung beurteilte das FA

- 1.4.2000 – 31.12.2001 (Vorlaufzeit für die Planung vor dem Antrag auf Baubewilligung bis Ende einer angemessenen Reaktionszeit auf die Konkurse beauftragter Unternehmen)
- 1.1.2007 – 31.12.2008 (Bauphase als Ausdruck objektiver Bemühungen zur späteren Vermietung).

In den übrigen Zeiträumen des Verfahrenszeitraumes sah das FA mangels erkennbarer Vermietungsabsicht weiterhin weder die Voraussetzungen für eine Beurteilung als Einkunftsquelle noch als an eine unternehmerische Betätigung als erfüllt an.

Die Aufnahme einer steuerlich beachtlichen Betätigung in den Folgejahren sei durchaus denkbar, doch sei eine Vermietungsabsicht nicht aufgrund einer späteren Vermietung rückwirkend als erwiesen anzusehen.

13. Auch die nach dem Tod des Bf (Febr. 2000) beauftragte neue steuerliche Vertretung nahm beim BFG Akteneinsicht und nahm in der gemäß § 274 (1) Z 1 BAO durchgeführten mündlichen Verhandlung zum Ergebnis Stellung.

14. Am 26. Juli 2022 legten beide Verfahrensparteien in der mündlichen Verhandlung neue Beweismittel in Form von Fotodokumenten vor.

Die Fotos der Beschwerde führenden Partei dienten der Dokumentation des Ausmaßes von Fliesenschäden durch die Fa XY und ihrer Beseitigung im Jahr 2013.

Das FA legte Fotos von der Besichtigung des verfahrensgegenständlichen Mietobjekts im Zuge der AP im März 2013 vor.

Inhaltlich erinnerte die Beschwerde führende Partei in der mündlichen Verhandlung daran, dass der verstorbene Bf im Hauptberuf Arzt gewesen sei, wenn auch seit seiner Jugend aus Interesse mit dem Immobilienbereich befasst. Als grundsätzlich wirtschaftlich orientierter Mensch mit dem Ziel „etwas zu schaffen“ habe er die Vision eines Großprojekts vor Augen gehabt. Doch sei er als „Halbprofi“ in der Immobilienbranche an unzuverlässige Unternehmen geraten.

Die Mängel aus der Fliesenverlegung seien, wie in den vorgelegten Beweisfotos dokumentiert, massiv gewesen und würden bis heute immer wieder zum Bruch von Fliesen führen.

Das Unterlassen einer Vermietung während der Zivilprozesses wegen der aufgetretenen Fliesenmängel sei auf Anraten des Rechtsvertreters zur Beweissicherung und Schadensminimierung erfolgt. Die aufhebende OLG-Entscheidung habe die Notwendigkeit einer vollständigen Entfernung der Fliesen bestätigt und zeige damit die Unverzichtbarkeit des abzuwartenden Prozessausgangs. Der letztlich abgeschlossene Vergleich habe der Verfahrensökonomie gedient.

Die Vermietung an den Bruder des Bf sei zur Auslastung des sonst nicht vermietbaren Mietobjekts, aber auch aus familiären Gründen (Betreuung der Mutter) erfolgt. Im Sinne einer fremdüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses sei eine Hausverwaltung mit der Abrechnung der Betriebskosten und Vorschreibung der Miete beauftragt worden. Den Strom habe der Bruder direkt an das EVU bezahlt, ebenso die Miete (samt Betriebskosten) an den Bf.

Der Umzug des Bruders habe parallel mit dem Beginn der Privatnutzung der Wohnung W 2 im EG durch den Bf und seine Familie stattgefunden. Das in der EG-Wohnung befindliche Mobiliar sei auf den Fotos von der AP-Besichtigung wegen bevorstehender Malerarbeiten in Plastik gehüllt abgebildet.

Der Bau der Zufahrtstraße sei aufgrund des familiären Widerstandes gegen eine Zufahrt von Gästen über den Hofweg erfolgt.

Die Entscheidung zur Errichtung des Neubaus HNr 111a sei gefallen, nachdem sich wegen auftretender Hangrutschungen die Notwendigkeit zur Errichtung einer Stützmauer ergeben habe.

Ein bei Großprojekten generell üblicher langer Projektzeitraum spreche ebenso wenig gegen eine Vermietungs- und Einkünfteerzielungsabsicht des Bf, wie ein Projektkonzept, das eine flexible Bewirtschaftung in der Zukunft ermögliche.

Eine Änderung der Bewirtschaftung im Sinne der LVO sei mit der Vermietung an den Bruder eingetreten, mit der zugleich die Vermietungstätigkeit beim Mietobjekt HNr 111 begonnen habe.

Das FA verwies auf die lange Phase ohne Vermietung an Fremdpersonen (1999 - 2014), trotz entsprechender Nachfrage nach Mietwohnungen in der Gemeinde (Ort-X) (Interessentenliste 9/2013) und leitete daraus neuerlich die Bewahrung des Familienbesitzes als das eigentliche Motiv des Bf für dessen Aktivitäten betreffend das Wohnhaus HNr 111 ab.

Den fünfjährigen Baustillstand, anstatt der - vom Bf aufgrund seiner Erfahrungen als erfolgreicher Immobilienunternehmer zu erwartenden - zügigen Fertigstellung des Bauvorhabens, wertete das FA ebenso als klares Indiz gegen eine Vermietungsabsicht, wie das Unterbleiben der Geltendmachung einer Mietausfallsforderung im Rechtsstreit mit der Fa XY und das Abwarten des Prozessendes unter Verzicht auf die in der ZPO vorgesehenen Beweissicherungsinstrumente, anstatt mit der Vermietung zu beginnen. Zudem könne „das Fliesenproblem“ den vorausgegangenen, mehrjährigen Baustopp nicht rechtfertigen.

Die lange Bauzeit sei überdies durch die finanziellen Möglichkeiten des Bf aus seinen anderen Einkunftsquellen begründet gewesen. Aufgrund seiner Einkommens- und Vermögenslage wäre dem Bf auch eine Fortsetzung des Bauvorhabens mit Fremdmitteln jederzeit offen gestanden.

Die Erörterung der vorgelegten Fotos aus der Besichtigung des Mietobjekts im Zuge der AP im März 2013 bestätigte die Ausstattung der Wohnung W 2 im EG mit dem im Anlageverzeichnis (AVZ) erfassten Mobiliar (Einbauküche, Speisegruppe u.a. Einrichtung für die „ärztliche Tätigkeit“ des Bf).

Daneben befanden sich zum Zeitpunkt der Besichtigung in weiteren Wohnungen des EG und OG einfache Küchenzeilen. Abgesehen von der EG-Wohnung W 2 wies nur die Küche in der vom Bruder genutzten Wohnung eine Holzausführung auf.

15. Nach Beendigung des Ermittlungsverfahrens erfolgte am 26. Juli 2022 eine mündliche Verkündung der Entscheidung.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Sachverhalt:

Aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens hält das BFG folgenden Sachverhalt für erwiesen und legt diesen der rechtlichen Beurteilung im anhängigen Verfahren zugrunde:

1. Der 1955 geborene Bf war langjährig als Facharzt bei der X-Klinik beschäftigt und bis zu seinem Tod im Februar 2020 im Rahmen seiner Privatordination bzw. für verschiedene Privatkliniken in Graz tätig, wo er mit seiner Familie (Gattin und zwei Töchtern) auch wohnte.

Neben seiner ärztlichen Tätigkeit, aus welcher der Bf beträchtliche Einkünfte bezog, befasste er sich seit Jahren nach Art eines Immobilieninvestors mit der Vermietung von Immobilien, die er teilweise nach Sanierung und/oder vorübergehender Vermietung wieder veräußerte.

Zu Beginn des Verfahrenszeitraumes (1999/2000) erwarb der Bf binnen kurzer Zeit mehrere Immobilien in Graz, darunter neben einer Liegenschaft mit bewilligtem Bauträgerprojekt (D-Straße/Verkauf nach Teilsanierung 2012) auch ein Grundstück in der B-Straße, auf dem er in den Jahren 2000 -2004 ein Wohnhaus mit sieben Eigentumswohnungen (EW) - samt „Penthouse“ zur Eigennutzung als neuen Familienwohnsitz - errichtete (Verkauf von 4 EW 2004/2005).

Das anhängige Verfahren bezieht sich auf Liegenschaften, welche bis 1999 zu dem im südweststeirischen (Ort-X) gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Herkunftsbetrieb der Mutter des Bf gehörten (ehemals EZ-888/1, KG-99999).

So wie der Bf, lebte die Mutter (geb. 1923, verstorben 2/2016) langjährig in Graz und bewohnte mit den Familien ihrer drei Kinder ein im Familienbesitz stehendes Haus am C-Platz. Im Jahr 2004 zog die Mutter dauerhaft in ihre Heimat zurück und verbrachte dort ihre letzten Lebensjahre.

Die verfahrensgegenständliche Hofstelle des seit Jahren nicht mehr eigenbewirtschafteten L+F-Betriebes der Mutter war seit dem ersten Flächenwidmungsplan (FIWPI) der Gemeinde (Ort-X) als Bauland gewidmet (WR, 0,1-04).

Nach dem Erwerb des L+F-Betriebes im Erbweg im Jahr 1968 hatte die Mutter des Bf zunächst das als sogenanntes „Auszugshaus“ dienende, ehemalige „Kellerstöckl“ umgebaut (1969 - 1973). In den Jahren 1974 - 1976 war in unmittelbarer Nähe zum vormaligen landwirtschaftlichen Wohngebäude („Bauernhaus“/HNr-000) die Errichtung eines Einfamilienhauses (EF) im Bungalowstil gefolgt (HNr 111; bebaute Fläche rd. 109 m²; EG rd. 90 m² Nutzfläche (Nfl) mit KÜ, WZ u. 2 SZ, ohne Keller-/Dachgeschoß).

Erstmals im Jahr 1995 suchte der Bf um baubehördliche Bewilligung eines Um- und Zubaus beim Wohnhaus HNr 111 an. Dabei sollte der bestehende Bungalow im EG um einen 32 m² großen Zubau und einen Kellerraum (18 m² „*Presskeller*“) vergrößert werden.

Die Bauverhandlung vom 6.Nov.1995 wurde vertagt, weil der betroffene Liegenschaftsteil die Voraussetzung für einen Bauplatz im Sinne des Stmk. Raumordnungsgesetzes 1974, LGBI Nr. 127/74 (St. ROG 1974) nicht erfüllte (kein Grundstück iSd VermessungsG 1968, dadurch fehlender Bebauungsdichtenachweis).

Im Sommer 1996 erfolgte im Auftrag der Mutter des Bf die grundbücherliche Umgestaltung der Liegenschaftsflächen im Umfeld der Hofstelle ihres L+F-Betriebes gem. § 35 St. ROG 1974, bei welcher u.a. der Gebäudebestand der Hofstelle, bestehend aus drei Wohnhäusern und einem Wirtschaftsgebäude (WG), auf vier getrennte Grundstücksparzellen aufgeteilt wurde (Teilungsbescheid der Gemeinde (Ort-X) vom 28.Aug.1996, Bauakt, Teil II).

In der Folge übertrug die Mutter des Bf mit Notariatsakt vom 20.April 1999 einen Teil der neu vermessenen Grundflächen an ihre beiden Söhne.

Der Bf erhielt u.a. die Parzellen GStNr 999/0 (mit dem Wohnhaus HNr 111) und GStNr 999/1 (unbebaut).

Der zweite Sohn erhielt u.a. die Parzelle GStNr 999/3 mit dem ehemaligen *Auszugshaus* HNr-001, an dem sich die Mutter das lebenslängliche Fruchtgenussrecht vorbehielt.

Die Parzelle GStNr 999/2 mit dem ehemaligen Wirtschaftsgebäude des L+F-Betriebes übertrug die Mutter ihren beiden Söhnen je zur Hälfte.

Das ursprüngliche *Bauernhaus* HNr-000, nun auf der Parzelle GStNr 999/4, blieb neben weiteren land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken vorerst im Eigentum der Mutter, die es mit notariellem Schenkungsvertrag vom 3.Dez. 2002 (zusammen mit weiteren Forstflächen) ihrer Tochter übertrug.

Der Abschluss der „Hofübergabe“ erfolgte, nach einigen Zwischenschritten, im Februar 2005 mit der Schenkung der restlichen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsflächen der EZ-888/1 an den Bf.

Der Schenkungsvertrag vom 20.April 1999 enthält umfangreiche Regelungen „zur *Erhaltung des Familienbesitzes*“ (Veräußerungs- und Belastungsverbote zugunsten der Mutter sowie mehrstufige gegenseitige Vorkaufsrechte zwischen den Nachkommen bis hin zur Enkelgeneration).

Einer weiteren Vertragsklausel ist ein deutliches Interesse der Mutter am Schutz der familiären Privatsphäre zu entnehmen. In den Punkten 6. - 9. des Schenkungsvertrages vom April 1999

ordnete die Mutter eine Schließung der zum Wohnhaus HNr 111 und dem Wirtschaftsgebäude gerichteten Maueröffnungen beim *Auszugshaus* HNr-001 und dem *Bauernhaus* HNr-000 an und legte zugleich ein Betretungsverbot für die Eigentümer der Nachbargrundstücke bei allfälligen Reparaturen an der angrenzenden Mauer fest (BFG-Akt OZ 95).

Der mehrjährige Zeitraum zwischen den Grundstücksparzellierungen im Sommer 1996 einerseits und der nachfolgenden, über einen Zeitraum von fast sechs Jahren verteilten Übergabe des Erbhofes zeigt aus Sicht des BFG, in Verbindung mit den Nutzungs- und Veräußerungsbeschränkungen im Schenkungsvertrag vom April 1999, deutlich einerseits den Unwillen der Mutter gegen eine Einschränkung ihres Einflusses auf den Herkunftsbetrieb und andererseits ihr Bestreben nach dessen Erhalt als Familienbesitz und der privaten Nutzung durch die Familie.

Bereits Ende Juli 1999 brachten der Bf und sein Bruder bei der zuständigen Baubehörde ein Ansuchen auf Baubewilligung für einen „Um- und Zubau“ des (baufälligen) Wirtschaftsgebäudes in ein Gebäude mit zehn Wohneinheiten und zur Errichtung eines Außenschwimmbeckens (12 m Länge) ein (BFG-Akt, OZ 96, S.1-4).

Das aus dem Jahr 1927 stammende Wirtschaftsgebäude auf der Parzelle GStNr 999/2 umfasste zur Zeit der Antragstellung einen eingeschossigen Bau mit Heuboden auf einer bebauten Fläche von rd. 195 m² und wurde als landwirtschaftlicher Lagerraum und Garage genutzt (Verkehrswertgutachten 9/2000, S.5, BFG-Akt, OZ 156, B 4).

Unter Berücksichtigung des erforderlichen Zeitaufwandes für die Planung und Erstellung der Einreichunterlagen geht das BFG davon aus, dass dieses Bauprojekt bei Abschluss des Schenkungsvertrages vom 20. April 1999 bereits zumindest in Vorbereitung gewesen war.

Dafür spricht nicht zuletzt die angeführte Vertragsklausel betreffend Schließung von Maueröffnungen im Schenkungsvertrag, der erkennbar eine Ablehnung der Mutter gegen eine Fremdnutzung des an die Söhne übertragenen Gebäudebestandes zugrunde liegt, wie sie mit dem neuen Bauprojekt augenscheinlich angestrebt wurde.

Wie bereits die Bauverhandlung vom Okt. 1995, führte auch die Bauverhandlung vom 2. Sept. 1999 zu einer Vertagung. Aus Sicht der Baubehörde bestand bei den Einreichplänen erheblicher formeller und funktioneller Verbesserungsbedarf (Umbau des Gebäudebestandes unter Beibehaltung der bestehenden äußeren Abmessungen; Zubau bis maximal zur Verdoppelung der Geschoßflächen; schmaler Baukörper in Anlehnung an den Bestand; möglichst geschlossene Dachflächen; funktionsfähige Wohnungsgrößen ua.).

Das Bauprojekt auf der gemeinsamen Parzelle GStNr 999/2 der beiden Brüder wurde in der Folge nicht mehr weiterbetrieben, weil der Bruder keine Bereitschaft zur Betreuung der geplanten Vermietungstätigkeit („*Dauerwohnungen oder Ferienwohnungen*“) mehr zeigte.

Stattdessen verfolgte der Bf anschließend ohne seinen Bruder ein Bauprojekt für das nunmehr in seinem Alleineigentum stehende Wohnhaus HNr 111 (Stb-Stellungnahme v. Aug. 2019, BFG-Akt OZ 156).

2. Nachdem Mitte Mai 2000 ohne Baubewilligung und unter erheblicher Abweichung vom Einreichplan aus dem Jahr 1995 mit der Bauführung begonnen worden war, hatte die Baubehörde zunächst Anfang Juni 2000 einen Baustopp verfügt.

Die Methode, Fakten zu schaffen, durch die der Ausgang eines nachfolgenden Baubewilligungsverfahrens praktisch vorgegeben wurde, kam später noch wiederholt zur Anwendung, etwa bei der Errichtung einer neuen Zufahrtsstraße und beim Neubau HNr 111a.

Nach Einbringung eines Rechtsmittels gegen den Baustopp und Nachholung des Antrages auf Baubewilligung, erteilte die Baubehörde dem Bf Mitte Juli 2000 eine Bewilligung für einen „Um- und Zubau“ des Wohnhauses HNr 111. Davor war die Grundstücksfläche durch Zusammenlegung der beiden Parzellen GStNr 999/0 und GStNr 999/1 deutlich vergrößert worden, sodass die nach dem inzwischen geltenden FIWPI 3.0 zulässige Bebauungsdichte (0,2 - 0,4) nunmehr nicht überschritten wurde (BFG-Akt OZ 96, S.5 u. Bauakt Teil II).

Das als Fortsetzung zum Bauvorhaben (BV) aus dem Jahr 1995 bewilligte Projekt war wesentlich größer konzipiert als in den fünf Jahre davor eingereichten Unterlagen.

Der als „Austauschplan“ zum Bauvorhaben vom Okt 1995 vorgelegte Einreichplan weist im Lageplan, neben dem Wohnhaus HNr 111 mit einem umfangreichen KG (später in einem Teilbereich ausgeführt als Garage für sieben Pkw) auch ein Außenschwimmbecken auf der angrenzenden Parzelle GStNr 999/2 der beiden Brüder aus, wie es bereits im Bauvorhaben betreffend das Wirtschaftsgebäude im Jahr 1999 enthalten gewesen, doch nicht bewilligt worden war.

Anstelle der 1995 vorgesehenen 141 m² betrug die Baufläche für das Wohnhaus HNr 111 in den Projektunterlagen vom Juli 2000 503 m² und umfasste ein dreigeschoßiges Gebäude mit fünf Wohneinheiten auf zwei Ebenen (KG 380 m², EG 278 m², DG 272 m² Geschoßfläche).

Das KG sollte zusätzlich zum bisherigen *Presskeller* (18 m²) drei neue Baukörper mit rd. 80 m² bzw. 2x knapp 140 m² umfassen, wobei im Einreichplan konkrete Nutzungen lediglich für einen rd. 40 m² großen Saunabereich (mit WC) und einen Heizraum angeführt waren.

Im EG waren zwei getrennte Wohneinheiten vorgesehen (W 1 im „Nordzubau“: 29 m² Nfl und Balkon, ohne Kochgelegenheit; W 2: 139 m² Nfl, KÜ, WZ, 3 SZ, ost- und westseitige „Veranda“).

Im nunmehr als Halbstockausbau (mit Dachtreppe in ein weiteres Geschoß) vorgesehenen „Dachgeschoß“ wies der Einreichplan vom Juli 2000 drei Wohneinheiten mit Küchenzeilen aus (eine WE im „Nordzubau“ (46,7 m² Nfl) und zwei Großwohnungen mit 88 m² bzw. 102 m² Nfl).

Die Gesamtnutzfläche der geplanten Wohneinheiten umfasste 413,70 m².

Die zugehörige Baubeschreibung verweist auf einen geplanten Dachgeschoßausbau sowie die Errichtung einer neuen Ostveranda und einer Sauna. Die Angaben zur Höhe des Bauwerks („6,6 m bzw. 11,80 m“) zeigen, dass bereits für ein zweites Dachgeschoß vorgesorgt wurde.

Die Beheizung des Objekts sollte nach der Baubeschreibung mittels Elektrowarmwasser-Zentralheizung und Kachelofen erfolgen. Im Hofbereich waren vier Kfz-Abstellplätze geplant. Das Dach sollte eine Biberschwanz Doppeldeckung erhalten.

Bereits diese Einreichunterlagen machen aus Sicht des BFG deutlich, dass der Bf schon im Sommer 2000 ein Bauvorhaben verfolgte, das weit über den damals zur Bewilligung eingereichten Umfang hinausging.

Dem Baubewilligungsbescheid vom 18.Juli 2000 ist zu entnehmen, dass der neue Einreichplan jenem vom Okt. 1995 *„sehr ähnlich sieht, jedoch in manchen Bereichen größer ausgeführt werden soll“*. Der Bescheid enthält die einzige im Bauakt einliegende Baubewilligung für das Objekt HNr 111.

Dem Bauabgabenbescheid vom selben Tag liegt eine neu entstehende Bruttogeschoßfläche von rd. 782 m² zugrunde (darunter 306 m² DG).

Nach dem Bauvorhabensbericht der Gemeinde (Ort-X) vom 30.Jänner 2001 wurde die Errichtung vier neuer Wohnungen mit einer Nutzfläche von insgesamt 274 m² bewilligt (zwei Kleinwohnungen und zwei Großwohnungen, jeweils mit Kochnische), die der Eigenbenützung des Hauseigentümers dienen sollten.

Das BFG geht jedoch aufgrund der Größe der neu entstehenden Geschoß- bzw. Nutzflächen, der angeführten Sonderausstattung (jeweils großzügig dimensionierte Sauna, Garage und Außenpool), der Angaben zur Höhe des Bauwerks und der Zahl der geplanten Wohneinheiten davon aus, dass dem Bauvorhaben vom Sommer 2000 der Plan einer überwiegenden Vermietung zugrunde lag.

Der Blick auf das zu dieser Zeit in der Steiermark geltende Raumordnungsrecht mit einer deutlich restriktiven Haltung gegenüber der Errichtung von Appartementshäusern und Ferienwohnanlagen, bringt einen Hinweis auf die tatsächliche Motivlage für die Vorgangsweise des Bf beim verfahrensgegenständlichen Bauvorhaben.

Eine Widmung nach § 23 (4) lit a („WR“/Reines Wohngebiet) oder lit b („WA“/Allgemeines Wohngebiet) St. ROG 1974 schließt eine touristische Nutzung des betreffenden Grundstücks seit jeher aus.

Die Errichtung von Gebäuden für *Beherbergungsbetriebe* und andere Fremdverkehrszwecke, von *Appartementshäusern, Feriendörfern oder Wochenendsiedlungen* erfordert eine speziell dafür vorgesehene Widmung im FIWPI. Als Appartementshäuser sind Bauten mit mehr als drei Wohneinheiten definiert (§ 23 (4) lit g) und h) bzw. § 23 (7) u. (8) St. ROG 1974).

Seit 1995 lässt § 23 (7) St. ROG 1974 im Widmungsbereich von Appartementshäusern und Ferienwohnanlagen keine Neubauten sondern nur mehr Baubewilligungen für Umbauten zu.

Auch das ab Juli 2010 geltende St. ROG 2010, LGBl Nr 49/2010 brachte keine Trendwende zu Gunsten von Appartementshäusern und Ferienwohnanlagen (§ 30 (1) Z 10). Doch sind bei rechtmäßig bestehenden Wohngebäuden, deren Verwendungszweck dem jeweiligen Baugebiet widerspricht, Um- und Zubauten nach § 30 (8) zulässig. Zudem erfasst § 30 (1) Z 3 in der neuen Widmungskategorie „Kernland“ u.a. explizit die Errichtung von Hotels.

Seit den ersten Normierungen von FIWPI ist für Grundstücke im Bauland im FIWPI eine mindest- und höchstzulässige Bebauungsdichte festzulegen, die durch eine Verhältniszahl zwischen der Geschoßfläche und der zugehörigen Bauplatzfläche ausgedrückt wird (§ 23 (9) St. ROG 1974).

Zur Ermittlung der Bebauungsdichte bedarf es einer verbindlichen Festlegung des „Bauplatzes“ durch Vermessung und Erfassung im Grenzkataster /Grundsteuerekataster mit einer eigenen Nummer (§ 7 (2) VermessungsG 1968 idF BGBl Nr. 480/1980).

Das St. ROG 1974 sah zur Anpassung an geänderte Verhältnisse für allgemeine FIWPI-Revisionen einen 5jährigen Rhythmus ab Rechtskraft des letzten FIWPI vor. Widmungsänderungen im Einzelfall innerhalb des Revisionszeitraumes setzten etwa eine wesentliche Änderung der Planungsvoraussetzungen oder die Abwehr von schwerwiegenden wirtschaftlichen Nachteilen voraus (§§ 30f St. ROG 1974).

Die Ausweisung der vom Bf ab 2000 bebauten Grundstücksflächen als „WR“ (Reines Wohngebiet) in den ersten Versionen des FIWPI der Gemeinde (Ort-X) zeigt, dass bis zur Jahrtausendwende aus raumordnungsrechtlicher Sicht eine andere Nutzung als für Wohnzwecke nicht in Betracht kam (Stichwort: öffentliche Infrastruktur im ländlichen Raum als Kostenfaktor der Kommunen).

Wie festgestellt, sah der im Zeitpunkt des Baubewilligungsbescheides vom 18. Juli 2000 für den Um-/Zubau des Objekts HNr 111 geltende FIWPI 3.0 der Gemeinde (Ort-X) für die verfahrensgegenständliche Parzelle GStNr 999/1 des Bf eine Widmung „WA, 02-0,4“ vor.

Der nachfolgende FIWPI 4.0 wurde im April 2006 - mit unveränderter Widmung für die Parzelle GStNr 999/1 - beschlossen und im Sept. 2006 rechtskräftig.

Die angrenzende Parzelle GStNr 999/2 mit dem landwirtschaftlichen Wirtschaftsgebäude wies noch im FIWPI 2.0 die Widmung „*WR (SGL)*“ (Reines Wohngebiet/ Sanierungsgebiet Landwirtschaft) auf und wurde in den nachfolgenden FIWPI-Revisionen nur teilweise in „*WA*“ umgewidmet (Rest *Freiland/OG*).

Für die Pläne des Bf war somit von Anfang an absehbar, dass vor der für das Bauprojekt ins Auge gefassten Nutzung der benötigten Grundstücksflächen zeitaufwändige Vorbereitungsarbeiten erforderlich sein würden.

Tatsächlich zeigt die Entwicklung der FIWPI-Widmung für die verfahrensgegenständlich betroffenen Grundstücke den langen und zähen Kampf des Bf zur Durchsetzung der raumordnungsrechtlichen Grundlagen für sein Zukunftsprojekt bis weit über den Verfahrenszeitraum hinaus.

3. Auf den Baubewilligungsbescheid vom 18.Juli 2000 zum Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111 folgte ein Umsetzungszeitraum bis 2008, welcher einen mehrjährigen Baustillstand und eine Fertigstellung nach mehrmaliger Ergänzung bzw. Umplanung des Bauvorhabens umfasste. Letztlich entstanden, anstatt der im Juli 2000 bewilligten fünf Wohneinheiten auf zwei Ebenen, zehn Wohneinheiten auf drei Geschoßen. Umfangreiche Zusatzinvestitionen umfassten neben den aus dem Einreichunterlagen vom Juli 2000 bekannten Sonderausstattungen auch die Errichtung einer neuen Zufahrtsstraße auf der Parzelle GStNr 999/2 in den Jahren 2007/2008.

Ab 2009 folgten Vorbereitungsmaßnahmen zur Errichtung eines (letztlich nicht realisierten) Carports für weitere sieben Pkw samt Stützmauer.

Letztere wurde in einem ersten Teilschritt 2011 ohne Baubewilligung in verkürzter Form errichtet. Der zweite Teil folgte im Rahmen des ab 2011 umgesetzten weiteren Bauvorhabens betreffend den „*Neubau*“ HNr 111a auf der Parzelle GStNr 999/2, das spätere „*Appartementshotel* (Markenbezeichnung)“.

Nach den Ausführungen der Gattin des Bf in der mündlichen Verhandlung vom 26.Juli 2022 wurde die Entscheidung für den Neubau im Zuge der Notwendigkeit zur Errichtung einer Stützmauer nach einer Hangrutschung getroffen.

Der erste Plan für die Stützmauer stammt vom Jänner 2009. In den Verfahrensunterlagen dokumentiert ist die Errichtung einer Stützmauer in Verbindung mit dem Bauvorhaben „*neues Wirtschaftsgebäude*“ erstmals im Juli 2009 im Baubewilligungsverfahren betreffend die oa. Carporterrichtung (Stellungnahme Gestaltungsbeirat Weinland v. 23.7.2009, Bauakt Teil V).

Der steuerliche Vertreter des Bf begründete die Entscheidung für den Neubau im AP-Verfahren mit einer angestrebten Erweiterung der Kapazitäten und einer „*besseren Auslastung des*

Schwimmbeckens im Altgebäude“ und datierte sie mit Herbst 2011 (Stb-Mail 22.1.2013, BFG-Akt OZ 113).

Bereits ab 2009 wurde jedoch in den Abgabenerklärungen des Bf eine gesonderte Überschussermittlung für den Neubau HNr 111a durchgeführt.

In Hinblick darauf und aufgrund der nachfolgend festgestellten Abläufe zum Bauprojekt des Bf, folgt das BFG der Darstellung der Gattin des Bf und geht davon aus, dass die Entscheidung für den Neubau des späteren Hotels im Juni/Juli 2009 getroffen wurde.

Beim Bauvorhaben betreffend das Wohnhaus HNr 111 flossen zunächst in einer ersten Bauphase in den Jahren 2000/2001 rd 176.000,- € in den im Juli 2000 bewilligten Um-/Zubau.

Nachdem lt. Beschwerdevorbringen die Insolvenzen des beauftragten Bauunternehmens bzw. auch jene des (angeblich) beauftragten Zimmereibetriebes das Bauvorhaben gestoppt hatten (Konkurseröffnung März bzw. Okt.2001), standen die Bauarbeiten bis Herbst 2007 still (V+V-Einkünfte 2002-2004 ohne AfA-Abzug für HNr 111).

Die Stromverbrauchsdaten zum Objekt HNr 111 weisen von Nov 2000 bis zumindest März 2007 keinen Stromverbrauch aus (Auskunft Energienetze Stmk. GmbH v. 6/2019, BFG-Akt OZ 150). Die Bauarbeiten wurden demnach spätestens Ende Okt. 2000 eingestellt.

Zum Zeitpunkt der Baueinstellung war das Bauvorhaben bis zur Eindeckung mit einem neuen Dach fortgeschritten (Rechnungen Dachdeckerei-X Graz vom 30.Nov.2000 über umgerechnet rd. 28.300,-€ betreffend 497 m² Biberschwanz-Eindeckung, inkl. 16 Dachflächenfenster, 3 Kamine und zugehörige Spenglerarbeiten).

Nach dem Vorbringen des Bf im AP-Verfahren hatte das insolvent gewordene Bauunternehmen gravierende statische Mängel am Gebäude verursacht, woraus Schwierigkeiten bei der nachfolgenden Auftragsvergabe zur Vollendung der Bauarbeiten resultiert hätten (Stb-Mail 22.1.2013, BFG-Akt OZ 113).

Der einzige in den Verfahrensunterlagen erwähnte „Statikmangel“ im Gefolge der im März 2001 (als B-Bau GmbH) insolvent gewordenen A Bau GmbH aus der Anfangsphase des Bauvorhabens HNr 111 betrifft die übermäßige Durchbiegung der Garagendecke beim Einfahrtstor. Die Garage befindet sich abseits des Wohnhauses.

Ein Gutachten im Auftrag der ABC-Versicherung (Haftpflichtversicherung des szt. Statikers) vom August 2009 kommt zum Ergebnis, dass die Statikberechnungen vom Juni 2000 normgerecht erfolgt waren und stellt als Ursache für die aufgetretene übermäßige Durchbiegung der Garagendecke einen zu gering dimensionierten Deckenpfeiler im Einfahrtsbereich der Garage fest.

Da weitere Statikmängel im Gutachten der ABC-Versicherung nicht erwähnt sind, geht das BFG davon aus, dass dem insolventen Bauunternehmen keine weiteren Leistungsmängel dieser Art zuzurechnen waren, zumal der Bf im Verfahren solche weder konkretisierte noch nachwies.

Selbst der eingewendete Statikmangel bei der Garagendecke wurde erst in einem vom Bf beauftragten Gutachten der E-GmbH vom Nov. 2007 festgestellt. Die E-GmbH „sanierte“ daraufhin im Juni/Juli 2008 die Garagendecke des Objekts HNr 111 um 33.950,- € (lt. ABC-Gutachten keine fachgerechte Sanierung). Aufgrund des seit Februar 2002 abgeschlossenen Insolvenzverfahrens der A/B-Bau GmbH forderte der Bf die Sanierungskosten vom szt. Statiker der Baufirma ein, was zum oa. Gutachten der ABC-Versicherung führte.

Der Erhalt einer Schadenersatzleistung ist in den Überschussermittlungen des Bf nicht dokumentiert. Die Garage steht bis heute in Verwendung (Stb-Stellungnahme 8/2019 S.44, BFG-Akt OZ 156).

Wenn die Baumängel des A Bau GmbH den Baustopp auslösten, erscheint es dem BFG nicht nachvollziehbar, weshalb nicht spätestens bei der Einstellung der Bauarbeiten im Herbst 2000, somit zumindest ein halbes Jahr vor der Insolvenzeröffnung, eine zeitnahe Schadensfeststellung zur Beweissicherung der angeblich gravierenden – daher wohl offensichtlichen – Baumängel erfolgte.

Kein wirtschaftlich agierender Bauherr lässt in einer solchen Situation ein Bauvorhaben ohne Klärung der Umstände einfach ruhen.

Jedenfalls ist aber zu erwarten, dass der spätere Auftrag an die E-GmbH zur Feststellung der Mängelursachen auch allfällige weitere Baumängel umfasste.

Unter diesen Umständen geht das BFG davon aus, dass sich die Leistungsmängel der A/B-Bau GmbH auf den Eingangsbereich der Garagendecke beschränkten. Inwieweit dieser Mangel dem Fortgang der Bauarbeiten am Wohnhaus HNr 111 entgegenstand, ist für das BFG nicht nachvollziehbar.

Die vom Bf mit dem Bau beauftragte A Bau GmbH, FN_99999a (Bauführer lt. Einreichplan vom 10.Juli 2000), war erst mit Generalversammlungsbeschluss vom 9.Juni 2000 (!) aus einer „Auto-Reparatur GmbH“ aus (Stadt-X) hervorgegangen, die seit Juli 1999 über keinen Geschäftsführer verfügte (offenbar Mantelkauf). Die FB-Eintragung der Änderungen (neuer Firmenwortlaut, Grazer Geschäftsanschrift, neuer Geschäftszweig, neuer Alleingesellschafter-Geschäftsführer) war am Tag des Baubewilligungsbescheides für den Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111 erfolgt (18.Juli 2000).

Im Zeitpunkt der Einreichung der Unterlagen im Baubewilligungsverfahren war die A Bau GmbH demnach weder als solche rechtlich existent, noch verfügte die Gesellschaft über die Befugnis für die Bauführung beim Bauvorhaben des Bf.

Bereits im Nov. 2000 übertrug der Namen gebende „Gründungsgesellschafter“ G. A seinen Gesellschaftsanteil (100% Beteiligung) an den im Juni 2000 bestellten Geschäftsführer (GF) und schied aus der Gesellschaft wieder aus. Zugleich änderte die GmbH ihren Firmenwortlaut auf „B-Bau GmbH“ (Initialen des neuen Gesellschafter-GF) und verlegte die Geschäftsanschrift zurück in die Südweststeiermark an die Wohnadresse des neuen Machthabers.

Am 31.März 2001 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der B-Bau GmbH eröffnet. Mit Beschluss des BG (Stadt-X) vom 18.Febr. 2002 wurde der Konkurs gem. § 139 KO aufgehoben. Die amtswegige Löschung erfolgte zwei Jahre nach „Gründung“ der A Bau GmbH am 23.Juli 2003.

Während die A Bau GmbH als bauausführendes Unternehmen auf dem Einreichplan zum Bauvorhaben HNr 111 vom Juli 2000 aufscheint, liegen zur C GmbH, FN-88888z keine Nachweise über eine Beauftragung mit den Zimmereiarbeiten am Bauprojekt HNr 111 vor.

Zudem ist für das BFG nicht einsichtig, welche verzögernde Wirkung die Insolvenz des angeblich mit den Zimmereiarbeiten beauftragten Unternehmens (Konkurseröffnung Okt 2001) für den bereits ein Jahr davor eingetretenen Baustopp haben konnte, der zudem nach der Fertigstellung des Daches beim Objekt HNr 111 erfolgt war.

Obwohl das Insolvenzverfahren der A /B-Bau GmbH bereits im Febr. 2002 (bzw. jenes der C GmbH im Mai 2003) beendet war, standen die Arbeiten beim Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111 bis Herbst 2007 still.

Die im AP-Verfahren vorgebrachte Wiederaufnahme der Bauarbeiten im Jahr 2005 (Stb-Mail 22.1.2013, BFG Akt OZ 113) wird durch die weiteren Ermittlungen nicht bestätigt.

Im finanzgerichtlichen Verfahren sprach der steuerliche Vertreter von notwendigen substanzerhaltenden Maßnahmen am Wohnhaus HNr 111 im Jahr 2005 (Rechnungen Fa H. vom 21.Juni 2005 Dachstuhl 49.580,- € bzw. vom 16.Juni 2006 Isolierungsarbeiten 55.000,- €). Das Um-/Zubauprojekt wurde demnach erst wieder im Jahr 2007 aufgenommen (Wohnbauförderakt Stmk. LReg, S.15; Stb-Stellungn. 8/2019, BFG-Akt OZ 156, S.6f).

Welche Stromversorgung die Arbeiten im Jahr 2005 ermöglichte, blieb im Verfahren offen.

Ebenso wenig sind aus den Verfahrensunterlagen die Gründe für einen neuen Dachstuhl als notwendige substanzerhaltende Maßnahme ableitbar, nachdem erst fünf Jahre davor die Dacheindeckung des Objekts HNr 111 vollständig erneuert worden war. Auch Isolierungsarbeiten an den Außenmauern waren bereits in Jahr 2000 durchgeführt worden (Rechnung Erdbau I. v. 22.Sept.2000 rd. 4.600,-€).

Nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens war die lange Unterbrechung der Arbeiten beim Bauvorhaben HNr 111 nicht auf die vom Bf vorgebrachten Umstände, sondern in erster Linie

auf die bereits dargestellten raumordnungsrechtlichen Probleme und die persönliche bzw. familiäre Situation des Bf zurückzuführen.

3.1. Bereits im Frühjahr 2003 hatte die Baubehörde die Fertigstellung des Bauvorhabens beim Bf urgiert (Bauakt, Teil II).

Inzwischen bahnte sich - als Folge der im Jahr 1999 durchgeführten AP für 1995 – 1998 mit vorläufigen Veranlagungsbescheiden gem. § 200 BAO - auch ein neuerliches Interesse der Abgabenbehörde an der Vermietungstätigkeit des Bf an.

Anfang 2006 begann eine weitere AP für 2001-2004.

Kurz davor beantragte der Bf im Okt. 2005 eine Förderung seines Sanierungsprojekts nach dem Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz 1993 (St. WFG 1993).

In Abweichung vom bewilligten Bauprojekt aus 7/2000 lag dem Antrag an das Amt der Steiermärkischen Landesregierung (Stmk. LReg) vom 6.Okt 2005 auf Gewährung einer Förderung für eine sogenannten „kleine Wohnhaussanierung“ ein Bauvorhaben zur Errichtung von zehn Wohneinheiten mit einer Gesamtnutzfläche von 593 m² auf zwei Geschoßebenen (4x EG/6x „DG“) zugrunde.

Der rechnerische Abgleich der Nutzflächen zeigt, dass fünf Wohneinheiten im 1.OG und eine Großwohnung in einem darüber liegenden Geschoß entstehen sollten.

Der konsequenten Bezeichnung „DG“ für alle über dem EG liegenden Räumlichkeiten liegt die Beschränkung der Förderung von neu geschaffenem Wohnraum auf den Dachgeschossausbau im Rahmen der Wohnhaussanierung des St. WFG 1993 zugrunde.

Je eine Wohnung im EG und „DG“ waren aus dem Förderantrag ausgenommen (W 1 und W 5 je 48 m² Nfl = „Nordzubau“ lt. Stb-Stellungen. 8/2019). Die acht förderbaren Wohnungen (Gesamtnutzfläche 497 m²) betrafen sechs Kleinwohnungen (Nfl unter 50 m²) und zwei Großwohnungen (W 2/EG 95 m²; W 10/DG 123 m²).

Die voraussichtlichen Sanierungskosten waren mit 683.000,- € geschätzt und umfassten u.a. eine Pelletsheizung (85.000,- €), „Dachdecker plus Spengler“ (47.000,- €) und „Trockenlegung“ (25.000,- €) bzw. die Grundrissgestaltung (186.000,- €) sowie diverse Wärmedämmungsmaßnahmen.

Da zu den Voraussetzungen für die vom Bf beantragte Förderung eine ständige Nutzung der zu sanierenden Wohnungen als Hauptwohnsitz (HW) gehört (wurde vom Bf im Förderantrag zugesichert), musste jede Wohneinheit neben einer Sanitäreinheit auch über eine Küche verfügen.

Kurz vor Abschluss des AP-Verfahrens für 2001 - 2004 erging am 9. Mai 2006 auf Basis der zulässigen Maximalförderung von 50.000,- € je geförderter Wohneinheit eine vorläufige Förderzusage der Landes-Wohnbauförderstelle für die beantragten Sanierungskosten in Höhe von 400.000,- € an den Bf. Zur Durchführung der Sanierungsmaßnahmen und Vorlage der zugehörigen Originalrechnungen wurde eine Frist von zwei Jahren eingeräumt.

Im Wohnbauförderakt ist die vom steuerlichen Vertreter des Bf im Aug. 2019 vorgebrachte ursprüngliche Verweigerung zur Förderung des nördlichen Zubaus (mit den Wohneinheiten W 1 und W 5) nicht dokumentiert.

Dagegen zeigt ein offenbar nicht versendeter Entwurf zum Schreiben der Förderstelle vom 31. Juli 2012 (mit Detailangaben zu den von einer Rückforderung betroffenen Wohneinheiten) eindeutig, dass die Förderstelle die Wohnungen W 1 und W 5 als nicht gefördert behandelte.

In einem Schriftsatz v. 14. Aug. 2013 wurde der Bf deutlich auf die Maßgeblichkeit der bei Antragstellung getroffenen Festlegung betreffend die nicht förderbaren Wohneinheiten W 1 und W 5 hingewiesen.

In Hinblick darauf sieht das BFG keine Veranlassung, vom Inhalt der den Antragsunterlagen vom Okt 2005 beiliegenden Aufstellung im Förderakt abzuweichen, in welcher die Wohnungen W 1 (EG) und W 5 („DG“) von der Förderung ausgenommen wurden.

Im Akt der Baubehörde findet sich kein dem Wohnbauförderantrag des Bf entsprechendes Bauprojekt aus dem Jahr 2005 zum Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111.

3.2. Dem im Juni 2000 bewilligten Einreichplan folgt im baubehördlichen Akt ein mit 5. Sept 2007 datierter „Austauschplan“ eines neuen Planverfassers (IS Ingenieurbüro D GmbH), der sich vom bewilligten Einreichplan aus 7/2000 im Wesentlichen dadurch unterscheidet, dass - bei unveränderten Außenmaßen des Wohnhauses - nunmehr sieben Wohneinheiten (2x EG/ 5x „DG 1.Ebene“ mit Wohnungsbezeichnung W 1 - W 5) und ein Großraum mit Galerie in einem neuen „DG 2.Ebene“ (ohne Wohnungsnummerierung) ausgeführt werden sollen.

Die beiden ehemaligen Großwohnungen im (nunmehr ersten) DG sind in vier kleinere Wohnungen mit den im Wohnbau-Förderantrag vom Okt 2005 angegebenen Wohnungsgrößen für die Wohnungen W 6 - W 9 aufgeteilt.

Der Großraum mit der im Förderantrag vom Okt 2005 als W 10 bezeichneten „Wohneinheit“ im „DG 2.Ebene“ soll, obwohl lt. Plan nicht für eine Wohnnutzung vorgesehen, mit einer 5 m² großen Sanitäreinheit ausgestattet werden.

Das EG umfasst – abweichend vom Förderantrag - nach wie vor lediglich die beiden im Juli 2000 bewilligten Wohneinheiten, doch ist die Veranda an der Westseite mit rd. 62 m² deutlich vergrößert ausgebildet.

Obwohl die Grundstückszusammenlegung bereits im Juli 2000 durchgeführt wurde, verweist der Plan vom Sept. 2007 noch auf die bevorstehende Zusammenlegung der beiden Parzellen GStNr 999/0 und GStNr 999/1. So wie im Einreichplan ex 7/2000 steht das Wohnhaus HNr 111 auch im Lageplan zum nunmehrigen Bauplan noch auf der Parzelle GStNr 999/0 und die (im neuen Bauplan nicht erfasste) Garage auf der Parzelle GStNr 999/1. Auch das Außenschwimmbecken auf der Parzelle 999/2 ist vorhanden.

Der „Austauschplan“ vom Sept. 2007 beschränkt sich im Ergebnis auf eine Umgestaltung des im Juli 2000 bewilligten Wohnhaus-Innenbereiches.

Das BFG wertet den Inhalt des „Austauschplanes“ vom Sept. 2007 als weiteres Indiz dafür, dass der Bf bereits zum Zeitpunkt des Baubewilligungsverfahrens vom Sommer 2000 tatsächlich einen Plan für ein anderes Bauvorhaben verfolgte, zu dessen Umsetzung der Plan vom Sept. 2007 einen weiteren Schritt darstellte.

Für eine Weiterentwicklung des ursprünglichen Planes zur touristischen Nutzung sprechen auch die gleichbleibenden Außenmaße des Bauvorhabens. Aufgrund der fortbestehenden raumordnungsrechtlichen Beschränkungen für die Errichtung von Ferienwohnungen nach dem zwischenzeitig in Kraft getretenen FIWPI 4.0 konnte dieser Plan weiterhin nur im Rahmen des bewilligten Um-/Zubauprojekts für das Objekt HNr 111 verfolgt werden.

Zwar trägt der „Austauschplan“ vom Sept. 2007 eine Stampiglie des Bürgermeisters der Gemeinde (Ort-X), doch befinden sich im Bauakt zum Bauvorhaben HNr 111 keine Unterlagen zu einem Baubewilligungsverfahren für diesen Plan (weder Antrag noch Bewilligung).

Auch die spätere Benützungsbewilligung zum Wohnhaus HNr 111 enthält keinen Hinweis auf den Plan vom Sept. 2007 (ebenso wenig auf eine sonstige Planänderung nach 7/2000).

Tatsächlich umgesetzt wurde nach dem Verfahrensergebnis beim Um-/Zubauprojekt des Wohnhauses HNr 111 weder die dem Wohnbau-Förderantrag vom Okt. 2005 zugrundeliegende Planvariante noch jene vom Sept. 2007, sondern eine weitere - offenbar auf dem Plan zum Förderantrag aufbauende - Planversion vom Nov. 2007, die vom Bf im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren für 2008 - 2010 vorgelegt wurde. Das BFG geht davon aus, dass diese Planversion auch einem im anhängigen finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren vom steuerlichen Vertreter des Bf vorgelegten Deckblatt zu einem Plan der IS Ingenieurbüro D GmbH vom 21. Nov. 2007 mit dem Titel *„Einbau von 8 Wohnungen in das best. Wohnhaus“* zugrunde liegt (vgl. Gerichtsgutachten SV v. 26.6.2010 S.4, BFG-Akt OZ 157, B 4 u. B 72).

Entgegen der Planbezeichnung sieht der Plan vom Nov 2007 allerdings zehn Wohneinheiten auf einer Gesamtnutzfläche von 493 m² vor (vgl. Förderakt Gesamtnutzfläche 593 m²/geförderte Nutzfläche 497 m²).

In Abweichung von den Daten im Förderakt der Landesregierung umfassen die zehn WE in der neuen Planvariante neun Kleinwohnungen und als einzige größere Wohneinheit die EG-Wohnung W 2 mit nunmehr rd. 81 m² Nutzfläche.

Die „Großwohnung“ W 2 (großer VR, Wohnküche, 3 SZ u. 18 m² Sanitäreinheit, davon 10 m² Bad) verfügt als einzige der Wohnungen planmäßig über eine Küchenausstattung. Bei den übrigen Wohnungen ist die im Plan vorgesehene Küchenzeile (= aus dem Plan für den Förderakt stammend?) ausgestrichen.

Aufgrund des Entfalls der Wohnung W 4 im EG verschiebt sich die Nummerierung der Wohnungen. Die Größenangaben zu den nunmehrigen Wohnungen W 4 – W 8 im OG/DG stimmen jedoch mit jenen zu den Wohnungen W 5 – W 9 aus dem Förderakt der Landesregierung überein.

Anders als im Plan vom Sept. 2007 sind im neuen „DG 2.Ebene“ neben dem Galeriebereich nun die Wohnungen W 9 und W 10 mit einer Gesamtnutzfläche von rd. 89 m² vorgesehen (AP-Unterlagen BFG-Akt OZ 115 u. Stb-Stellungn. 8/2019 OZ 156 S.8f, S.41, B 11 u B 72).

Zum Plan vom Nov. 2007 findet sich im Akt der Baubehörde kein Vorgang.

Die Nutzflächenreduktion von 100 m² vom Nov. 2007 gegenüber dem Förderakt resultiert im Wesentlichen aus dem Entfall der Wohneinheit W 4 (- 50 m²) und der Reduktion der Wohnungsgrößen W 2 (- 14 m²) im EG sowie W 9 und W 10 im „DG 2.Ebene“ (- 34 m²).

Aus Sicht des BFG stellt die (scheinbare) Nutzflächenreduktion im Plan vom Nov. 2007 gegenüber den Daten im Förderakt lediglich eine Rückführung des „Übermaßes“ aus dem Förderverfahren dar. Der Förderstelle gegenüber war eine um 100 m² zu große Gesamtnutzfläche mitgeteilt worden, die sich allerdings aufgrund der von der Förderung ausgenommen beiden Wohnungen (insgesamt 96 m² Nfl) auf die gewährte Sanierungsförderung nicht auswirkte. Die von der Förderung ausgenommene Nutzfläche bezog sich auf das nicht zur Wohnnutzung bewilligte „DG 2.Ebene“ (nun „Spitzboden“), das mit Hilfe des Förderantrages in die Wohnnutzfläche des Hauses einbezogen und so für einen Ausbau vorbereitet wurde.

Im nachfolgend noch näher erörterten Gerichtsgutachten des SV vom Juni 2010 ist die 2.DG Ebene nicht erwähnt.

Ein Foto von der AP-Besichtigung im März 2013 belegt für den „Spitzboden“ eine Ausführung abweichend vom Plan ex Nov 2007 (andere Lage der beiden Wohnungstüren). Wann und in welcher Form die „2. DG-Ebene“ tatsächlich ausgebaut wurde, ist nicht bekannt.

Nach einer weiteren Umgestaltung des Innenbereiches im Objekt HNr 111 im Jahr 2016, deren Grundzüge bereits im Aug. 2013 (bei Rückforderung der Wohnbauförderung) festgestanden

sein sollen, werden die beiden Einheiten im „Spitzboden“ inzwischen – mit einer um rd. 20 m² geringeren Nutzfläche als im Plan vom Nov 2007 – angeblich als Personalräumlichkeiten (der GmbH-Geschäftsführerin?) genutzt (Stb-Stellungnahme 8/2019, BFG-Akt OZ 156).

Der dazu vorgelegte, einseitige Auszug aus einem – im Bauakt nicht einliegenden - „Einreichplan“ vom „Juli 2016“ betreffend „Nutzungsänderung von Wohnungen in Hotelbetrieb“ (Bauwerberin (Vulgoname-Variante2) GmbH) sieht im EG wieder die ursprünglichen beiden Wohneinheiten vor (W 1 im „Nordzubau“ ohne Kochgelegenheit und W 2 mit einer angegebenen Nutzfläche von 201,6 m²).

Die in deutlich veränderter Form dargestellte Wohnung W 2 soll nun den Gästen zur Allgemeinnutzung dienen. Im Plan dargestellt ist ein Zentrum mit offenem Küchenbereich und dreiseitigem Zugang zur westseitigen Veranda. Auch die angrenzenden Räume sind von der Veranda aus zugänglich. Der Plan weist für diese drei Räume, zusammengefasst unter der Bezeichnung „Aufenthaltsraum“, eine Gesamtnutzfläche von 126,7 m² aus. Die restlichen Räumlichkeiten entsprechen der EG-Wohnung W 2 aus dem Plan vom Nov 2007. Die Ausgestaltung einer gemeinsamen Hotel-Rezeption für die beiden Objekte HNr 111 und HNr 111a, wie in der Stb-Stellungnahme vom August 2019 angeführt, ist nicht erkennbar (BFG-Akt OZ 157 S.41 + B 14 D).

Mit der gegenüber dem Plan vom Nov 2007 um 80 m² vergrößerten Gesamtnutzfläche des Wohnhauses HNr 111 nähert sich die Planversion 2016 nun wieder den Größenangaben im Wohnbau-Förderantrag aus dem Jahr 2005 an. Die nunmehrige Erweiterung resultiert hauptsächlich aus der Einbeziehung des Großteils der (vergrößerten) Westveranda in die Nutzfläche des Aufenthaltsraumes im EG (+ 73 m²). Weitere Abweichungen entfallen auf rechnerische Differenzen bei mehreren Wohnungsgrößen (v.a. W 1).

Inwiefern die Einbeziehung der Westveranda in die Nutzflächenberechnung des Hauses der Verschleierung des inzwischen zu Wohnzwecken ausgebauten „Spitzbodens“ dient, kann im anhängigen Verfahren dahingestellt bleiben.

Aufgrund der Angaben im Gerichtsgutachten SV aus dem Jahr 2010 geht das BFG davon aus, dass im Verfahrenszeitraum die Planvariante vom Nov. 2007 zur tatsächlichen Umsetzung kam. Demnach wurden zehn Wohneinheiten realisiert, davon drei im EG und zwei im „Spitzboden“, bei dem noch eine große ungenutzte Galeriefläche verblieb.

Ein baubehördliches Verfahren wurde, wie festgestellt, nur zum Plan vom Juli 2000 durchgeführt. Welcher Plan der Wohnbau-Förderstelle im Okt. 2005 bzw. Juni 2008 als Grundlage für die vorläufige/endgültige Förderzusage der Landesregierung zur Verfügung stand, ist unbekannt.

Im Ergebnis durchlief das Bauvorhaben des Bf zum Um-/Zubau des ehemaligen Bungalows HNr 111 (ursprünglich 109 m² Baufläche/89 m² Nfl) in den Jahren 2000 - 2010 somit vier Planungsstufen und änderte sich dabei von einem dreigeschoßigen Wohnhaus mit fünf WE (Baubewilligung 7/2000) über ein Mehrparteienhaus mit zehn WE auf 593 m² Nutzfläche (Förderantrag 10/2005), ein viergeschoßiges Wohnobjekt mit sieben WE samt einem nicht für Wohnzwecke ausgebauten „Spitzboden“ mit Sanitärbereich und 178 m² großer Galerie („Austauschplan“ 9/2007), bis zur letztlich umgesetzten Variante mit zehn WE auf drei Wohnebenen einschließlich „Spitzboden“ und einer Gesamtnutzfläche von 493 m².

Auf die bebaute Außenfläche und die Geschoßflächen des Wohnhauses HNr 111 wirkten sich die Änderungen kaum aus. Insofern erfolgte die Umsetzung weitgehend im Umfang der Baubewilligung vom Juli 2000. Tatsächlich beschränkten sich die durchaus weitreichenden Änderungen des Bauvorhabens im Verfahrenszeitraum im Wesentlichen auf die Umgestaltung des Innenbereiches.

Der Rückblick zeigt, dass bereits mit den Einreichunterlagen im Jahr 2000 dafür Vorsorge getroffen wurde, dass später kein Neubau von sondern lediglich ein Umbau zu Ferienwohnungen notwendig würde.

Mit der Einbeziehung des nicht für Wohnzwecke bewilligten DG in die geförderten Wohneinheiten (W 10/123 m²) im Antrag an die Förderstelle im Jahr 2005, wurde zudem bereits frühzeitig für eine spätere Erweiterung der Wohnnutzfläche auf die „2.DG-Ebene“ vorgesorgt. Dass dieses Geschoß auch für eine Vermietung vorgesehen war, wird durch das Verfahrensergebnis nicht erwiesen. Die von der Förderung ausgenommene Nutzfläche spricht jedenfalls gegen eine zu dieser Zeit geplante Vermietung.

3.3. Parallel zur Ausgestaltung der Wohneinheiten bereitete der Bf mit den ergänzenden Investitionen in das Kellergeschoß und den Außenbereich ein entsprechendes Angebot im Rahmen der geplanten künftigen Vermietung der neu entstehenden Wohneinheiten zur touristischen Nutzung vor.

Mit den Vorarbeiten zur Fortsetzung des Um-/Zubaus beim Wohnhaus HNr 111 im Jahr 2007 hatte der Bf auch jene zum Bau einer neuen Zufahrtsstraße auf der Parzelle GStNr 999/2 verbunden, die künftig ein Durchqueren des ehemaligen Hofbereiches vermeiden sollte (lt. Angaben in der mündlichen Verhandlung eine Maßnahme zur Verminderung des familiären Widerstandes gegen die vom Bf geplante Nutzung für touristische Zwecke).

Im August 2007 wurde das Bauunternehmen E-GmbH mit der Errichtung einer neuen „Zufahrtsstraße“ von der Landesstraße über die Parzelle GStNr 999/2 bis zur Garageneinfahrt des Objekts HNr 111 auf der Parzelle GStNr 999/1 beauftragt. Damit verbunden war ein Auftrag für die Baumeisterarbeiten betreffend ein an die Garage angrenzendes Schwimmbecken auf der Parzelle GStNr 999/2.

Wie bereits beim Umbau des Objekts HNr 111 begannen Anfang Sept. 2007 die Arbeiten für den Straßenbau ohne Einbindung der örtlichen Baubehörde, (BFG-Akt OZ 158, B 57 A).

Erst nach erfolgter Baueinstellung beantragte der Bf Anfang Dez.2007 die Erteilung einer Baubewilligung für die Errichtung der Zufahrtsstraße auf der Parzelle GStNr 999/2 samt Zutrittsanlage (Schraken) im Bereich der Abfahrt von der Landesstraße (Einreichplan der E-GmbH vom 28.Nov.2007).

Zum Zeitpunkt der nachfolgenden Bauverhandlung war *„die Aufschließungsstraße für die bestehende Hofstelle“* HNr 111, trotz des verfügbaren Baustopps, *„bereits weitgehendst fertiggestellt“* (Protokoll/Bauverhandlung 30.Jänner 2008, Bauakt Teil IV).

Bereits im Frühjahr 2007 waren die Arbeiten für den Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111 wiederaufgenommen worden (Anbotseinholung/Auftragserteilung). In der Folge wurde mit Nachdruck an der Bauausführung gearbeitet.

Der Hauptteil der Baumeisterarbeiten wurde bereits vor 2008 durchgeführt. Im Jahr 2007 begannen auch die Arbeiten betreffend Elektroinstallation und an der Heizungsanlage (statt Pelletsheizung lt. Förderansuchen nunmehr Wärmepumpe mit Tiefenbohrung und Sonnenkollektoren/Inbetriebnahme 2013).

Im Febr. 2008 verrechnete die Elektro-X GmbH u.a. acht Stück *„Tastereinsätze für Hotelcards“*.

Ende April 2008 bescheinigte die E-GmbH gemäß § 38 (2) Stmk. BauG 1995 *„die bewilligungsgemäße und den Bauvorschriften entsprechende Bauausführung“* des Bauvorhabens gemäß Bewilligung vom 18.Juli 2000 (!).

Rechtzeitig vor Ablauf der Zweijahresfrist für die Landesförderung war der Hauptteil der Sanierungsarbeiten im Sommer 2008 abgeschlossen.

3.4. Am 9.Juni 2008 erteilte die Baubehörde die Benützungsbewilligung für den *„mit Bescheid vom 18. 07.2000“* genehmigten *„Um- und Zubau“* des Wohnhauses HNr 111 auf der Parzelle GStNr 999/1 und bestätigte zugleich, *„dass die bauliche Anlage der Bewilligung entspricht.“*

Parallel erging eine Benützungsbewilligung für die Zufahrtsstraße.

Unmittelbar nach Erteilung der Benützungsbewilligung legte der Bf am 13. Juni 2008 bei der Förderstelle der Landesregierung Rechnungen im Umfang von 573.630,- € über die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen in den acht geförderten Wohneinheiten des Wohnhauses HNr 111 vor. Die nicht geförderten Wohneinheiten/Nutzflächen waren nicht Gegenstand des Fördernachweises.

Den vorliegenden AP-Unterlagen ist zu ersehen, dass der Nachweis der Fördervoraussetzungen insgesamt nur einen Bruchteil der beim Um-/Zubau des Objekts HNr 111 angefallenen Kosten umfasste.

Am 1. Juli 2008 ergingen zwei endgültige Förderzusagen der Landesregierung für Sanierungskosten im Gesamtbetrag von 395.307,- € an den Bf (Darlehenslaufzeiten 7 Jahre (mit anschließend 7jähriger Rückzahlung der Förderung) bzw. 10 Jahre (nicht rückzahlbare Förderung für Wärmedämmung und Wärmepumpe/Solarheizung).

Nach Erteilung der Benützungsbewilligung folgten bis Herbst 2008 noch diverse Abschlussarbeiten beim Objekt HNr 111, die mehrheitlich den Außenbereich betrafen (zB. Juni/Juli: „Sanierung“ der Garagendecke durch die E-GmbH; Juli/August: Malerarbeiten und Außenpflasterung; September: Lieferung Innentüren und Schwimmbecken-Innenausstattung; November: Lieferung einer Außenneben Tür).

Anfang Juli 2008 legte zudem die Fa Fliesen XY jene Schlussrechnung, die zum Gegenstand des späteren Rechtsstreits mit dem Bf wurde.

Zuletzt folgten im Mai 2009 die Asphaltierung der neuen Zufahrtsstraße und Herstellung des Garagenvorplatzes.

4. Im Sommer 2009 verfolgte der Bf (scheinbar) die Errichtung eines Carports und einer Stützmauer im Bereich des Schwimmbeckens (GStNr 999/2) bzw. der Garage (GStNr 999/1). Letztlich wurden das Carport gar nicht und die Stützmauer in verkürzter Form ohne baubehördliche Bewilligung gebaut.

Im Jänner 2009 hatte die E-GmbH einen Plan zur Errichtung eines als Vordach zum Schwimmbecken ausgeführten Carports für sieben Pkw auf der Parzelle GStNr 999/2 *„in der Flucht der bestehenden Garage und des Schwimmbeckens in Richtung Zufahrtsstraße“* erstellt. Der Plan sah zugleich den Bau einer Stützmauer aus Stahlbeton entlang der neuen Zufahrtsstraße bis zum Garageneinfahrtstor vor. Dieser Plan wurde zunächst nicht eingereicht.

Erst nach erfolgter Asphaltierung der Zufahrtsstraße brachte der Bf Mitte Juli 2009 einen mit 2. Juni 2009 datierten Antrag auf Erteilung einer Baubewilligung zur Errichtung des Carports und der Stützmauer samt zugehöriger Geländeänderungen ein.

Bereits im Vorfeld der Bauverhandlung stellte der Bf die Errichtung der Stützmauer mit dem Hinweis zurück, dass diese erst *„im Zusammenhang mit dem zukünftigen Wirtschaftsgebäude“* zu bearbeiten sein werde (Stellungnahme Gestaltungsbeirat Weinland vom 23. Juli 2009, Bauakt Teil V).

Die Bauverhandlung vom 24. August 2009 endete mit einer Vertagung, einerseits zur Überarbeitung des eingereichten Planes und andererseits, weil der Bf auf eine in Gang

befindliche Zusammenlegung der Parzellen GStNr 999/1 (mit dem Wohnhaus HNr 111 und der Garage) und GStNr 999/2 verwiesen hatte. Auf der im Miteigentum des Bf und seines Bruders stehenden Parzelle GStNr 999/2 befanden sich die – ohne Mitwirkung des Bruders errichtete - neue Zufahrtsstraße, das Schwimmbecken und das geplante Carport.

Der nach den Angaben des Bf in der Bauverhandlung bereits vorliegende Teilungsplan vom 6.Juli 2009 wurde allerdings weder jemals bei der Gemeinde (Ort-X) zur Bewilligung noch beim Bezirksgericht (Stadt-X) zur grundbücherlichen Durchführung eingereicht.

Die Fortsetzung der Bauverhandlung zur Carport-Errichtung fand mehr als ein Jahr später am 23.Sept 2010 auf Basis eines überarbeiteten Einreichplanes der E-GmbH statt. Die Errichtung der Stützmauer war nicht Gegenstand der Bauverhandlung. Die Grundstücksverhältnisse waren unverändert.

Zu dieser Zeit hatte der Bruder des Bf bereits einen Teilungsplan für ein in seinem Alleineigentum stehendes Nachbargrundstück erstellen lassen, auf dem eine neue Parzelle GStNr 999-5 zur Errichtung des künftigen Einfamilienhauses HNr 222 entstehen sollte (Teilungsplan v. Mai 2010).

Zur grundbücherlichen Durchführung der Grundstücksteilung benötigte der Bruder aufgrund des Schenkungsvertrages vom April 1999 die Zustimmung der Mutter und des Bf. Diese Zustimmungen ließen bis Febr. 2014 (Mutter) bzw. März 2015 (Bf) auf sich warten.

Die Baubewilligung für das Carport des Bf wurde am 29.Sept.2010, die Benützungsbewilligung ein weiteres Jahr später am 6.Sept 2011 erteilt.

Die Erteilung der Benützungsbewilligung erfolgte, obwohl das (angeblich) bauausführende Unternehmen, eine C-Bau GmbH, FN-77777b, am Vortag der Benützungsbewilligung das Bestätigungsattest gem. § 38 (2) BauG für das Carport zurückgezogen hatte.

Luftbildaufnahmen der Vermessungsbehörde (Orthofotos) aus dem Zeitraum April 2011 – Mai 2019 zeigen, dass das baugenehmigte Carport auf der Parzelle GStNr 999/2 tatsächlich nie ausgeführt wurde. Der im Sept. 2010 bewilligte Standort stellt sich auf den Bildern als ebene, begrünte (bzw. später asphaltierte) Fläche im Anschluss an den Garagenzufahrtsbereich dar (Bauakt Teil VI).

Auch die vom steuerlichen Vertreter des Bf im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren vorgelegten Unterlagen zum Nachweis der Errichtung einer Stützmauer im Sommer 2011 in dem für das Carport vorgesehenen Bereich enthalten keine Hinweise auf die Errichtung des Carports.

So wie die C-Bau GmbH scheinen auch die weiteren, am Projekt Stützmauer angeblich beteiligten Unternehmen erstmals in den nachgereichten Unterlagenfragmenten des steuerlichen Vertreters vom August 2019 auf (Stb-Stellungn. 8/2019, BFG-Akt OZ 158 B 58-64).

Aufgrund der unvollständigen Unterlagen Vorlage können zu den näheren Umständen dieses Bauvorhabens keine Feststellungen getroffen werden, zumal Vorgänge zur Errichtung dieser Stützmauer weder im Bauakt der Gemeinde (Ort-X) noch in den Unterlagen aus dem AP-Verfahren dokumentiert sind.

Weitere im Bauakt einliegende Planunterlagen zu den nachfolgenden Bauvorhaben des Bf bestätigen allerdings die Errichtung einer Stützmauer in jenem Bereich der Parzelle GStNr 999/2, für welchen die Baubehörde im Sept 2010 die Baubewilligung zur Errichtung des (in der Folge nicht errichteten) Carports erteilt hatte (lt. Prot./Bauverhandlung v. 6. März 2012 betreffend Neubau HNr 111a Stützmauer bereits ohne Baubewilligung zur Gänze fertiggestellt, Bauakt Teil VI).

Das BFG schließt daraus, dass die im Verfahren vorgebrachten Hangrutschungen in Teilbereichen umgehende Stützungsmaßnahmen erforderlich machten, die zudem zur Erlangung einer Baubewilligung für den Neubau HNr 111a notwendig waren und ein Zuwarten auf den Neubau daher nicht erlaubten.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass § 5 St. BauG für eine Bauplatzzeichnung u.a. einen tragfähigen Untergrund voraussetzt.

Nach Zurücknahme des Antrages auf Errichtung der Stützmauer im Juli 2009, beantragte der Bf erst wieder im März 2012 eine Bewilligung zur Errichtung einer Stützmauer. Dieser Antrag bezog sich auf die Parzellen GStNr 999/2 und GStNr 999/3 (HNr-001) und stand im Zusammenhang mit dem nachfolgendem Bauprojekt betreffend den Neubau eines „Appartementhotels“ (HNr 111a).

Die Darstellung des steuerlichen Vertreters, der dieses Bauvorhaben als „Zubau“ zum Objekt HNr 111 bezeichnete, dessen Errichtung nach der OLG-Entscheidung vom Sept. 2011 im Prozess XY zur „Erhöhung der Kapazitäten und besseren Auslastung des Schwimmbades im Altgebäude (..) sinnvoll erschienen“ sei, wird durch das Verfahrensergebnis nicht bestätigt.

Die Verfahrensunterlagen erhärten vielmehr die Angaben der Gattin des Bf in der mündlichen Verhandlung, nach welcher die Entscheidung für den Neubau bereits mehr als zwei Jahre vor der OLG-Entscheidung im „Fliesenprozess“ im Gefolge der nach einer Hangrutschung notwendig gewordenen Errichtung einer Stützmauer getroffen worden war (vgl. Hinweis Gestaltungsbeirat Weinland v. 23. Juli 2009).

Zusammenfassend war der Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111 nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens spätestens im Herbst 2008 im Wesentlichen

fertiggestellt und (samt Saunalandschaft, Außenschwimmbecken, Garage und neuer Zufahrtsstraße) grundsätzlich nutzbar (zum Fliesenproblem/Fa XY s. nachfolgend).

Aufgrund des festgestellten Ermittlungsergebnisses zu diesem Bauvorhaben für den Zeitraum bis Ende 2008 hat das BFG keine Zweifel, dass der Bf von Beginn an die Absicht zur Vermietung des Objekts HNr 111 bzw. der darin im Rahmen der geplanten Sanierung/Erweiterung zu schaffenden Wohneinheiten hatte und diese Absicht ohne Unterbrechung verfolgte.

Ebenso ist das BFG davon überzeugt, dass der Plan des Bf auch immer einen gewissen Bereich für eine Privatanutzung vorsah. Da eine Eigennutzung als Hauptwohnsitz aufgrund der beruflichen und familiären Situation des Bf nicht in Frage kam, liegt eine angestrebte Eigennutzung nach Art eines Zweitwohnsitzes nahe.

Von einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit in Form einer Dauervermietung an Hauptwohnsitzinhaber geht das BFG nicht aus.

Kein wirtschaftlich agierender Vermieter würde für vier Dauermieter aus der Umgebung (mit realem Hauptwohnsitz im Mietobjekt) im Keller eine 40 m² große Saunalandschaft mit Ruheraum und Sanitäreinheit sowie eine Garage für sieben Pkw errichten, zumal vor mehr als 20 Jahren in einem ländlichen Gebiet. Anders allerdings, wenn eine Ferienwohnungsanlage der gehobenen Klasse für Dauermieter mit Zweitwohnsitz geplant war, die auch einen gehobenen Mietzins zu bezahlen bereit sind.

Aufgrund der gewährten Sanierungsförderung war der Bf ab der verbindlichen Förderzusage zur dauerhaften Nutzung der geförderten Wohneinheiten (Eigennutzung oder Vermietung) verpflichtet. Eine Nutzung als Zweitwohnsitz war dafür nicht ausreichend.

Einer (lang- oder kurzfristigen) Vermietung für touristische Zwecke standen zudem die raumordnungsrechtliche Bestimmungen entgegen, die eine Nutzung der Parzellen GStNr 999/1 bis GStNr 999/3 für „*Beherbergung*“ oder „*Ferienwohnungen*“ ausschlossen.

Bei Fertigstellung des Bauvorhabens HNr 111 stand das geltende Raumordnungsrecht allerdings bereits in Diskussion und wurde ab 1. Juli 2010 durch das St. ROG 2010 ersetzt. Bis dahin durfte der Bf auf eine grundlegende Verbesserung der Rechtslage zur Schaffung von Ferienwohnungen bzw. allfällige andere Nutzungsmöglichkeiten zur Umsetzung seines Fernzieles hoffen bzw. konnte an deren Realisierung arbeiten.

In dieser Situation häuften sich Vorgänge bzw. Umstände, die darauf hinweisen, dass sich der Bf zu einem Zuwarten mit der Vermietung der Wohneinheiten im Objekt HNr 111 nach Abschluss der Um-/Zubauarbeiten entschlossen hatte.

Wie festgestellt, hatte im Jänner 2009 die Planung zum letztlich – samt angekündigter Grundstückszusammenlegung - nicht umgesetzten Projekt Carport/Stützmauer auf den Parzellen GStNr 999/1 und GStNr 999/2 begonnen.

Wie noch zu zeigen sein wird, fand auch die im Wohnbau-Förderverfahren ab Jänner 2009 behauptete Vermietung der fertiggestellten Wohneinheiten im Objekt HNr 111 nicht statt.

5. Und auch der Umfang der vom Bf eingewendeten Mängel bei der Fliesenverlegung wurde im Gerichtsverfahren mit der Fa XY nicht bestätigt.

Ebenfalls im Jänner 2009 hatte der Bf erstmals schriftlich gegenüber der Fa XY u.a jene Mängel bei der Fliesenverlegung gerügt, die nach erfolglosen außergerichtlichen Bereinigungsversuchen zehn Monate später in ein langwieriges Gerichtsverfahren mündeten (Klage der Fa XY vom 8. Okt. 2009 wegen ausstehenden Werklohnes), welches im März 2012 zu einer endgültigen Klagsabweisung führte. Eine im Juli 2011 eingebrachte Gegenklage des Bf auf Schadenersatz wurde im Sept. 2012 mit einem Vergleich beendet.

Noch im Jänner 2013 verwies der Bf in der verfahrensgegenständlichen AP auf „*gravierende Mängel bei den in nahezu allen Räumen verlegten Bodenfliesen*“ (Stb-Mail v. 22.1.2013, BFG-Akt OZ 113)

Nach den im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren ergänzten Unterlagen wurden die – nach mehrmonatiger mündlicher Auseinandersetzung und erfolgter Mahnung wegen des ausstehenden Werklohnes - vom Bf im Schriftsatz an die Fa XY vom 8.Jänner 2009 neben anderen Mängeln eingewendeten Hohlräume unter 813,61 m² großflächigen Bodenfliesen (60 x 120 cm) bei der Befundaufnahme des Gerichtssachverständigen SV am 9.April 2010 anhand von fünf Beispielen aus dem Kellerbereich des Wohnhauses HNr 111 festgestellt und die Sanierung mit einem voraussichtlichen Schadensbetrag von 36.000,- € bzw. „*bei vollständigem Austausch noch höher*“ beziffert.

Trotz entsprechenden Gerichtsauftrages waren zerbrochene Fliesen bei der Besichtigung nicht feststellbar gewesen (Gutachten SV v.10.6.2010, S.3 u. S.17, LG Graz 99Cg999/99z, BFG-Akt OZ 132).

Die vom steuerlichen Vertreter eingewendete Unmöglichkeit zur Besichtigung ist dem Gutachten nicht zu entnehmen. Tatsächlich machte der Sachverständige Feststellungen in unterschiedlichen Wohnungen im EG und OG des Hauses, doch betrafen diese nicht beschädigte Fliesen. Zudem wäre eine verhinderte Besichtigungsmöglichkeit aufgrund der vorausgegangenen Vereinbarung/Ankündigung des Besichtigungstermines dem Bf anzulasten, zumal im Haus zu dieser Zeit keine Fremdmieten wohnten.

Der Großteil der gutachterlichen Mängelfeststellungen zur Fliesenverlegung betraf sich ablösende Sockelleisten, die vom Gerichtsauftrag nicht umfasst gewesen waren, sondern

erstmals im Zuge der Befundaufnahme hervorkamen. Hauptsächlich wurden diese Mängel in der EG-Wohnung W 2 festgestellt (lt. SV-Befund sich ablösende Sockelleisten bzw. Sockelfliesen im „Wohnzimmer“, im „Durchgang zur Wohnküche“, in zwei „Schlafzimmern“, im „zweiten Kinderzimmer“). Eine Feststellung betraf auch das „nordseitigen Zimmer“ (= Wohnung W 1).

Zum OG beschränkten sich die Mängelfeststellungen des Gutachters auf zwei Zimmer (zwei abgelöste Sockelleisten und eine abgelöste Sockelfliese, Schadenssumme betreff. 8 m Sockelleisten insgesamt 325,- €; Gutachten SV, S.4 und S.7ff).

Bei weiteren vom Sachverständigen geprüften Mängelvorbbringen des Bf (verschiedenfärbige Abschluss-Schienen, mangelhaftes Gefälle an der Außenterrasse im EG, zusätzlich verrechnete Regiearbeiten, Differenzen betreffend Masseaufstellungen in der Schlussrechnung) ist eine Auswirkung auf die Vermietbarkeit der sanierten Wohnungen für das BFG nicht erkennbar, ebenso bei strittigen Rechtsfragen (zulässige Skontoabzüge, Zurückbehaltungsrecht des ausstehenden Werklohnes).

Der Bf bezifferte seinen Schaden in der Gegenklage vom 22. Juli 2011 mit 119.403,- € (Austausch der gesamten Bodenfliesen und Sockel-Neuverlegung sowie Mietausfall aus dem Mietverhältnis mit dem Bruder betreffend die Wohnungen W 5 – W 7 für die Dauer der Mängelbeseitigung, 4 Monate a`1.262,89 €).

Am 23.Sept.2011 hob das OLG Graz die abweisende Entscheidung des LG ZRS Graz vom 26.Juni 2011 zur Klage der Fa XY wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, weil im Gerichtsverfahren auf eine umfassende Überprüfung des Ausmaßes der Hohlräume verzichtet worden war.

In der nachfolgenden neuerlichen Entscheidung des LG ZRS Graz von 23.Febr.2012 wurde die Klage der Fa XY – ohne Ergänzung der Beweisaufnahme betreffend Hohlräume - aufgrund von Mängeln im Außenbereich (EG/Ostterrasse) als unbegründet abgewiesen. In der Folge einigten sich die Streitparteien im Sept 2012 im Schadenersatzprozess vergleichsweise auf eine Schadenersatzleistung der Fa XY von 42.000,- €. Über die dem Vergleichsbetrag zugrunde gelegten Mängel und die Schadensberechnung liegen dem BFG keine Informationen vor (LG Graz 88Cg888/88z, BFG Akt OZ 135).

Nach dem Verfahrensergebnis erfolgte die Schadensbehebung an den Fliesen ein weiteres Jahr später, in der Zeit vom 2.-9.Sept 2013 mit einem Kostenaufwand von 3.852,- €.

Bereits im Mail vom 22. Jänner 2013 an das AP-Organ hatte der steuerliche Vertreter des Bf auf die „derzeit im Gang“ befindliche Sanierung durch kostengünstige Verfüllung der Hohlräume unter den Bodenfliesen verwiesen.

Bei der AP-Schlussbesprechung am 2.Okt.2013 wurde eine Teilrechnung einer Fa F vom 25.Sept.2013 vorgelegt, nach welcher die Sanierungsarbeiten in der Zeit vom 2.-9.Sept.2013 erfolgt waren. Der Betreff der Teilrechnung lautete: *„Sanierung des zur Gänze falsch verlegten Feinsteinzeugs (Bodenfliesen und Sockelleisten) des Innen- und Außenbereiches“*.

Verrechnet wurden 117 Regiestunden (je 1 Facharbeiter und Lehrling) für durchgeführte *„Demontage der Randleisten, Herstellen eines Haftgrundes und Neuverlegung der Sockelrandleisten einschließlich Silikonierung ohne Acrylverfugung (Malerarbeit). Entfernen der bereits gesprungenen Bodenplatten und Neuverlegung dieser nach entsprechender Vorarbeit. Entfernen von Kleberesten auf Bestandsmaterial, Verfugung.“* Verrechnet wurde ein Gesamtbetrag von 4.831,16 € + USt.

Angeschlossen waren Fotos von der Fliesensanierung, die im Zuge der AP-Besichtigung im März 2013 angefertigt worden sein sollen.

Neuerlich wurde in der AP-Schlussbesprechung am 2.Okt.2013 betont, dass *„die derzeit stattfindende Sanierung der Fußbodenflächen“* nicht über eine Totalsanierung erfolge, sondern über eine kostengünstige Verfüllung der Hohlräume, die nur einen Bruchteil der Kosten einer Totalsanierung verursache. Die Sanierung dauere noch an.

Anzumerken ist, dass der AP-Schlussbesprechung Ermittlungen des Prüfers zur Vermietungsabsicht des Bf vorangegangen waren (AP-Vorhalt 11.Sept.2013).

Im finanzgerichtlichen Ermittlungsverfahren legte der steuerliche Vertreter schließlich eine – nicht unterfertigten - Rechnung der Fa F vom 22.Nov. 2013 vor, nach welcher die Schadensbehebung - bei gegenüber der Teilrechnung vom 25.Sept.2013 verändertem Betreff jedoch identem Leistungszeitraum 2.-9.Sept 2013 - mit einem Kostenaufwand von nur 3.852,- € durchgeführt wurde (geringere Regiestundenanzahl/andere Arbeitskräfte).

Der unveränderte Inhalt der abgerechneten Leistungen betraf weiterhin primär den Austausch von *„Randleisten“*. Zum *„Entfernen der bereits gesprungenen Bodenplatten und Neuverlegung dieser nach entsprechender Vorarbeit“* enthält auch die Rechnung vom 22.Nov.2013 keine weitere Konkretisierung. So wie in der Teilrechnung vom 25.Sept.2013 sind in der Rechnung vom 22.Nov.2013 eine Sanierung von Wandfliesen oder des Außenbereiches nicht erwähnt, ebenso wenig das Verfüllen von Hohlstellen unter den Fliesen.

Auch in der Stellungnahme vom August 2019 erinnerte der steuerliche Vertreter an die kostengünstige Sanierung durch die Fa F anstatt einer teuren Totalsanierung (BFG-Akt OZ 156 S.36 u. S.39, OZ 158 B 67).

Angeschlossen war der Stellungnahme vom 28.Aug.2019 auch ein Schriftsatz an die steuerliche Vertretung des Bf vom 29.Aug.2013, in welchem der Rechtsvertreter des Bf aus dem Zivilgerichtsverfahren gegen die Fa XY das Absehen von einer Geltendmachung entgangener

Mieten (bis auf jene des Bruders) damit erklärte, dass „solche nicht darstellbar waren bzw. voraussichtlich nicht beweisbar gewesen wäre, dass bzw. in welcher Höhe der Klient weitere Mieteinnahmen bei ordnungsgemäßer Ausführung des Werkes durch Herrn XY erzielen hätte können.“ Zudem sei die Leistungsfähigkeit des Fliesenverlegebetriebes gering gewesen und bei weitergehenden Forderungen eine mögliche Insolvenz im Raum gestanden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass durch die Unterlagen zum „Fliesenproblem“ betreffend die Fa XY weder die vom Bf eingewendeten, weitläufigen Hohlräume unter den Bodenfliesen, noch zerbrochene Bodenfliesen bestätigt werden (soweit nicht einzelne, im Zuge der Verlegung zu Bruch gegangene Fliesen bereits vor Prozessbeginn durch die Fa XY ausgetauscht wurden).

Der Umfang der Hohlräume unter den Fliesen blieb im Gerichtsprozess explizit ungeklärt. Es wurde auch nicht festgestellt, dass vorhandene Hohlräume die Bruchgefahr der Bodenfliesen jedenfalls erhöhten (bei geringfügiger Kleber-Unterdeckung möglicherweise nur Durchbiegung im Rahmen der vorgesehenen Materialelastizität).

Die Behebung der Mängel erfolgte – wohl unter dem Eindruck der laufenden AP-Ermittlungen - ein Jahr nach Abschluss des prozessbeendenden Vergleichs Anfang Sept 2013 binnen sieben Tagen, betraf hauptsächlich die Sanierung von Sockelleisten und verursachte 3.852,- €. Ein Verfüllen von Hohlräumen unter den Fliesen im Zuge der Sanierung durch die Fa F ist nicht dokumentiert. Zum Austausch zerbrochener Fliesen können mangels Konkretisierung in der Sanierungsrechnung keine Feststellungen getroffen werden.

6. Zu Beginn des Jahres 2009 hatte der Bf nicht nur die Planung des (nicht errichteten) Carports und den Schriftverkehr mit den Einwendungen gegen den eingemahnten Werklohn der Fa XY begonnen, sondern auch der Wohnbau-Förderstelle des Landes Überweisungsbelege (ohne Abbuchungsnachweise) betreffend die Gebühren-Entrichtung zu vier Mietverträgen für die Wohnungen W 5 - W 8 im OG des Objekts HNr 111 übermittelt.

Die gleichzeitige Vorlage der zugehörigen Mietverträge (Vertragsdatum 9. bzw. 12.Jänner 2009; jeweils einjährige Laufzeit ab 1.Jänner 2009) ist dem Förderakt nicht gesichert zu entnehmen (lt. Aktenvermerk v. Okt.2011 Mieternamen nicht vermerkt).

Die Förderstelle ging vom Nachweis für eine zumindest 50%ige Vermietung der geförderten Wohnungen aus und begann per 31.Jänner 2009 mit der Anweisung der bewilligten Förderbeträge an die finanzierende Hausbank (Ort-X).

Nach den vorgelegten Mietverträgen waren die Mieter der W 5 und W 6 der Bruder des Bf und dessen Lebensgefährtin (seit 2/2013 Ehefrau). Beide waren von 6.Juli 2009 – 19.Febr. 2013 in den gemieteten Wohnungen mit Hauptwohnsitz behördlich gemeldet (anschließend HW im neu errichtete Einfamilienhaus HNr 222 auf einem angrenzenden Grundstück).

Die beiden Mietverträge zu den Wohnungen W 7 und W 8 waren mit Fremdmietern abgeschlossen. Bei einer nachfolgenden Überprüfung der Förderstelle erwiesen sich die Fremdmietverhältnisse als nicht realisiert.

Lt. Schriftsatz des Bf an die Förderstelle vom 7.Aug.2014 waren einvernehmliche Mietvertragsauflösungen mit Beginn des „Mängelbehebungsprozesses“ gegen die Fa XY erfolgt (Prozessbeginn 10/2009).

Die Förderstelle hatte der Bf zu dieser Zeit über die Mietvertragsauflösung nicht informiert.

Weitere Mietverträge bzw. Mietverhältnisse für das Wohnhaus HNr 111 wurden der Förderstelle weder für die Zeit vor Beginn noch nach Beendigung des Zivilprozesses gegen die Fa XY nachgewiesen oder auch nur behauptet.

Auch im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren kamen keine weiteren Mietverhältnisse hervor.

Anders als gegenüber der Förderstelle verwies der Bf im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren darauf, dass die gravierenden Fliesenmängel eine Vermietung „zum 1.1.2009“ verhindert hätten („Problematik der Wohnungsbereitstellung, wenn Bodenfliesen infolge Belastung brechen“, Stb-Mail 22.1.2013, BFG-Akt OZ 113).

Das BFG geht nicht davon aus, dass die mangelhaft verlegten Fliesen der Grund für das Unterbleiben einer Vermietung der fertiggestellten Wohneinheiten im Objekt HNr 111 an die beiden Fremdmietler war.

Im Verfahren kamen keine Hinweise auf eine Verlagerung der Lebensverhältnisse der „Mieter“ nach (Ort-X) hervor (Änderung der Meldeadressen und der familiären oder beruflichen Situation nicht feststellbar). Dazu kommt die im AP-Verfahren vorgebrachte Nutzung der Wohnung W 7 durch die Söhne der Lebensgefährtin des Bruders ab August 2009.

Tatsächlich verfügten die Wohnungen im Objekt HNr 111 zur Zeit des in den Mietverträgen genannten Vermietungsbeginns weder über eine Kochgelegenheit noch über Sanitärausstattungen (Bauplan Nov. 2007, AVZ, Re. Baumarkt 4.-10.Juli 2009 über die Anschaffung von Sanitärausstattung für sieben Wohneinheiten).

Auch erscheint es unverständlich, weshalb noch im Jänner 2009 – als der Bf die Mängel der Fliesenverlegung mit der Fa XY bereits monatelang erörtert, jedoch noch keine SV-Begutachtung stattgefunden hatte – vier Mietverträge für betroffene Wohnungen abgeschlossen worden sein sollen, während nach Beendigung des Rechtsstreits mit der Fa XY im Sept. 2012 die Vermietung ausblieb – trotz der angelaufenen Überprüfung durch die Förderstelle, hinreichend vorhandener Mietinteressenten und offenbar geringfügigen Sanierungsbedarfes.

Unter Berücksichtigung der festgestellten Umstände beurteilt das BFG die vier - zumal einjährig befristeten - Mietverträge vom Jänner 2009 als reine Gefälligkeitsvereinbarungen ohne tatsächlich gewollte Umsetzung.

In Bezug auf die Wohnungen W 5 – W 7 erfolgte nach dem Verfahrensergebnis allerdings ab Mitte 2009 tatsächlich eine Nutzung durch den Bruder des Bf samt Familie, auf die nachfolgend noch näher eingegangen wird.

Im Mai 2012 – drei Monate nach Ergehen der neuerlich abweisenden Entscheidung des LG ZRS Graz im Prozess der Fa XY - teilte die finanzierende Bank der Förderstelle die vorzeitige Rückzahlung der beiden geförderten Darlehen mit (somit Darlehensrückzahlung, entgegen dem Schriftsatz des Bf vom 7.Aug.2014 an die Förderstelle, nicht mit Beginn des „Mängelbehebungsprozesses“, sondern erst nach dessen Abschluss zweieinhalb Jahre später).

In der Folge brachte ein mehrstufiges Ermittlungsverfahren samt Lokalaugenschein der Förderstelle im Okt 2013 den bereits erfolgten Wegzug des Bruders mit Gattin hervor. Zugleich wurde das Unterbleiben einer weiteren Vermietungstätigkeit festgestellt (Bestätigung des vollständig leerstehenden Wohnhauses HNr 111 „*mangels fertiggestellter Sanierung*“ in einem Schreiben des Bf an die Förderstelle vom 9.Dez 2013, obwohl lt. Re. Fa F die Fliesensanierung Anfang Sept. 2013 erfolgt war).

Am 11.Dez.2013 erfolgte die Rückforderung der bereits ausbezahlten Annuitätenzuschüsse „wegen nicht widmungsgemäßer Verwendung der geförderten Wohnungen“ (Förderakt Stmk. LReg. Gz A99-99-999-99).

Das BFG geht davon aus, dass eine dauerhafte Inanspruchnahme der Wohnbauförderung vom Bf nie beabsichtigt gewesen war, sondern die Antragstellung im Okt. 2005 einerseits der Überbrückung bis zum Abschluss der FIWPL-Revision und anderseits dem Nachweis einer Vermietungsabsicht gegenüber der Abgabenbehörde gedient hatte. Zudem ermöglichte die Antragstellung eine Abschreibung der Sanierungskosten nach § 28 (3) EStG. Nicht zuletzt bot sie auch eine Gelegenheit für eine günstige Zwischenfinanzierung.

Der Einbau von Vorrichtungen für acht Hotelcards im Febr.2008 zeigt, dass bereits im laufenden Förderverfahren und noch vor der endgültigen Zuerkennung der Fördermittel eine kurzfristige Vermietung für das Objekt HNr 111 zumindest „mitgedacht wurde“ (Stichwort: „flexibles Nutzungskonzept“).

Das BFG geht davon aus, dass der endgültige Entschluss zur kurzfristigen Vermietung nach Abschluss der Sanierungsarbeiten beim Objekt HNr 111 gefasst wurde und im Zusammenhang mit dem inzwischen beschlossenen Neubau HNr 111a stand.

7. Bei den „Mietverhältnissen“ des Bruders und Familie betreffend die Wohnungen W 5 - W 7 wurde im AP-Verfahren auf eine Barzahlung der Mietentgelte an den Bf ab August 2009

verwiesen (im Gegensatz zu Fremdmietverhältnissen in anderen Mietobjekten des Bf, z.B. W 21/A-Straße, W 5/B-Straße).

In der mündlichen Verhandlung am 26.Juli 2022 wurde diese Zahlungsform für Miete und Betriebskosten (ohne Strom) neuerlich bestätigt.

Das gleichzeitige Vorbringen von gesonderten Stromzahlungen des Bruders an das EVU wird durch die Auskunft des Stromversorgers an das BFG vom Febr. 2020 widerlegt, nach welcher für die beiden Objekte HNr 111 und HNr 111a ein einheitlicher Gesamtanschluss auf den Namen des Bf bestand.

Zahlungsbelege zur Entrichtung der Nutzungsentgelte für die Wohnungen W 5 - W 7 im Objekt HNr 111 wurden im Zuge der AP nicht vorgelegt.

Im Rechnungswesen des Bf scheinen zu den Zahlungsvorgängen unterschiedliche Vorgangsweisen für 2009 bzw. 2010/2011 auf.

Für August – Dez 2009 sind jeweils am Monatsende, somit als nachträgliche Zahlungen, monatliche Barzahlungseingänge in Höhe der „Fördermiete“ aus den Mietverträgen vom Jänner 2009 + BK ($6,52 \text{ €/m}^2 + 1,50 \text{ €/m}^2$) in Form von fortlaufend nummerierten Eingängen auf dem Kassakonto 2700 erfasst.

Die Mieteingänge zum Jahr 2010 wurden zunächst nicht als Kassaeingänge verbucht und zudem als Quartalszahlungen zum jeweiligen Quartalsende erfasst (Konto 2909, Belegart „BU“ mit fortlfd. Nr. 10 - 21). Erst per Jahresende wurden die Buchungen korrigiert und als mtl. Kassaeingänge mit Vorauszahlung (Eingang zum jeweiligen Monatsersten) dargestellt.

2011 erfolgten nach demselben System wie 2010 zunächst am 30. Juni und 31. Dez. eine Verbuchung der Zahlungseingänge für das vorangegangene Halbjahr, bevor diese auf monatliche Kassaeingänge korrigiert wurden.

Jahresabrechnungen der Betriebskosten sind für kein Jahr verbucht.

Aufgrund der dargestellten Verhältnisse sieht das BFG die Entrichtung von Nutzungsentgelten für die Wohnungen W 5 - W 7 an den Bf im Verfahrenszeitraum als nicht erwiesen an.

Die in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Vorschreibung der Miete und Betriebskosten durch die für das Familienhaus am C-Platz tätige Hausverwaltung vermag den Nachweis einer tatsächlichen Zahlung nicht zu ersetzen. Auch eine allfällige gesonderte Stromzahlung des Bruders an das EVU würde an der fehlenden Entrichtung eines Nutzungsentgelts an den Bf nichts ändern.

Nicht zuletzt in Hinblick auf das Abweichen von der bei Fremdmietverhältnissen geübten Vorgangsweise oblag es dem Bf, zeitgerecht für eine eindeutige Beweislage zu sorgen.

Dem Bruder stand zur Zeit des behaupteten Mietvertragsabschlusses ein großzügiger Wohnsitz in dessen Grazer Eigentumswohnung im 1. OG des Familienhauses am C-Platz zur Verfügung (W 6/rd. 150 m² Nutzfläche + 15 m² Loggia), die er seit Jahren mit der Lebensgefährtin und deren beiden Söhnen (geb. 1993 bzw. 1997) bewohnte.

Nach der abgabenbehördlichen Datenlage hatten alle Familienmitglieder zur Zeit der behaupteten Mietverhältnisse den Dienst- bzw. Schulort in Graz (Bruder: Hausmeister im Familienhaus am C-Platz, Lebensgefährtin: Dienstnehmerin beim X-Arbeitgeber und zudem von 10/2008 bis 3/2010 nebenberuflich im Werkvertrag in der Ordination des Bf in Graz-(Ortsteil) als Aushilfskraft tätig – z.B. im Jahr 2009 an 111 Arbeitstagen; Schulbesuch des jüngeren Sohnes in Graz bis Ende Schuljahr 2015/2016).

Mit Kaufvertrag vom 2.Febr.2011 veräußerte der Bruder die Wohnungen W 6 und W 7 im Haus am C-Platz an den Bf (W 6 mit rückwirkendem Übergabedatum 1.Aug.2009). Während der Kaufpreis für die Wohnung W 6 mit 300.000,- € festgelegt wurde, war für die mit einem lebenslänglichen Wohnrecht der Mutter belastete Wohnung W 7 ein Kaufpreis von 10.000,- € vereinbart.

Eine Nutzung der Wohnungen W 5 und W 6 im Objekt HNr 111 des Bf in (Ort-X) ab dem vertraglich vereinbarten Beginn der Mietverhältnisse (1.Jän.2009) wurde vom Bf bereits im AP-Verfahren nicht mehr vertreten.

Auch von einem Umzug des Bruders samt Familie in die „angemieteten“ Wohnungen W 5 und W 6 (sowie W 7, ggfs. ohne schriftlichen Mietvertrag) im Sommer 2009 ist das BFG aufgrund der festgestellten Wohn-, Berufs- und Ausbildungssituation der Familienmitglieder nicht überzeugt.

Insbesondere liefern weder die Rückwirkungsklausel im Kaufvertrag vom 2.Febr.2011 einen Beweis für einen Umzug, noch die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales ab Juli 2009 durch den Bruder und dessen Lebensgefährtin (steuerliche Vertretung ident mit jener des Bf).

Doch geht das BFG aufgrund der nachfolgend dargestellten Privatumstände davon aus, dass dem Bruder (mit Familie) ab Juli 2009 die Wohnungen W 5 – W 7 ohne Entrichtung eines Mietentgelts zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung standen und diese Möglichkeit auch tatsächlich nach Art eines Zweitwohnsitzes genutzt wurde.

Für eine Nutzung ab Juli 2009 spricht neben dem Beginn der Schulferien, der Anmeldung des Hauptwohnsitzes durch den Bruder und die Lebensgefährtin und der Geltendmachung des Pendlerpauschales, insbesondere die zu dieser Zeit erfolgte Ausstattung von sieben Wohneinheiten des Objekts HNr 111 mit Sanitäreinrichtungen.

Wie festgestellt, lebte die betagte und schwer sehbehinderte Mutter seit 2004 dauerhaft im *Auszugshaus* HNr-001. Alter und Gesundheitszustand der Mutter machten eine kurzfristig verfügbare Betreuung zunehmend dringlicher.

Den Bruder verband ein besonderes Naheverhältnis zur Mutter, das etwa in der Wohnsituation am C-Platz und der Schenkung der von der Mutter benutzten Wohnungen an den Bruder (Top 7 im 1.OG des Hauses am C-Platz und *Auszugshaus* HNr-001 in (Ort-X)) zum Ausdruck kommt.

Zur Sicherstellung der Betreuung der Mutter erscheint dem BFG vor diesem Hintergrund die Einräumung einer Wohngelegenheit für den Bruder im Objekt HNr 111 des Bf durchaus glaubwürdig. Nach dem Verfahrensergebnis war diese Unterkunft von vorne herein zur vorübergehenden Nutzung angelegt (z.B. Stb-Mail 13.Jän.2013, BFG-Akt OZ 113).

Im Frühjahr 2010 begann der Bruder mit den Vorbereitungen zur Errichtung eines Einfamilienhauses HNr 222 auf einer angrenzenden Parzelle seines Liegenschaftsbesitzes in (Ort-X), das zu diesem Zweck zunächst vermessen und danach zu Bauland gewidmet werden musste (Teilungsplan 5/2010). Im Zeitpunkt der Bauverhandlung im März 2012 wies das Grundstück im FIWPI noch eine Widmung als „Freiland“ aus und war damit für eine Bebauung nicht geeignet.

Nachdem der Bruder bereits vor Rechtskraft der FIWPI-Änderung mit der Bebauung begonnen hatte (8/2012 Rohbaufertigstellungsanzeige für ein Fertigteilhaus), meldete er im Febr. 2013 die Fertigstellung seines Bauvorhabens an die Baubehörde und gab der Meldebehörde den Umzug der gesamten Familie in das neu errichtete Domizil bekannt.

Die Grundstücksteilung war zu diesem Zeitpunkt noch immer nicht verbüchert. Die aufgrund des Schenkungsvertrages vom April 1999 erforderliche Zustimmung wurde von der Mutter erst im Febr. 2014 bzw. vom Bf im März 2015 erteilt. Zugleich wurde im März 2015 eine Einschränkung der Regelungen über die Vorkaufsrechte aus dem Schenkungsvertrag 1999 vereinbart und ein Vorvertrag zwischen dem Bf und dem Bruder für eine Teilung und den anschließenden Verkauf des Großteiles des Hälfteanteiles an der Parzelle GStNr 999/2 an den Bf abgeschlossen (GB KG-99999, EZ-888/4/Urkundensammlung).

Kurz nach dem (tw. rückwirkenden) Verkauf der beiden Wohnungen W 6 und W 7 im Grazer Haus am C-Platz an den Bf im Febr. 2011 und in der Vorbereitungsphase für das neue Einfamilienhaus hatte sich im April 2011 die in (Ort-X) im alten *Auszugshaus* HNr-001 lebende 88jährige Mutter des Bf bei einem Sturz so schwere Verletzungen zugezogen, dass sie fortan dauerhaft der Unterstützung Dritter zur Alltagsbewältigung bedurfte. Die Pflege- und Versorgungsleistungen wurden ab diesem Zeitpunkt von örtlichen Caritas-Einrichtungen erbracht (Essen auf Rädern und tgl. Besuch durch den Caritas Pflegedienst). Fahrten zu den umliegenden Ärzten bzw. ärztlichen Einrichtungen führte der Bruder durch.

Ab Jänner 2012 erhielt die Mutter Pflegegeld. Im Protokoll zum Arztbesuch im *Auszugshaus* HNr-001 vom 4.Jänner 2012 zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit ist vermerkt, dass die Mutter alleine lebt und neben der Hauskrankenpflege von dem *“in unmittelbarer Nachbarschaft lebenden Sohn + Familie“* betreut wird.

Ab Juni 2014 wurde der Bruder von seiner Mutter als *„Hausgehilfe“* nichtselbständig beschäftigt (BFG 6.2.2015, RV/2100740/2014; FA-Datenbank DB2).

Vor dem Hintergrund dieser Entwicklung geht das BFG davon aus, dass der Bruder samt Familie ab Mitte 2009 über eine durchgehend benutzbare Wohngelegenheit im Objekt HNr 111 des Bf in (Ort-X) verfügte, die durch die private Situation der Mutter bedingt war. Die Richtigkeit dieser Überlegung wurde in der mündlichen Verhandlung vom 26.7.2022 bestätigt.

Eine Nutzung vor Juli 2009 (Mietvertrag 9. bzw. 12.Jänner 2009) schließt das BFG aufgrund der fehlenden Sanitärausstattungen in den zur Vermietung vorgesehenen Wohnungen im Objekt HNr 111 aus. Bis auf die im Juli 2008 angeschaffte Einbauküche in der EG-Wohnung W 2 gab es zu dieser Zeit lt. AVZ auch keine anderen Inventargegenstände im Haus.

Die in der mündlichen Verhandlung eingewendete Anwesenheit des Bruders zur Beaufsichtigung seines eigenen Bauvorhabens könnte nach dem Verfahrensergebnis allenfalls das Jahr 2012 betroffen haben. Eine Rückwirkung auf den Verfahrenszeitraum ist aufgrund der Art des Bauvorhabens (Fertigteilhaus) auszuschließen.

Aufgrund der festgestellten Gesamtumstände hält es das BFG für erwiesen, dass der Bf seinem Bruder (samt Familie), in Anrechnung auf den (nicht fremdüblichen) Kaufpreis für die Wohnung W 7 am C-Platz, eine vorübergehende Wohnmöglichkeit im Objekt HNr 111 bis zur Fertigstellung des Einfamilienhauses HNr 222 zur Verfügung stellte. Für die Nutzung der Wohnungen war eine vom Bruder zu leistende Geldvergütung weder vereinbart, noch wurde ein derartiges Entgelt bezahlt.

Mit der Nutzungsüberlassung an den Bruder sollte die zur Betreuung der Mutter notwendig gewordenen Anwesenheit des Bruders in (Ort-X) sichergestellt werden, die den Bf von seinen eigenen Betreuungspflichten gegenüber der Mutter entlastete. Zugleich konnte der Anschein einer Inbetriebnahme des fertiggestellten Mietobjekts HNr 111 gegenüber der Abgabenbehörde vermittelt werden. Als Dauernutzung entsprach diese Gestaltung zudem den Fördervorgaben des Landes.

Mit einer Vermietung hatte die privat motivierte, vorübergehende Nutzungsüberlassung einzelner Wohneinheiten ohne Vereinnahmung eines Nutzungsentgelts an den Bruder samt Familie allerdings nichts zu tun.

8. Ebenfalls nicht im Rahmen einer Vermietung genutzt wurde nach dem Verfahrensergebnis die EG-Wohnung W 2 des Objekts HNr 111.

Zunächst widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sich der Eigentümer eines in einer beliebten Urlaubsregion gelegenen Objekts mit Ferienwohnungen nicht zumindest eine der neu geschaffenen Wohneinheiten zur Privatnutzung vorbehält. Dies erscheint für den Bf umso mehr zutreffend, als er bei Projektbeginn mit Gattin und zwei Kleinkindern in einer - wenn auch sehr großzügigen - Stadtwohnung im Zentrum von Graz wohnte.

Zudem lebte ab 2004 die betagte und schwer sehbehinderte Mutter in unmittelbarer Nähe des verfahrensgegenständlichen Wohnhauses HNr 111.

Unter diesen Umständen erschiene eine Planung ohne eigene Ferienwohnung für die Familie des Bf geradezu lebensfremd.

Der im AP-Verfahren gegen die Schaffung eines privaten Bereiches vorgebrachte Einwand des Bf (Verbot einer Privatnutzung aufgrund der Wohnbauförderung) überzeugt schon deshalb nicht, weil eine Nutzfläche von fast 100 m² von der Förderung ausgenommen war. Zudem war die Wohnbauförderung nach dem Verfahrensergebnis vom Bf nur als vorübergehendes Instrument angelegt.

Der Größe nach als einzige für eine Privatnutzung durch eine vierköpfige Familie geeignet, war die EG-Wohnung W 2 aus Sicht des BFG von Beginn an für eine dauerhafte Eigennutzung durch den Bf vorgesehen. Neben der Wohnungsgröße sprechen dafür auch die Art und Anzahl der Räumlichkeiten bzw. deren Ausstattung, die sich deutlich von den übrigen Wohneinheiten abhoben.

Lt. Befundaufnahme zum Gerichtsgutachten SV vom April 2010 befanden sich in „*der großen Wohnung*“ im Erdgeschoß eine Wohnküche mit Durchgang zum Wohnzimmer, zwei Schlafzimmer und zwei Kinderzimmer.

Die vorliegenden Baupläne weisen für diese Wohnung eine Küche, einen großzügigen Sanitärbereich und Zugänge auf zwei Außenterrassen aus.

Die Ausstattung einer einzelnen Wohneinheit im Haus HNr 111 mit einer Einbauküche im Wert von fast 39.000,- € bereits im Juli 2008 (lt. Plan vom Nov 2007 war dies die EG-Wohnung W 2) unterstreicht, dass die betreffende Wohnung für Fremdvermietungen ganzjährig nicht zur Verfügung gestellt werden sollte und stand. Dazu kommt die Verbringung von Einrichtungsgegenständen (im wesentlichen Speise- und Wohnzimmereinrichtung) aus der im Jahr 2010 sanierten Wohnung W 12 im 3. OG des Hauses am C-Platz (lt. AVZ bis 2003 ärztl. Ordinationsräume des Bf) bzw. aus dem Haus in der B-Straße im Zeitraum April 2009 – Febr. 2010, trotz des sich anbahnenden bzw. laufenden „Fliesenprozesses“ (entsprechende Umzugskosten sind in den AP-Unterlagen dokumentiert, BFG-Akt OZ 109, S.26).

Bei der Erörterung der Fotos von der AP-Besichtigung im März 2013 im Zuge der mündlichen Verhandlung erfolgte eine eindeutige Zuordnung der angeführten Einrichtungsgegenstände zur

Wohnung W 2 durch die Gattin des Bf. Zugleich wurde die Privatnutzung der Wohnung eingeräumt.

Neben der angeführten Möblierung weist das AVZ zur Vermietung in (Ort-X) für den Verfahrenszeitraum lediglich Inventarzugänge aus, die ebenfalls für die Einrichtung einer einzelnen (Privat)Wohnung sprechen (Juni /Sept. 2009 je ein Gasgriller, ein Waschtischunterbau und ein HD-Fernseher (sämtliche gehobene Preisklasse) sowie zwei Verdunkelungsrollos im Juli/August 2009; im Jahr 2010 Ausstattung für ein einzelnes Schlafzimmer, incl. ein Bett mit Matratze und Spannteil).).

Das BFG geht auch für diese Einrichtungsgegenstände von einer Privatnutzung durch den Bf und seine Familie aus.

Die im Juli 2009 angeschafften Sanitärausstattungen für sieben Wohneinheiten wurden dagegen nicht im AVZ erfasst. Das BFG schließt aus der unterbliebenen Aufnahme in das AVZ auf eine zu dieser Zeit nicht geplante bzw. bevorstehende Inbetriebnahme der betreffenden Wohnungen für Vermietungszwecke.

Dies betrifft auch die Privatwohnung W 2 im EG, für die, abgesehen von der Anschaffung eines einzelnen Badezimmermöbels im Sept. 2009, bis zum Ende des Verfahrenszeitraumes keinerlei Sanitärausstattung erfasst wurde, obwohl die Wohnung bei der Befundaufnahme des Gerichtssachverständigen im April 2010 offensichtlich in Nutzung stand.

Gleiches gilt für die Sanitäreinrichtung und die auf den Fotos von der AP-Besichtigung abgebildete Holzküche in den vom Bruder genutzten Räumlichkeiten.

Die in der mündlichen Verhandlung vom 26.Juli 2022 erörterten Beweisfotos aus der AP-Besichtigung bestätigen eine Privatnutzung der EG-Wohnung W 2 bis zumindest März 2013.

Nachdem bis März 2013 keine der Wohnungen des Hauses HNr 111 fremdvermietet gewesen war, deutet nicht zuletzt der Verweis auf bevorstehende Malerarbeiten als Grund für die auf diesen Fotos ersichtliche Abdeckung des Mobiliars auf eine entsprechende Privatnutzung hin.

Der kurz davor erfolgte Umzug des Bruders in dessen neues Einfamilienhaus erscheint als Anlass für eine Erneuerung der Wandanstriche in den benutzten Räumlichkeiten des Hauses zwar nachvollziehbar, doch überrascht die Durchführung von Malerarbeiten während der kalten Jahreszeit (Stichwort: Heizbedarf), zumal das Haus zu dieser Zeit unbewohnt war und die Sanierung der mangelhaft verlegten Fliesen noch bevorstand.

Nach dem Verfahrensergebnis war zur Zeit der Rückforderung der Wohnbauförderung die Entscheidung über eine künftige Verwendung eines Teiles der Wohnnutzfläche im EG des Hauses HNr 111 zur touristischen Allgemeinnutzung (Küche, Frühstücks- und

Aufenthaltsräumlichkeiten) bereits gefallen. Dem übermittelten Planauszug vom Juli 2016 zufolge, ist davon der westseitige Teil der EG-Wohnung W 2 betroffen.

Vor diesem Hintergrund erscheint dem BFG die Verpackung des Privatmobiliars zum Zweck der geplanten Verbringung in neue Privaträumlichkeiten der Familie wahrscheinlicher, als Malerarbeiten während der kalten Jahreszeit.

Da sich der Neubau HNr 111a zu dieser Zeit nach den Fotos von der AP-Besichtigung noch im Rohbauzustand befand, kommen in erster Line die Räumlichkeiten im zwischenzeitig ausgebauten „Spitzboden“ (2.DG-Ebene) in Frage, zumal es im Jahr 2013 keiner Personalräumlichkeiten bedurfte.

Zusammenfassend geht das BFG von einer von vorne herein und dauerhaft geplanten Privatnutzung einer Wohneinheit im Mietobjekt HNr 111 aus, sodass eine entsprechende Wohnfläche von Beginn an zur Erzielung von Einnahmen nicht zur Verfügung stand. Bis zur Entscheidung für eine Nutzung des Objekts HNr 111 zur kurzfristigen Vermietung kam dafür aufgrund der festgestellten Umstände nur die Wohnung W 2 in Frage, deren Privatnutzung in der mündlichen Verhandlung auch eingeräumt wurde.

Die Zusammenschau der Begleitumstände zum Bauvorhaben HNr 111 nach Erteilung der Benützungsbewilligung bzw. nach Beendigung der Um-/Zubauarbeiten weist darauf hin, dass der Bf kein Interesse an einer umgehenden Vermietung der im wesentlichen bezugsbereiten Wohneinheiten hatte. Dies bedeutet jedoch keineswegs eine Aufgabe seiner Vermietungsabsicht.

Ende 2008 waren die raumordnungsrechtlichen Hindernisse für eine Nutzung des Objekts HNr 111 zur Vermietung als Ferienwohnungen nicht beseitigt. Mit der Bebauung der in seinem Alleineigentum stehenden Grundflächen hatte der Bf die baurechtlichen Grenzen erreicht. Für die Nutzung der Parzelle GStNr 999/2 benötigte er die Zustimmung des Bruders und der Mutter.

Abgesehen von der Beseitigung raumordnungsrechtlicher Hindernisse, war vor allem die Ablehnung der Mutter gegen eine touristische Nutzung zu überwinden. Zur Fortsetzung seines Tourismusprojekts war für den Bf daher der Faktor Zeit weiterhin von zentraler Bedeutung.

9. Die vom Bf nach Beendigung der Um-/Zubauarbeiten beim Objekt HNr 111 eingeleiteten Maßnahmen für einen Zeitgewinn wurden bereits dargestellt. In dieser Situation kam es zur Hangrutschung auf der Parzelle GStNr 999/2, die den Bau einer Stützmauer erforderlich machte.

Das Zurückziehen des Antrages auf Bewilligung zur Errichtung der zunächst geplanten Stützmauer im Juli 2009 und die zugleich angekündigte neuerliche Planung einer Stützmauer im Zusammenhang mit der Einreichung des Neubaus HNr 111a unterstützt die Darstellung der

Gattin des Bf zur Entscheidung für das spätere Hotelprojekt „(Markenbezeichnung)“ in der mündlichen Verhandlung.

Für die nötige Mitwirkung des Bruders fand der Bf einen geeigneten Weg. Der in Aussicht gestellte Neubau eines eigenen Einfamilienhauses für den Bruder, abseits des vom Bf für die Vermietung vorgesehenen Bereiches und finanziert aus dem Verkauf der Wohnung W 7 am C-Platz an den Bf, sicherte die Zustimmung des Bruders nicht nur für die Errichtung der notwendigen Stützmauer, sondern auch für einen Neubau auf der Parzelle GStNr 999/2. Eine Beteiligung des Bruders über die Zustimmung hinaus war nicht vorgesehen.

Das nun geplante Bauprojekt des Bf erforderte allerdings eine umfassende Planung und aufgrund der bekannten raumordnungsrechtlichen und familiären Hindernisse neuerlich eine strategische Vorgangsweise. Dafür war wiederum ein entsprechender Zeitaufwand absehbar notwendig.

Das neue Bauvorhaben begann, so wie jener zum Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111, zunächst ganz unscheinbar und endete, so wie jener zum Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111, in einer wesentlich veränderten Form.

Anfang Februar 2012 brachte der Bf bei der Baubehörde einen Antrag auf „*Neubau eines Wirtschaftsgebäudes (Wohnung/Lager/Arbeitsfläche) samt Stützmauer*“ auf den Parzellen „*GStNr 999/2 und GStNr 999/3*“ ein. Den angeschlossenen Beilagen ist zu entnehmen, dass auf der Parzelle GStNr 999/2 (Grundstückgröße 3.865 m²) im Bereich der Toranlage der neuen Zufahrtstraße auf einer Fläche von rd. 167 m² ein eingeschößiger Neubau in Massivbauweise (Ziegelbau) mit einem Satteldach errichtet werden sollte (nur EG), dessen Beheizung über die Heizzentrale (Wärmetauscher) im KG des Hauses HNr 111 geplant war.

Der Einreichplan vom 26.Sept 2011 (!) sah im EG neben einer (weitgehend über Dachflächenfenster belichteten) „Einliegerwohnung“ (57 m²) eine Abstell-/Lagerfläche von rd. 82 m² vor. Das im Plan als geschotterte „*Abstellfläche*“ ausgewiesene Untergeschoß (rd. 148 m²) wurde weder in der Baubeschreibung erwähnt, noch bei der Berechnung der Bebauungsdichte berücksichtigt.

Wie beim ersten Bauvorhaben deuten Angaben zur Geschoßhöhe (Gesamthöhe 10,92 m, Kniestockhöhe 1,56 m) auf eine weitergehende Planung hin.

Eine ausgedehnte und massive Stützmauer sollte den Hang vor weiteren Rutschungen schützen.

Nach einem langwierigen und aufwändigen baubehördlichen Bewilligungsverfahren erteilte die Baubehörde dem Bf fast vier Jahre später, am 17.Mai 2016 eine Baubewilligung zur Errichtung von 9 Wohneinheiten im 1.UG, EG und DG, incl. Umbau eines Großraumes im DG („*Zimmer*“ mit 237,77 m²) in „*4 Gästezimmer und einen Frühstücksraum mit Küche und Sanitäreinheiten*

sowie Ausbau des Galeriegeschoßes ... („Spitzboden“) für die Nutzung als Abstellraum, Lagerraum etc“. Ausdrücklich verwies der Baubewilligungsbescheid darauf, dass für den „Spitzboden“ keine Bewilligung als Aufenthaltsraum erteilt werde.

Eine Benützungsbewilligung für das im Juni 2016 bewilligten Bauvorhaben ist im Bauakt der Gemeinde (Ort-X) nicht dokumentiert. Es liegt lediglich eine formlose Erklärung der Baubehörde vom 11.Juni 2015 vor, wonach das „Erd- und 1. Obergeschoß“ aufgrund einer Teilfertigstellungsanzeige vom 14.April 2015 benützt werden dürfe.

Im Zuge des Baubewilligungsverfahrens zum Neubau HNr 111a kam es zweimal zu FIWPI-Änderungen für die betroffenen Grundstücke im Sinne der Bestrebungen des Bf. Zudem änderten sich die Eigentumsverhältnisse an der Parzelle GStNr 999/2, insofern als der Bf in zwei Teilschritten Alleineigentum an diesem Grundstück erlangte.

Aufgrund der vom Bruder bereits in der ersten Bauverhandlung zum Neubau HNr 111a vom 6.März 2012 angekündigten Übernahme der gesamten Parzelle GStNr 999/2 durch den Bf und des vorliegenden Teilungsplanes vom Sept 2014 hat das BFG keinen Zweifel, dass die Übertragung des Hälfteigentums an der Parzelle GStNr 999/2 lange vorbereitet und im März 2015 zwischen den Brüdern in einem – nicht intabulierten - Vertrag vereinbart wurde.

Im Gegenzug erteilte der Bf am 29.März 2015 seine Zustimmung zur Verbücherung der Parzelle GStNr 999-5, auf der das bereits seit zwei Jahren bewohnte Einfamilienhaus des Bruders steht.

Dem ersten Teilschritt vom März 2015/Jänner 2016 folgte nach dem Tod der Mutter im Jänner 2017 nicht nur der Erwerb der restlichen EZ-888/4 mit dem ehemaligen Wirtschaftsgebäude, sondern auch der Parzelle GStNr 999/3 mit dem *Auszughaus* HNr-001 aus der EZ-888/4.

Damit befanden sich alle für das Projekt „Appartementhotel (Markenbezeichnung)“ benötigten Grundstücksflächen im Alleineigentum des Bf.

10. Ab 2018 arbeitete der Bf an einem weiteren Ausbau der Hotelanlage „(Markenbezeichnung)“, mit dem zugleich der Abriss des ehemaligen Wirtschaftsgebäudes verbunden sein sollte (13.Dez.2018 Verhandlung der X-Behörde (Stadt-X)/Y-Stelle zur Erlangung der Genehmigung betreffend Abriss des ehemaligen Wirtschaftsgebäudes und Erweiterung der Hotelanlage durch Neuerrichtung von zwei zusätzlichen Baukörpern mit Frühstücksraum im Hofbereich bzw. im Anschluss an das Objekt HNr 111; Errichtung einer zweigeschoßigen Tiefgarage mit angeschlossenen Cafe', Errichtung eines Nebengebäudes mit Carport).

Durch den Tod des Bf im Febr. 2020 fand die Projektentwicklung in (Ort-X) ein abruptes Ende.

Auf der aktuellen Homepage des „*Appartementhotel* (Markenbezeichnung)“ werden das Objekt HNr 111 als „*Stammhaus*“, das HNr 111a als „*Neubau*“ und das ehemaligen *Auszugshaus* HNr-001 als „*Gästehaus*“ - samt der ergänzend errichteten Infrastruktur (Zufahrtsstraße, Außenschwimmbaden, Großgarage/Carport) von der „(Markenbezeichnung) GmbH“ für touristische Zwecke vermarktet.

Als Rechtsgrundlage für die Bewirtschaftung der Mietobjekte des Bf durch die im März 2015 gegründete (Markenbezeichnung) GmbH, FN-66666a (mit der Gattin des Bf als 100% Gesellschafter-Geschäftsführerin) wurde dem BFG ein undatierter und nicht unterfertigter „*Betreibervertrag*“ vorgelegt, nach welchem die „Betreibergesellschaft“ als Entgelt für die Nutzung der beiden Objekte HNr 111 und HNr 111a ab einem nicht näher angeführten Zeitpunkt jährlich 90% des erwirtschafteten Gewinns als Nutzungsentgelt an den Bf abzuführen hat (BFG-Akt OZ 212).

11. Für die Liebhabereibeurteilung im anhängigen Verfahren liegen zwei unterschiedliche Prognoserechnungen des Bf für den Zeitraum 1999 - 2026 vor. Beide Berechnungen wurden nach dem Verfahrensergebnis vom selben steuerlichen Vertreter erstellt und umfassen sowohl das Wohnhaus HNr 111 (GStNr 999/1, Bf-Alleineigentum) als auch das szl. Wirtschaftsgebäude (GStNr 999/2 Hälfteeigentum Bf und Bruder).

Im Zuge der im 1. Halbjahr 2006 durchgeführten Vor-AP (2001-2004) hatte der Bf anlässlich der abgabenbehördlichen Überprüfung der Einkunftsquelleneigenschaft seiner Vermietungstätigkeit in (Ort-X) eine - in Euro-Beträgen verfasste - Prognoserechnung vorgelegt. Der Zeitraum 1999 - 2004 ist darin für die jeweiligen Positionen mit Gesamtsummen dargestellt, die sich mit den Abgabenerklärungen decken (keine Einnahmen, Werbungskosten 54.855,- €).

Beim Objekt HNr 111 (ohne Wirtschaftsgebäude) ergibt sich für die ersten sechs Jahre ein Werbungskostenüberschuss von 48.806,- €.

Die Einnahmenerzielung beginnt im 10. Prognosejahr (2008).

Bereits 2008 wird eine ganzjährige Vermietung angenommen. Zugleich geht der Bf ab dem ersten Vermietungsjahr von einem positiven Ergebnis aus.

Ab 2015 (17. Prognosejahr) übersteigen die prognostizierten Jahresergebnisse den Werbungskostenüberschuss aus der Vorbereitungsphase 1999-2007 und es ergibt sich ein Gesamteinnahmenüberschuss.

Ein Privatanteil ist weder einnahmenseitig, noch bei den Werbungskosten berücksichtigt.

Die Berechnung der Einnahmen geht im Jahr 2008 von einer Basisnettomiete (ohne Betriebskosten) von mtl. 6,30/m² für eine vermietbare Nutzfläche von 600 m² und 8 Garagen

zu je 15,- €/Monat aus (= 46.800 € für 2008), mit Verminderung um ein Mietausfallswagnis von 10% p.a und 2% p.a. Valorisierung ab 2009.

Als Werbungskosten (WK) kommen ab 2008 eine Gebäude-AfA (1,5% p.a. von fiktiven AK + Sanierungsaufwand), laufender Reparaturaufwand (1% p.a. der AfA-Bemessungsgrundlage), Kosten für Fremdfinanzierung (2008-2017 = 10 Jahre) und „übrige Werbungskosten“ (2.000,- € p.a. ab 2008) in Abzug. Reparaturaufwand und sonstige WK werden ebenfalls mit 2% p.a. valorisiert.

Im Zeitraum 2005 – 2007 sind für das Objekt HNr 111 weder eine AfA noch Instandhaltungskosten berücksichtigt (AfA lediglich für das Wirtschaftsgebäude). Zum Ansatz kommen nur 3.000,- € p.a. als „*sonstige Werbungskosten*“ sowie im Jahr 2005 ein Fremdfinanzierungsaufwand.

Ab 2008 berücksichtigt die Prognoserechnung Sanierungskosten von auf den ersten Blick rd. 685.000,- €. Da die Prognoserechnung auch das Wirtschaftsgebäude erfasst (AfA lt. Erkl. 2007 1.278,- €), geht die Planung tatsächlich von rd. 600.000,- € Sanierungskosten für das Objekt HNr 111 aus.

Ewa 175.600,- € wurden bereits in den Jahren 2000/2001 in die Sanierung des Wohnhauses HNr 111 investiert (darunter, wie festgestellt, rd. 28.000,- € für die Neueindeckung des Daches im Jahr 2000). Für eine Fertigstellung des Bauvorhabens verbleibt damit ein Investitionsvolumen von etwa 425.000,- €.

Die Prognose geht von einer Fertigstellung im Jahr 2007 aus (Vollvermietung ab 1/2008; keinerlei AfA-Veränderungen in den Folgejahren).

Zum Zeitpunkt der Vorlage der Prognoserechnung (Frühjahr 2006) hatte der Bf bereits seinen Antrag auf Wohnbauförderung bei der Stmk. Landesregierung eingereicht (Okt. 2005), in dem er für das Förderobjekt HNr 111 eine Wohnnutzfläche von 593 m² für zehn Wohneinheiten angegeben (davon gefördert acht WE/497 m²) und Baukosten von 683.000,- € für dessen Sanierung geschätzt hatte.

Vor diesem Hintergrund geht das BFG – nicht zuletzt aufgrund der Annäherung der Prognoseannahmen an die Daten aus dem Förderantrag (Nutzfläche, Vermietungsbeginn Sanierungskosten) davon aus, dass die 2006 vorgelegte Prognoserechnung mit den Erkenntnissen aus den Jahren ab 1999 und mit Blick auf das zur Wohnbauförderung angemeldete Bauvorhaben erstellt wurde.

Damit weicht die Prognoserechnung jedoch von den Verhältnissen zu Beginn des Prognosezeitraumes ab und nimmt für 1999 - 2004 die Position einer Plausibilitätskontrolle ein, in der die Daten aus den Abgabenerklärungen zum Ansatz kommen.

Ein Grund, das Jahr 2005 als einziges bereits abgelaufenes Jahr - abgesehen vom Finanzierungsaufwand - aus dieser Betrachtung auszunehmen, ist für das BFG nicht erkennbar (Auswirkung: 15.347,- € fehlende Werbungskosten).

Bei Erweiterung des Plausibilitätsvergleiches auf die Jahre 2006 und 2007 erhöht sich die Abweichung zwischen der vorliegenden Prognoserechnung und den Erklärungsdaten für 2005 - 2007 auf 86.971,- €.

Noch bevor die Prognoserechnung von der Vorbereitungsphase in die Vermietungsphase übergeht und Sanierungskosten aus der zweiten Bauphase berücksichtigt, sammelte sich tatsächlich über einen Zeitraum von 9 Jahren ein Werbungskostenüberschuss für das Objekt HNr 111 von 135.777,- € an, den die Prognoserechnung, trotz der retrospektiven Betrachtung für die ersten sechs Jahre, nicht einmal zur Hälfte abbildet.

Auch für die nachfolgenden Jahre geht die im Jahr 2006 vorgelegte Prognoserechnung nicht von den zu Prognosebeginn realen bzw. absehbaren Verhältnissen aus.

Wenn einnahmenseitig eine vermietbare Nutzfläche von 600 m² zum Ansatz kommt, ist darin auch die zweite Ebene des DG („Spitzboden“) berücksichtigt.

Wie festgestellt, ergibt sich eine annähernd so große Nutzfläche für das Objekt HNr 111 nur aus den Angaben im Förderantrag des Bf vom Okt 2005. Darin war jedoch von insgesamt 593 m² lediglich eine Teilfläche von 497 m² zur Vermietung vorgesehen.

Für die nicht geförderte restliche Fläche wurde weder im Zusammenhang mit dem Förderantrag noch später eine Baubewilligung beantragt oder erteilt. Tatsächlich ist dem Bauakt kein dem Förderantrag entsprechendes Bauvorhaben zu entnehmen und kam nach dem Verfahrensergebnis ein solches auch nicht zur Umsetzung.

Auf Basis der baubehördlichen Einreichunterlagen vom Juli 2000 war lediglich ein über dem EG gelegenes Geschoß für einen Halbstockausbau vorgesehen. Ein Ausbau der „2. DG-Ebene“ war nicht beantragt und wäre nach der zu dieser Zeit höchstzulässigen Bebauungsdichte auch nicht bewilligungsfähig gewesen.

Die Nutzfläche der im Juli 2000 geplanten fünf Wohnungen (EG/DG) betrug insgesamt 413,70 m² (= Verhältnisse zu Beginn des Prognosezeitraumes).

Nach dem tatsächlich umgesetzten Bauplan vom Nov 2007 erreicht die Gesamtnutzfläche der geplanten zehn Wohneinheiten im Objekt HNr 111 493 m², darunter – ohne Baubewilligung errichtet - zwei Kleinwohnungen in der „2. DG-Ebene“ (54 m² bzw. 35 m² Nfl). Der Großteil dieser Geschoßfläche ist im Plan als Galerie mit für Wohnzwecke nicht nutzbarem Luftraum ausgeführt.

Der Einbau von Tastereinsätze für acht Hotelcards im Febr. 2008 zeigt, dass beim tatsächlich umgesetzten Bauvorhaben lediglich für acht der zehn Wohnungen von einer künftigen Vermietung ausgegangen wurde.

Wenn die „2.DG-Ebene“ im Rahmen der Bewirtschaftung durch die (Markenbezeichnung) GmbH ab Juli 2016 nunmehr offenbar ausgebaut und zur Nutzung für Schlaf- und Aufenthaltsräume des Personals vorgesehen ist, so stehen diese Räumlichkeiten auch nach der endgültigen Nutzungsentscheidung für eine Vermietung nicht zur Verfügung.

Das BFG hält es aufgrund des Verfahrensergebnisses für nicht erwiesen, dass die „2.DG-Ebene“ je für eine Vermietung vorgesehen war. Auch wenn die Planung bereits im Jahr 2000 eine spätere *Nutzung* der „2.DG-Ebene“ vorbereitete, war deren Nutzung *zur Vermietung* weder im Jahr 2000 noch im Frühjahr 2006 absehbar. Die nachfolgende Entwicklung zeigt, dass dem Bf aus diesem Bereich auch tatsächlich nie Mieterlöse zufließen.

Für die Erstellung einer voraussichtlichen Prognoserechnung bedeuten die festgestellten Umstände, dass keine Berechtigung bestand, die gesamte im Förderakt angegebene Nutzfläche in die Berechnungsgrundlage für die Einnahmenerzielung einzubeziehen. Dies nicht zuletzt, weil auch den Förderunterlagen zu ersehen war, dass lediglich eine Teilfläche von 497 m² dauerhaft vermietet werden sollte.

Die Basis für die Erlösschätzung in der Prognoserechnung reduziert sich dadurch um fast 18%.

Bei einer Nutzfläche von 600 m² als Basis für die Einnahmenerzielung lässt die Prognoserechnung aus dem Jahr 2006 zudem jegliche Privatnutzung außer Ansatz.

Solange ein Ausbau der „2.DG-Ebene“ für Wohnzwecke nicht einmal in die Wege geleitet und eine Nutzung der „Wohneinheit“ W 10 aus dem Förderverfahren daher nicht möglich war, kam für eine Privatnutzung durch die Familie des Bf nur die EG-Wohnung W 2 in Frage. Das Ermittlungsergebnis bestätigt die dauerhafte Privatnutzung dieser Wohnung bis über den Verfahrenszeitraum hinaus.

Zu Beginn des Prognosezeitraumes hatte diese Wohnung eine Nutzfläche von 139 m² (Einreichplan 7/2000). Aufgrund der von vorne herein und dauerhaft geplanten Privatnutzung stand eine entsprechende Wohnfläche von Beginn an zur Erzielung von Einnahmen nicht zur Verfügung.

Infolge der Privatnutzung der Wohnung W 2 im EG und des Entfalls der Wohneinheit W 10 im nicht ausgebauten DG verminderte sich die vermietbare Nutzfläche aus der Sicht des Jahres 2000 auf 274,55 m² (vgl. Bauvorhabensbericht der Gemeinde (Ort-X) v. 30.Jän.2001). Unter Berücksichtigung eines 10% Mietausfallsrisikos war damit eine Reduktion der maximal erzielbaren Mieterlöse um fast 60% gegenüber den im Jahr 2006 prognostizierten Einnahmen verbunden (nicht berücksichtigt ist ein Korrekturbedarf betreffend den Ansatz für

Garagenvermietung). Die Werbungskosten verringern sich dagegen nur um den auf die Privatnutzung entfallenden Anteil der Kosten aus der Sanierung, Erhaltung und Fremdfinanzierung des Objekts HNr 111.

Nicht zuletzt war bei Vorlage der Prognoserechnung im Jahr 2006 absehbar, dass der Umbau zum angenommenen Vermietungsbeginn (Vollvermietung ab 1/2008) noch in Gang und das Haus für die prognostizierte Dauervermietung nicht verfügbar sein würde (zwei Jahre Umsetzungsfrist für das geförderte Bauvorhaben).

Tatsächlich wurden aus dem Mietobjekt jedoch – unter Ausblendung der Vermietung an den Bruder - bis Herbst 2014 gar keine Mieteinnahmen erzielt. Und selbst die Einnahmen des Jahres 2014 beschränkten sich auf drei Wochenenden im Oktober mit je vier vermieteten Wohneinheiten (Stb-Stellungnahme 8/2019, BFG-Akt OZ 158 B 68A).

Daraus resultiert der vollständige Ausfall der prognostizierten Einnahmen der ersten 7 Jahre aus der Prognoserechnung des Jahres 2006 im Rahmen der durchzuführenden Plausibilitätskontrolle.

Abgesehen von den einnahmenseitigen Ansätzen ist auch der Großteil der prognostizierten Kostenpositionen zu Lasten einer Beurteilung als Einkunftsquelle korrekturbedürftig. Dies betrifft insbesondere einen absehbaren, beträchtlichen Sanierungsmehraufwand.

Wie festgestellt, geht neben der vermietbaren Wohnnutzfläche auch der Ansatz der Sanierungskosten in der Prognoserechnung auf den Antrag des Bf auf Wohnbauförderung vom Okt. 2005 zurück. Wegen der Miterfassung des Wirtschaftsgebäudes im AfA-Ansatz sind in der Prognoserechnung jedoch tatsächlich nur 600.000,- € Sanierungskosten erfasst.

Dass das BFG den im Wohnbauförderverfahren angegebenen Sanierungskosten nur eine sehr eingeschränkte Aussagekraft für das tatsächliche Kostenvolumen einräumt, wurde bereits festgestellt.

Zunächst erfasst das Förderverfahren die Kosten des Bauvorhabens nur für acht geförderte Wohneinheiten ohne Inventar, ohne Sonderausstattung im großflächigen KG und ohne den Aufwand für die Außenanlagen.

Zudem weicht die im Förderakt einliegende Aufstellung vom 13.Juni 2008 über 573.630,- € Sanierungskosten für acht geförderte Wohnungen von den aus dem AP-Verfahren vorliegenden Unterlagen sowohl betragsmäßig als auch inhaltlich gravierend ab (Abweichungen betreff. Rechnungsdatum/-summen, Leistungsangaben bis hin zu den bauausführenden Unternehmen).

Dazu kommen die nicht nachvollziehbaren Kosten aus der Zeit vor 2008 (insbesondere Rechnung Fa H. vom 21.Juni 2005 betreffend Dachstuhl im Betrag von 49.990,- € und weitere

Kosten von 11.675,- € für Spenglerarbeiten am Dach vom Aug. 2007 bzw. März 2008 nach umfassender Dachsanierung im Jahr 2000). Zu erinnern ist zudem, dass in der vorgelegten „Euro-Prognoserechnung“ zu den Jahren vor 2008 kein entsprechender Aufwand erfasst ist.

Bei Berücksichtigung der angeführten Umstände konnten die im Wohnbauförderverfahren erfassten Sanierungskosten daher keine Basis für eine realistische Schätzung des für das Bauvorhaben HNr 111 einzuplanenden Investitionsvolumens sein.

Lt. Abgerkl. bzw. AP-Feststellungen lag das tatsächliche Sanierungsvolumen allein bis zur Benützungsbewilligung/Förderzusage für das Objekt HNr 111 im Juni 2008 mit rd. 1.072.500,- € um fast 80% über dem Prognosewert und stieg bis zum Jahresende 2008 auf 1.140.700,- € (= + 90% im Vergleich zur Planung). Dazu kamen in den Jahren 2009 und 2010 noch weitere Kosten für Außenanlagen.

Der über einen Zeitraum von 11 Jahren (2000-2010) angefallene Gesamtaufwand für das Bauvorhaben zum Um-/Zubau des Wohnhauses HNr 111 betrug demnach mit rd. 1.221.000,- € mehr als das doppelte des Prognosewertes.

Erfasst sind darin auch Kosten von mehr als 73.000,- € für das Ende Okt. 2008 fertiggestellte Außenschwimmbecken (mit Gegenschwimm- und Massageanlage) sowie von 35.800,- € für die Errichtung der Zufahrtsstraße (incl. Asphaltierung 5/2009).

Dazu kamen in den Jahren 2002-2004 notwendig gewordene substanzerhaltende Maßnahmen von rd. 26.000,- €, die in der Prognoserechnung keine adäquate Berücksichtigung fanden (1.425,- € Gesamtrepaturaufwand 1999-2004).

Nicht zuletzt fehlt das im AVZ nicht erfasste Inventar (Küchen-, Sanitärausstattung).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die im Jahr 2006 im AP-Verfahren 2001 - 2004 vorgelegte Prognoserechnung, neben den allzu großzügigen Einnahmenansätzen, auch bezüglich des Sanierungsaufwandes gravierend von damals bereits absehbaren Kosten abweicht.

Bei Richtigstellung dieser Ansätze erreicht die vorgelegte Prognoserechnung kein positives Gesamtergebnis bis 3/2026.

Vor diesem Hintergrund bedarf es weder einer Detailwürdigung der Prognoseansätze zu den Garageneinnahmen noch zu den weiteren Werbungskostenpositionen. Verwiesen sei lediglich darauf, dass sich der zu geringe Ansatz von Sanierungskosten in der Prognoserechnung auch massiv auf den angenommenen Reparaturaufwand für künftige Jahre auswirkt (1% der AfA-Basis) und die „übrigen WK“ mit 2.000,- € p.a. in der Prognoserechnung bei weitem nicht ausreichend berücksichtigt sind, um nicht verrechenbare Bewirtschaftungskosten abzudecken

(z.B. Betriebskosten im Zusammenhang mit Mietausfällen, Fahrtkosten des Bf von Graz nach (Ort-X), Rechts- und Steuerberatungskosten betreffend das Mietobjekt HNr 111).

Die erstmals im verfahrensgegenständlichen AP-Verfahren im Febr. 2013 vorgelegte zweite Prognoserechnung (Erstellungsdatum unbekannt), ebenfalls mit Prognosezeitraum 1999-2026, ist in ATS-Beträgen erstellt (Vorlageunterlagen, BFG-Akt, OZ 113).

Auch diese Prognoserechnung geht von einem positiven Jahresergebnis ab dem ersten Vermietungsjahr 2004 aus. Ein Gesamteinnahmenüberschuss wird erstmals für das 13. Jahr (2011) angenommen. Nach 28 Jahren (2026) beträgt dieser 368.990,- €.

Abweichend von der Prognoserechnung aus dem Jahr 2006 geht der Bf hier von einer Fertigstellung des Um-/Zubaus beim Wohnhaus HNr 111 mit einem Kostenaufwand von umgerechnet rd. 539.000,- € bereits im 1. Halbjahr 2003 (Ganzjahres-AfA 2003) und einer ganzjährigen Vermietung ab 2004 aus (Basis 500 m² Nutzfläche zu mtl. je 75,90 ATS + 15,- ATS BK (= 6,60 €/m²); Mietausfall (nicht für BK!) und Valorisierung mit 10% p.a. bzw. 2% p.a. wie in der Prognoserechnung aus dem Jahr 2006).

Durch einen Abzug der privat genutzten EG-Wohnung W 2 vermindert sich in diesem Fall unter Berücksichtigung des Mietausfallswagnisses die Berechnungsgrundlage für die Mieteinnahmen um mehr als die Hälfte.

Ausgabenseitig bleibt diese Prognoserechnung mit einem Ansatz von 539.000,- € für Sanierungskosten (Gebäude-AfA ab 2003 11.811,- € p.a. abzüglich AfA/fikt. AK für HNr 111 und WG) um 10% hinter den Annahmen der Prognoserechnung aus dem Jahr 2006 zurück. Eine Begründung für diesen Ansatz findet sich in den Verfahrensunterlagen ebenso wenig, wie für die fehlende Berücksichtigung von Betriebskosten für 1999 – 2003.

Zusammengefasst liegen auch der „Schilling-Prognose-Rechnung“ methodisch und inhaltlich grundlegend richtig zu stellende Annahmen bzw. Ansätze zugrunde.

Dazu kommt der bereits zur Prognoserechnung ex 2006 dargestellte, massive Anpassungsbedarf im Rahmen der vorzunehmenden Plausibilitätsprüfung.

II. Rechtslage

1. Zur Einkommensteuer:

Vor der steuerlichen Berücksichtigung der Ergebnisse aus verlustträchtigen Vermietungstätigkeiten ist deren Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen.

Hat der für die Beurteilung maßgebliche Zeitraum nicht vor dem 14. November 1997 begonnen, ist dieser Prüfung die Rechtslage nach der Liebhabereiverordnung 1993, BGBl II Nr.

1993/33 idF BGBl. II Nr. 358/1997 bzw. BGBl. II Nr. 1999/15 (nachfolgend LVO) zugrunde zu legen.

Im Vorfeld ist zu klären, ob die Betätigung überhaupt einer Einkunftsart iSd des § 2 (3) EStG bzw. einer unternehmerischen Tätigkeit iSd UStG 1994 zuzuordnen ist.

Eine Zuordnung zu den Vermietungseinkünften iSd § 28 EStG setzt auf Dauer gerichtetes Ertragsstreben voraus, dass sich in einem Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zu äußern hat. Bloße Bekundungen eines Ertragsstrebens genügen nicht. Andererseits ist das Ertragsstreben nicht an einer von der Behörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachteten Gestaltung der Vorbereitungsphase zu messen. Dauerhaftes Ertragsstreben kann auch bei Unterbrechung einer Vermietungstätigkeit anzunehmen sein, sofern eine spätere Vermietung objektiv absehbar ist (VwGH 4.11.1980, 3235/79; VwGH 24.4.1997, 94/15/0126; VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134).

Bei Mietvereinbarungen unter nahen Angehörigen kommt es zu keiner Liebhabereiprüfung, wenn das Mietverhältnis nicht den Kriterien der höchstgerichtlichen Angehörigenjudikatur entspricht. Eine Nutzungsüberlassung mit dem Ziel, Angehörigen einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, erfolgt nicht zum Zweck der Einnahmenerzielung und stellt daher keine wirtschaftliche Betätigung dar (VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0015).

Die für das anhängige Verfahren maßgeblichen Bestimmungen der LVO lauten:

„§ 1 (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (...), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt.

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

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

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

§ 2 Abs 3 LVO lautet:

„Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

Nach § 6 LVO kann „Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn (..) nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.“

Zufolge § 2 Abs.3, zweiter Satz LVO ist die Gewinnerzielungsabsicht bei einer dem Bereich des § 1 Abs.1 LVO zuzuordnenden, entgeltlichen Gebäudeüberlassung somit ausschließlich nach dem Verhältnis des Zeitraumes der geplanten Gesamtgewinn-/Gesamtüberschusserzielung zum genannten absehbaren Zeitraum von 25 bzw. 28 Jahren zu beurteilen. Eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs.1 LVO hat nicht stattzufinden (vgl. explizit VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182). Auch ein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs.2 LVO ist nicht zu berücksichtigen (§ 2 Abs.3 erster Satz LVO).

Da die Absicht als Vorgang des forum internum einer direkten Beweisführung nicht zugänglich ist, obliegt es dem Vermieter, der Abgabenbehörde mittels einer Planung iSd § 2 Abs.3 LVO objektiv nachvollziehbar zu vermitteln, dass seiner Vermietungstätigkeit eine Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht zugrunde liegt. § 2 Abs.3 LVO schränkt damit im Ergebnis die für den Bereich des § 1 Abs.1 LVO grundsätzlich geltende Einkunftsquellenvermutung ein und bürdet dem Vermieter eine Nachweispflicht auf (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170).

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

Sofern ein positives Gesamtergebnis nicht von vorne herein aussichtslos erscheint, bedarf es zur endgültigen Beurteilung der Einkunftsquelleneignung einer Vermietungstätigkeit regelmäßig eines mehrjährigen Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen Veranlagungsbescheide nach § 200 BAO vorläufig zu erlassen sind. Nach der Judikatur des VwGH gilt dies für die „große Vermietung“ (§ 1 Abs.1 LVO) und die „kleine Vermietung“ (§ 1 Abs.2 LVO) in gleicher Weise.

Die Dauer des Beobachtungszeitraumes hängt von den Umständen der konkret gewählten Bewirtschaftungsart ab. Lassen die Umstände des Einzelfalles, etwa hohe, fremdfinanzierte Investitionen, einen Einnahmenüberschuss erst später erwarten, ist tendenziell ein längerer Zeitraum notwendig (VwGH 25.11.2013, 2011/15/0182; VwGH 17.12.2001, 95/14/0010; VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 15.11.1994, 94/14/0083; VwGH 22.1.1985, 84/14/0048).

Zur Klärung der im Rahmen der abgabenbehördlichen bzw. finanzgerichtlichen Beweiswürdigung zu beurteilenden Ertragsfähigkeit einer Gebäudevermietung innerhalb eines Zeitraumes von 25 bzw. 28 Jahren ist somit eine Planungs- bzw. Prognoserechnung des Vermieters heranzuziehen. Damit sich diese Berechnung für den Nachweis einer Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs.1 LVO eignet, müssen der Planung plausible, d.h. tatsächlich erzielbare Annahmen zugrunde liegen.

Im bereits erwähnten Erkenntnis vom 25.11.2013, 2011/15/0182 hat der VwGH zum Bereich der „großen Vermietung“ betont, dass Gegenstand dieser Prognose nicht Wunschvorstellungen des Vermieters sein dürfen, sondern wirtschaftliche Ergebnisse, die bei der gegebenen Bewirtschaftungsart realistischer Weise erzielbar sind. Die Abgabenbehörde habe daher bei Beurteilung der konkreten Art der Bewirtschaftung und der Erstellung der Prognose auf tatsächliche Umstände, die sich in einem Beobachtungszeitraum eingestellt haben, Bedacht zu nehmen. Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, dürfe nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum diene der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart. Das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen in diesem Beobachtungszeitraum wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten als in der Prognose angesetzt, sei im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten. Es bedürfe eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der - auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten - Prognose zu prüfen sei.

Im Sinne dieser Ausführungen hat der VwGH in der Vergangenheit bereits festgestellt, dass nach dem Prognosebeginn eintretende Entwicklungen, wie allgemein sinkende Mieten am Wohnungsmarkt oder das Auftreten einer höheren als der prognostizierten Fremdfinanzierungskosten, bei der Liebhabereibeurteilung zu berücksichtigen sind, weil der Beobachtungszeitraum der Gewinnung von objektiven Erkenntnissen über die Überschusserzielungsmöglichkeit diene. Andernfalls wäre ein Beobachtungszeitraum zur Prüfung der Richtigkeit der Prognose entbehrlich. Im Rahmen der Überprüfung einer Prognoserechnung sind lt. VwGH auch bereits kurz nach Vermietungsbeginn eintretende Umstände einzubeziehen (VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106; VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278, mV auf Vorjudikatur vom 30.10.2003, 2003/15/0028; 24.3.1998, 93/14/0028; 3.7.1996, 93/13/0171).

Entscheidende Bedeutung bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneignung einer Vermietung kommt somit einer plausiblen Planung aufgrund der zu Vermietungsbeginn konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu. Die Prognoserechnung darf nicht von jenen Verhältnissen losgelöst sein, die zu Beginn der Vermietung bestanden haben.

Da der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen sind, sich aber die äußeren Bedingungen wirtschaftlicher Betätigungen über einen Zeitraum von zumindest 25 Jahren regelmäßig ändern, sind einerseits die Gründe auftretender Änderungen und andererseits deren Auswirkungen auf die Bewirtschaftung eines Mietobjekts in die Beurteilung einzubeziehen.

Externe Änderungen, die dem normalen Unternehmerrisiko zuzuordnen sind, werden bei der Plausibilitätsprüfung einer Prognoserechnung miterfasst. Nach der Judikatur des VwGH gehören etwa Baukostenüberschreitungen und Zinssatzänderungen bei Krediten grundsätzlich ebenso zum normalen Unternehmerrisiko im Rahmen einer Vermietungstätigkeit, wie das Zurückbleiben der tatsächlichen Mieteinnahmen aufgrund einer allgemeinen Marktentwicklung (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278; 23.11.2000, 95/15/0177; 23.1.1996, 95/14/0137).

Dagegen sind die Auswirkungen von Änderungen infolge atypischer, nicht absehbarer Umstände (Unwägbarkeiten) bei der Einkunftsquellenbeurteilung mangels Planbarkeit gedanklich auszublenden, sofern Unternehmer darauf wirtschaftlich sinnvoll reagiert haben (vgl. Laudacher in JAKOM¹² EStG § 2 Rz 253). Dazu zählen Umstände, die selbst bei sorgfältiger Planung nicht vorherzusehen sind.

Der VwGH sieht als Unwägbarkeiten einer Vermietungstätigkeit nicht nur Umstände an, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Vermietung stehen. Auch wirtschaftliche Schwierigkeiten von Geschäftspartnern, im Rahmen sonstiger erwerbswirtschaftlicher Betätigungen eines Vermieters oder in dessen Privatbereich, können als Unwägbarkeiten im Rahmen einer Vermietungstätigkeit zu qualifizieren sein. Nicht erforderlich ist ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen einer Unwägbarkeit und der Einkunftsquelle, für welche die Liebhabereiprüfung anzustellen ist (z.B. VwGH 3.7.2003, 99/15/0017 und 27.4.2000, 99/15/0012).

Soweit der Vermieter auf die Entwicklung Einfluss nehmen konnte, ist allerdings, zur Vermeidung von Missbräuchen, ein strenger Maßstab anzulegen.

Zudem kann nur bei Betätigungen, die an sich objektiv ertragsfähig wären, trotz Unwägbarkeit eine Einkunftsquelle vorliegen.

Eine Gewinnerzielungsabsicht kommt regelmäßig in einem dauerhaften „*Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien*“ zum Ausdruck (VwGH 20.11.2000, 94/15/0126). Passt ein

Unternehmer, als Reaktion auf externe Änderungen oder bei Erkennen von Planungsmängeln, die Art seines wirtschaftlichen Engagements an, weist dies grundsätzlich auf eine wirtschaftlich sinnvolle, unternehmerische Reaktion hin und stellt damit ein Indiz für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht dar. Aufgrund der Vorgaben des § 2 Abs.3 LVO gilt dies im Bereich einer verlustträchtigen „großen Vermietung“ aber nur, wenn unter Einbeziehung der nachträglichen Maßnahmen innerhalb des 25 bzw. 28 jährigen Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erreichen ist.

Zu Vermietungstätigkeiten mit im Zeitablauf geänderten Bewirtschaftungsarten hat das BFG in einem zur Stammfassung der LVO ergangenen Erkenntnis vom 6.3.2015, RV/2100702/2006 ausgeführt:

„Führen im Rahmen einer Vermietungstätigkeit nachträglich gesetzte Maßnahmen zu einer grundlegenden Änderung der Bewirtschaftungsart und sind erst dadurch positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nach der VwGH-Judikatur nicht mit der Folge in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertraglose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird. Da der Liebhabereibeurteilung nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen sind, ist die Einkunftsquellenprüfung in diesem Fall für Zeiträume vor der Änderung der Bewirtschaftungsart und für die nachfolgenden Zeiträume getrennt vorzunehmen. Die Trennung löst zugleich einen neuen Beobachtungszeitraum aus. Maßstab für den Vergleich ist die auf den tatsächlichen Verhältnissen aufbauende ursprüngliche Planung. Auch dies gilt lt. VwGH sowohl für „große Vermietungen“ als auch für die „kleine Vermietung“.

Ergibt die Prüfung für Zeiträume der ursprünglichen Planung eine Liebhabereibetätigung, muss im nachfolgenden Zeitraum jener Teil der Aufwendungen der Liebhabereiperiode Berücksichtigung finden, der in der Phase der geänderter Bewirtschaftungsart noch von Einfluss bleibt, wenn für diese Periode ein Gesamtgewinn zu erwarten und daher von einer Einkunftsquelle auszugehen ist (VfGH 7.3.1995, B 301/94; VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106; 26.12.2012, 2009/15/0194; 29.4.2010, 2007/15/0227).

Für wirtschaftliche Betätigungen, die dem Bereich des § 1 Abs.1 LVO zuzuordnen sind, spricht der VwGH in Bezug auf nachträgliche Verbesserungsmaßnahmen von einer nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vernünftigen Reaktion auf anfängliche Schwierigkeiten, die einer einheitlichen Beurteilung der Betätigung als Ganzes nicht entgegenstehen muss. Von einer Zäsur, wie sie § 2 Abs.4 LVO bei einer Änderung der Bewirtschaftungsart für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs.2 LVO vorsieht, sei bei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung nach § 1 Abs.1 LVO grundsätzlich nicht auszugehen (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026 und 28.4.1999, 94/13/0100).

Zwar ist diese VwGH-Judikatur in Verfahren ergangen, die nicht entgeltliche Gebäudeüberlassungen zum Gegenstand hatten, doch hält das BFG diese Überlegungen aufgrund der Systematik der LVO auch für den Bereich der „großen Vermietung“ für relevant.

Die für entgeltliche Gebäudeüberlassungen geltenden Sonderbestimmungen des § 2 Abs.3 LVO tragen dem Umstand Rechnung, dass sich die „große Vermietung“ von anderen Betätigungen, die dem Bereich des § 1 Abs.1 LVO zuzuordnen sind, teilweise deutlich unterscheidet (insbesondere geringeres Unternehmerrisiko aufgrund besser planbarer Einnahmen-Ausgabenstruktur). Andererseits behandelt die LVO Vermietungstätigkeiten nicht einheitlich, sondern behält die grundsätzliche Differenzierung in Betätigungen iSd § 1 Abs.1 bzw. Abs.2 bei, indem § 2 Abs.3 und Abs.4 LVO, je nach der Zuordnung in § 1 LVO, getrennte Sonderbestimmungen vorsehen. Während § 2 Abs.4 LVO im letzten Satz für die „kleine Vermietung“ explizit eine Trennung von Vermietungszeiträumen mit unterschiedlicher Bewirtschaftungsart vorgibt, stellt § 2 Abs.3 auf die objektivierte Absicht zur Gesamtgewinnerzielung innerhalb des üblichen Kalkulationszeitraumes ab, ohne auf eine geänderte Bewirtschaftungsart Bezug zu nehmen.

Eine analoge Anwendung der „Trennungsbestimmung“ des § 2 Abs.4 LVO im Bereich der „großen Vermietung“ erscheint aufgrund dieser explizit unterschiedlichen Regelung innerhalb des Vermietungsbereiches problematisch. Sie erscheint umso weniger vertretbar, als die „große Vermietung“ damit zur einzigen Betätigung im Bereich des § 1 Abs.1 LVO würde, bei welcher einem grundsätzlich einkünfteorientiert agierenden Abgabepflichtigen die steuerliche Anerkennung einer „nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vernünftigen Reaktion auf anfängliche Schwierigkeiten“ versagt bliebe.

Sofern nachträglich gesetzte Maßnahmen geeignet sind, doch noch einen Gesamtgewinn bzw. Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb des Kalkulationszeitraums zu erzielen, liegt daher aus Sicht des BFG ab Beginn der Betätigung eine Einkunftsquelle vor, vorausgesetzt die Bewirtschaftungsart der Vermietungstätigkeit hat durch die Maßnahmen keine grundlegende Änderung erfahren.

Sind nachträglich gesetzte Maßnahmen dagegen nicht geeignet, zu einem positiven Gesamtergebnis innerhalb von 20 Jahren ab Beginn der Vermietungstätigkeit zu führen, wird der Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht in der durch § 2 Abs.3 LVO explizit vorgegebenen Form nicht erbracht und die gesamte Vermietungstätigkeit ist - ebenfalls unter der Voraussetzung einer nicht grundlegend geänderten Bewirtschaftungsart - als steuerliche Voluptuarbetätigung zu behandeln.

Die dargestellten Konsequenzen sind Folge der Sonderstellung der entgeltlichen Gebäudeüberlassung innerhalb des § 1 Abs.1 LVO. Bei der „großen Vermietung“ genügt, zum Unterschied von den übrigen Betätigungen nach § 1 Abs.1 LVO, das Setzen von Verbesserungsmaßnahmen für sich noch nicht. Es kommt hier zudem entscheidend darauf an,

dass aufgrund dieser Maßnahmen das angepeilte Ziel des Gesamtüberschusses innerhalb von 20 Jahren (doch noch) erreicht werden kann. Dies ergibt sich aus der Maßgeblichkeit des „üblichen Kalkulationszeitraums“ für entgeltliche Gebäudeüberlassungen im Bereich des § 1 Abs.1 LVO (§ 2 Abs.3 LVO).

Wie ausgeführt, normiert die LVO nur für den Bereich der „kleinen Vermietung“ eine Trennung von Bewirtschaftungsperioden bei unterschiedlicher Bewirtschaftungsart (§ 2 Abs.4 LVO).

Der VwGH spricht vom Erfordernis einer grundlegenden Änderung der Bewirtschaftungsart als Trennungskriterium.

Bei der „kleinen Vermietung“ nahm der VwGH diese Voraussetzung in der Vergangenheit bereits im Fall einer ursprünglich nicht geplanten Umstellung eines als „endfällig“ rückzahlbar vereinbarten Kredites auf einen (niedriger verzinsten) Abstattungskredit als erfüllt an (z.B. VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227; 31.1.2001, 95/13/0032).

Dagegen sah der VwGH in zwei jüngeren Erkenntnissen zu Fällen „großer Vermietungen“ bei einer dreijährigen Stundung der vereinbarten Kreditrückzahlung bzw. in der (von der Bank veranlassten) Rückkonvertierung eines CHF-Kredites in einen höher verzinsten Euro-Kredit, keine Veranlassung für eine Trennung in zwei Bewirtschaftungszeiträume (VwGH 19.3.2013, 2010/15/0106 und 26.4.2012, 2009/15/0194).

Einnahmenseitig beurteilte der VwGH für eine „große Vermietung“ im Erkenntnis vom 31.1.2001, 95/13/0032 eine 50%ige Erhöhung des Nutzungsentgelts bei ansonsten gleichbleibenden Bestandverhältnissen als grundlegende Änderung der Bewirtschaftung, die eine Trennung in zwei Bewirtschaftungsperioden auslöst.

Der VfGH hat im Erkenntnis vom 7.3.1995, B301/94 zu einer „großen Vermietung“ festgestellt, dass eine ungeplante, vorzeitige Kredittilgung und die Kündigung unvorteilhafter Vertragsbeziehungen (Wartungsverträge u.a.) „das Band zur Gesamtheit der vorangegangenen Aufwendungen“ nicht abzuschneiden vermag.

Doralt legt für den Bereich der „großen Vermietung“ und der „kleinen Vermietung“ explizit unterschiedliche Maßstäbe bei der Beurteilung der grundlegenden Änderung als Kriterium für die Trennung von Bewirtschaftungsperioden an. Bei der „großen Vermietung“ ist demzufolge von einem einheitlichen Besteuerungsgegenstand auszugehen, solange „die Wesensart der Vermietung“ durch Verbesserungsmaßnahmen nicht grundlegend geändert wird. Verändern die gesetzten Maßnahmen die Vermietung allerdings so, dass ab diesem Zeitpunkt von einer neuen Betätigung auszugehen ist, habe auch im Bereich der „großen Vermietung“ die steuerliche Beurteilung für die davor liegenden Zeiträume aufrecht zu bleiben und die Verbesserungsmaßnahmen lösen – vergleichbar mit einer Änderung der Bewirtschaftung im Bereich der „kleinen Vermietung“ - den Beginn eines neuen Planungs-/ Kalkulationszeitraums

aus (vgl. Doralt, EStG, 14.Auflage, § 2 Rz 520f, der als Beispiel den Übergang von der Vermögensverwaltung zur gewerblichen Vermietung nennt).

Auf Grundlage der dargestellten Lehre und Rechtsprechung geht das BFG im laufenden Verfahren davon aus, dass im Bereich der Vermietungen nach § 1 Abs 1 LVO eine getrennte steuerliche Behandlung von Bewirtschaftungszeiträumen eine weitergehende Änderung der bis dahin bestehenden Bewirtschaftungsstrukturen (im Sinne eines von Doralt als grundlegende Änderung der Wesensart bezeichneten Umbruchs) erfordert, als im Bereich der „kleinen Vermietung“.

Ob eine Vermietungstätigkeit durch Verbesserungsmaßnahmen im Sinne der obigen Ausführungen beibehalten oder geändert wurde, ist an Hand jener Planung des Vermieters zu beurteilen, die von vorne herein bestanden hat (neuerlich VwGH 29.4.2010, 2007/15/0227 und 23.11.2000, 95/15/0177).“

Die zitierten Überlegungen, denen der VwGH im nachfolgenden Revisionsverfahren nicht entgegentrat (vgl. VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042), erscheinen dem BFG auch für das anhängige Verfahren überzeugend.

2. Zur Umsatzsteuer:

2.1. Vorsteuer aus Vorwerbungskosten:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann „der Unternehmer (..) 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 Vorsteuer abziehen.“

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dienen soll. Die Erbringung von Leistungen ist noch nicht erforderlich, auch Vorbereitungshandlungen können genügen. Die aufgenommene Tätigkeit muss aber ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein und so nach außen in Erscheinung treten.

Für den Vorsteuerabzug genügt der Zusammenhang mit künftigen Umsätzen, auch wenn es zur Ausführung der Umsätze in der Folge nicht kommt bzw. die künftige Nutzung durch Umstände, die vom Willen des Unternehmers unabhängig sind, unterbleibt.

Doch setzt die Anerkennung von Vorsteuern vor Erzielung von Umsätzen eine ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung voraus, für deren Vorliegen die Abgabenbehörde objektive Nachweise verlangen kann. Zur Vermeidung von Missbrauch gilt dies umso mehr, wenn die Vorsteuern im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern stehen, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie unternehmerischen Zwecken.

Das Recht zum Vorsteuerabzug entsteht mit dem Bezug der Leistung, das Ausmaß wird durch die Verwendung der Leistung für besteuerte Umsätze bestimmt.

Da für das Recht zum Vorsteuerabzug die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges maßgeblich sind, ist die Absicht zur Erzielung künftiger Umsätze aus der Perspektive des vom Vorsteuerabzug betroffenen Jahres und unter den Marktverhältnissen des Jahres, in dem die Vorsteuern anfallen, zu beurteilen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12, Rz 102 mit Verweisen auf EUGH-Judikatur).

Im Sinne der genannten Grundsätze ist nach der VwGH-Rechtsprechung im Zusammenhang mit einer Vermietung ein Vorsteuerabzug grundsätzlich zulässig noch bevor aus der Vermietung Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden. Allerdings genügt für eine Berücksichtigung von Vorsteuern die bloße Erklärung nicht aus, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Dazu muss die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen.

Im Fall der Errichtung von Gebäuden, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, ist zudem eine Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zum privaten Konsum unter Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls vorzunehmen. Bei Würdigung des zu beurteilenden Sachverhalts am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze muss die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher sein als eine Nutzungsform, die keinen Vorsteueranspruch vermittelt. Maßgeblich ist jene Möglichkeit, die nach dem Gesamtbild der äußeren Verhältnisse den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat.

Die Abgabenbehörde bzw. das BFG hat das Vorliegen einer in diesem Sinn ernsthaften Absicht zur späteren Einnahmenerzielung in freier Beweiswürdigung festzustellen (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Auch nach der EuGH-Rechtsprechung sind Vorbereitungshandlungen für den Vorsteuerabzug ausreichend.

Demnach hat *„als Steuerpflichtiger zu gelten, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 4 der 6. Richtlinie 77/388/EWG (kurz: 6. RL) eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Da er als Steuerpflichtiger handelt, hat er nach Art. 17 ff der 6. RL das Recht auf sofortigen Abzug der für Investitionsausgaben, die für die Zwecke seiner beabsichtigten, das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt wurden, geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer und*

braucht die Aufnahme des tatsächlichen Betriebes seines Unternehmens nicht abzuwarten“ (EuGH 19.7.2012, Rs C-334/10 „X“; EuGH 8.6.2000, Rs C-396/98, *Schloßstraße*, u.a.).

2.2. Privatnutzung/Eigenverbrauch:

§ 12 UStG 1994 in der ab 1.1.1998 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 9/1998 lautet, soweit verfahrensrelevant:

„(2) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen,

a) 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“...

In den Jahren 1998/1999 folgt die umsatzsteuerliche Zuordnung von Gebäuden zum Unternehmen somit grundsätzlich der ertragsteuerlichen Zuordnung. Eine abweichende Zuordnung durch den Unternehmer ist möglich. Mangels gesetzlicher Vorgaben für die Form der Zuordnung ist im Einzelfall in freier Beweiswürdigung zu entscheiden, in welchem Ausmaß der Unternehmer im Zeitpunkt des Erwerbes eine Zuordnung zum Unternehmen getroffen hat (VwGH 30.10.2001, 2000/14/0204). Im Erkenntnis vom 28.5.2002, 98/14/0168 (ergangen zum Jahr 1995) hat der VwGH etwa den Umfang der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in den UVA als Ausdruck der Entscheidung über den Umfang der Zuordnung eines Gebäudes zum Unternehmen beurteilt.

Generell bedeutsam sind demnach die Art des Gegenstandes und der Zeitraum zwischen dem Erwerb und dem Beginn seiner Verwendung für eine wirtschaftliche Betätigung.

Ab 1.1. 2000 gelten Gebäude grundsätzlich als zu 100% dem Unternehmen zugeordnet, sofern der Unternehmer dem Finanzamt nicht bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums eine abweichende Zuordnung nach Maßgabe der tatsächlichen Nutzung schriftlich mitteilt (§ 12

Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 106/1999). Unterbleibt eine solche Mitteilung, ist von einer 100%igen Zuordnung zum Unternehmen auszugehen.

Zum Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden judiziert der VwGH seit dem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 (ergangen zu Einkünften aus Vermietung) in ständiger Rechtsprechung, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 autonom anwendbar ist.

Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Bereich des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerauschluss demnach allein aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Dieser Vorsteuerauschluss ist auch durch das Beibehaltungsrecht nach Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. EG-RL gedeckt und nach der VwGH-Judikatur für Zeiträume bis 2010 maßgeblich.

Artikel 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie berechtigt die Mitgliedstaaten, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten. Somit bewirkt die spezielle Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und nicht die Regelung des § 3a Abs. 1a UStG den Vorsteuerauschluss für privat genutzte Gebäudeteile (z.B. VwGH 22.5.2013, 2010/13/0067; VwGH 29.3.2012, 2009/15/0210, mwN)

In einem Rechtssatz zum Erkenntnis vom 19.3.2013, 2010/15/0085 (betreffend ein betrieblich genutztes Gebäude) formulierte der VwGH etwa:

„Den Erkenntnissen vom 28. Juni 2012, 2009/15/0217, und vom 28. Juni 2012, 2009/15/0222, ist zu entnehmen, dass auch nach der durch BGBl. I Nr. 134/2003, mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2004 vorgenommenen Einführung des Abs. 1a des § 3a UStG 1994 und auch nach der Ergänzung dieser Regelung durch BGBl. I Nr. 27/2004, sohin auch für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2004 (und zumindest für Zeiträume vor Inkrafttreten von Artikel 168a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) für ein Gebäude, bei welchem räumliche Bereiche überwiegend oder gänzlich für private Wohnzwecke des Unternehmers genutzt werden, der (anteilige) Vorsteuerauschluss durch die spezielle Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 geregelt ist, die eine Anknüpfung an die einkommensteuerliche Behandlung des Gebäudes vorsieht.“

Maßgeblich für den Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist somit die einkommensteuerliche Behandlung des Gebäudes.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen bzw. für seine Lebensführung aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Kosten für den privaten Wohnraum können bei der Einkünfteermittlung daher nicht berücksichtigt werden (z.B. VwGH 29.3.2012, 2009/15/0210)

Auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, sollen nach der ständigen VwGH-Judikatur steuerlich unbeachtlich bleiben. Dies gilt selbst wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (z.B. VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0025 und Jakom, EStG Kommentar¹², § 20 Tz 8ff, je mwV).

Soweit Wohnräumlichkeiten überwiegend nicht zur Einkünfteerzielung, sondern im obigen Sinn privat genutzt werden, unterliegen die darauf entfallenden Aufwendungen somit den Abzugsverböten des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit a EStG.

Für den Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte resultiert daraus zugleich - und unabhängig vom Ausmaß des Anteils der betroffenen Räumlichkeiten am Gesamtgebäude - der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Die nach der VwGH-Rechtsprechung für eine untergeordnete Privatnutzung vom Betriebsgebäuden geltende Ausnahme kommt im Bereich der Vermietung und Verpachtung nicht zum Tragen. Im außerbetrieblichen Bereich sind allein die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse maßgeblich (VwGH 22.5.2013, 2010/13/0067).

§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 normiert im gesamten Verfahrenszeitraum - und seit 2004 idF BGBl. I Nr. 134/2003 in Z 2 lit a - als steuerpflichtigen Eigenverbrauch:

...„Eigenverbrauch liegt vor,

a) soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen, und nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder nach § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Lieferungen und sonstige Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 Abs. 2 nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben;“

Die mit BGBl. I Nr. 27/2004 eingefügte Z 4 des § 12 Abs. 3 UStG 1994 schließt mit ihrem Verweis auf § 3a Abs. 1a Z 1 Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks für private Zwecke stehen, ab 1. Mai 2004 vom Abzug aus.

Die verfahrensrelevanten Abschnitte der beiden Bestimmungen lauten:

„§ 12. (3) Vom Vorsteuerabzug sind ausgeschlossen:

4. die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht.“

„§ 3a. (1)....

(1a) Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,

- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;

2.....

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.“

Im Erkenntnis vom VwGH 27.9.2017 Ra 2015/15/0045 führte der VwGH zur Rechtslage ab Mai 2004 aus:

„Die ab 1. Mai 2004 geltende nationale Rechtslage kommt einer unechten Steuerbefreiung für den Grundstückseigenverbrauch gleich (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 3 Tz 299).

Nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Seeling vom 8.Mai 2003, C-269/00, stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäude(teile)s für nichtunternehmerische Zwecke einen steuerpflichtigen Vorgang dar. Der Mitgliedstaat ist nicht berechtigt, die für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen erfolgende Verwendung einer Wohnung in einem Gebäude, das der Steuerpflichtige insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, als steuerfreie Vermietung zu behandeln. Daher ist ein Steuerpflichtiger, der sich dafür entscheidet, ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuzuordnen, und später einen Teil dieses Gebäudes für seinen privaten Bedarf verwendet, zum Abzug der auf die gesamten Herstellungskosten dieses Gebäudes entrichteten Vorsteuerbeträge berechtigt und dementsprechend verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf den Betrag der Ausgaben für diese Verwendung zu zahlen (vgl. Rn. 43 des Urteils Seeling).

Das Recht auf vollständigen und sofortigen Abzug der bei der Anschaffung eines Investitionsgutes entrichteten Mehrwertsteuer führt zu einer entsprechenden Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf die private Verwendung des Unternehmensgegenstandes (vgl. EuGH vom 16. Februar 2012, C-594/10, Laarhoven, Rn. 27).“

Im Regime des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 führt die vorübergehende Privatnutzung eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Gebäudeteiles zu einem steuerpflichtigen Grundstückseigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Z. 2 lit a UStG 1994.

Der VwGH kommt für Zeiträume bis 2010 zu diesem Ergebnis durch „*Ausblendung*“ des § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994“ (vgl. VwGH 14.6.2022, Ra 2020/15/0085 mit Verweis auf VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0058 bzw. VwGH 27.9.2017 Ra 2015/15/0045 Rn 20 Klammersausdruck).

Nach § 4 Abs. 8 UStG 1994 sind als Bemessungsgrundlage für diesen Verwendungseigenverbrauch die auf die Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen.

Das UStG 1994 definiert den Begriff der Kosten nicht.

In der Literatur wird unter Verweis auf BFH-Judikatur (BFH 28.2.1980, BStBl II 309) und Art 26 MwSt-RI für den Ansatz jener Kosten plädiert, die der privaten Verwendung wirtschaftlich zuzuordnen sind und zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Die EUGH-Judikatur verlange in diesem Zusammenhang eine Aliquotierung auf der Ebene der Bemessungsgrundlage (EuGH 25.5.1993, C-193/91 „*Mohsche*“).

Die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage für eine Nutzungsentnahme sollen daher lediglich einen Anhaltspunkt bilden. Anstelle von überhöhten Abschreibungen seien lediglich die Normalabschreibungen anzusetzen. Finanzierungskosten seien aufgrund des fehlenden Vorsteuerabzuges außer Ansatz zu lassen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 4 Rz 170f).

Der Verwendungseigenverbrauch ist mit dem Normalsteuersatz zu besteuern (VwGH 28.5.2019, Ra 2018/15/0058).

3. Zur Verjährung:

§ 200 BAO lautet:

„(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Ergibt sich aus der Beseitigung der

Ungewissheit oder der rechtskräftigen Entscheidung des Rechtsmittels kein Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.“

Nach § 208 Abs. 1 lit d BAO beginnt die Verjährung des Rechts zur Festsetzung einer Abgabe in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres zu laufen, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Bei der Umsatz- und Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist – abgesehen vom Fall einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung – fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO).

III. rechtliche Würdigung:

Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage erfolgt die finanzgerichtliche Beurteilung der im anhängigen Verfahren strittigen Aktivitäten des Bf betreffend das Wirtschaftsgebäude und das Wohnhaus HNr 111 des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes vulgo „(Vulgoname-Variante1)“ in (Ort-X).

1. Wirtschaftsgebäude (EZ-888/4, GStNr 999/2):

Die Maßnahmen betreffend das ehemalige Wirtschaftsgebäude auf der EZ-888/4 unterliegen als eigene Beurteilungseinheit einer getrennten Betrachtung, da das betroffene Grundstück im Verfahrenszeitraum, im Gegensatz zur EZ-888/2, im Hälfteeigentum des Bf und seines Bruders stand und das 1999 geplante Bauvorhaben als Gemeinschaftsprojekt der beiden Miteigentümer angelegt gewesen war (lt. Bauakt beide Eigentümer als Bauwerber; planmäßig gemeinsame Bewirtschaftung). Nach der Bauverhandlung vom 2.Sept. 1999 wurde das Projekt wegen des fehlenden Interesses des Bruders an der vorgesehenen künftigen Betreuung des geplanten Vermietungsobjekts nicht mehr weiterverfolgt (Stb. 8/2019, BFG-Akt OZ 156).

Der Bf wies in seinen ESt-Erklärungen 1999 - 2003 jeweils getrennte Überschussermittlungen für das Wohnhaus HNr 111 und das Wirtschaftsgebäude aus. Die Ertragsermittlung für das Wirtschaftsgebäude beschränkte sich auf den Ansatz von AfA aus fiktiven Anschaffungskosten für das Gebäude und aus einem Rasenmähererwerb sowie von Gebäudeversicherungsprämien als Werbungskosten (BFG-Akt OZ 110, S.20).

Das nach dem Verfahrenszeitraum begonnene Bauvorhaben betreffend den Neubau HNr 111a auf der Parzelle GStNr 999/2 stand nicht im Zusammenhang mit dem ehemaligen Wirtschaftsgebäude. Es wurde zudem allein vom Bf als Bauwerber und explizit ohne Mitwirkung des Bruders betrieben (vgl. Bauakt Teil VI, Eingaben d. Bruders v. 21.Febr 2013 u. 3.April 2014).

Nach der vollständigen Grundstücksübertragung in das Alleineigentum des Bf (1/2017) war im Dez. 2018 der Abriss des Wirtschaftsgebäudes geplant.

Da die Betätigung der Miteigentumsgemeinschaft (MEG) der EZ-888/4 betreffend das Wirtschaftsgebäude im Jahr 1999 mit dem Ausscheiden des Bruders bereits nach kurzer Zeit endete, kommt dieser MEG im Verfahrenszeitraum weder ertragsteuerliche noch umsatzsteuerliche Bedeutung zu.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass die angefochtenen USt-Bescheide nicht an die MEG ergingen und daher, soweit sie im Zusammenhang mit dem Wirtschaftsgebäude stehen, einen unrichtigen Normadressaten bezeichnen. Ein Vorsteuerabzug scheitert nicht zuletzt daran, dass die zugrundeliegenden Lieferungen nicht an das Unternehmen des Bf erbracht wurden.

Ertragsteuerlich wäre zum Ergebnis aus der Bewirtschaftung des Wirtschaftsgebäudes ein Feststellungsverfahren nach § 188 BAO durchzuführen gewesen. Den angefochtenen ESt-Bescheiden liegen solche Bescheide nicht zugrunde.

Da bis zum Ergehen dieser Entscheidung keine Feststellungsbescheide erlassen wurden, bleibt das Ergebnis aus der Bewirtschaftung des Wirtschaftsgebäudes in den ESt-Bescheiden auch aus diesem Grund außer Ansatz (VwGH 20.3.1989, 88/15/0131).

Die in den Jahren 2000 – 2010 erklärten Ergebnisse aus der Bewirtschaftung des Wirtschaftsgebäudes (Werbungskostenüberschüsse/Vorsteuern) sind daher aus den Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide auszuschneiden.

2. Wohnhaus HNr 111 (EZ-888/2, GStNr 999/1):

Die Beurteilung des Wohnhauses HNr 111 in den angefochtenen ESt-Bescheiden 2000-2010 ist aus Sicht des BFG insofern zutreffend, als die Bewirtschaftung des Objekts HNr 111 im Verfahrenszeitraum aus ertragsteuerlicher Sicht keine Einkunftsquelle darstellt. Allerdings standen die dabei angefallenen Aufwendungen im Zusammenhang mit einer künftigen unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des UStG 1994, die einen Anspruch auf Vorsteuerabzug vermittelt.

2.1. Einkommensteuer:

Abgesehen von der zur Privatnutzung vorgesehenen EG-Wohnung W 2 hält das BFG aufgrund des durchgeführten Ermittlungsverfahrens für den Verfahrenszeitraum eine grundsätzliche Absicht des Bf zur Dauervermietung der Wohneinheiten im Objekt HNr 111 als Ferienwohnungen für erwiesen.

Für die Wohnung W 2 geht das BFG von einer von Beginn an beabsichtigten und ab Mitte 2009 auch tatsächlich vollzogenen Privatnutzung aus.

Die vorübergehende Privatnutzung der Wohnungen W 5 – W 7 war dagegen nicht von vorne herein geplant, sondern ergab sich erst aufgrund später entstandener privater Umstände.

Die Vermietungsabsicht des Bf erschließt sich aus der Art und Größe des geplanten und umgesetzten Bauvorhabens.

Belastbare Anhaltspunkte für eine geplante (nahezu) vollständige Privatnutzung des Objekts HNr 111 wurden im Verfahren nicht festgestellt. Auch Hinweise auf eine beabsichtigte (Teil)Veräußerung gab es nicht. Einen planmäßig dauerhaften Leerstand nach der Sanierung schließt das BFG aufgrund des Umfangs der Investitionen aus.

Stattdessen belegt das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens, dass der Bf nach dem Scheitern seines ersten Bauvorhabens im Jahr 1995 eine touristische Nutzung der Liegenschaften im Bereich der ehemaligen Hofstelle des mütterlichen Herkunftsbetriebes in (Ort-X) ins Auge gefasst und diesen Plan über all die Jahre bis zu seinem Tod im Jahr 2020 verfolgt hatte.

Die Gattin fand dazu in der mündlichen Verhandlung die Formulierung: *„Er wollte etwas Großes schaffen“*.

Für die Realisierung seines Zieles war der Bf bereit, eine zeit- und kostenaufwändige Vorlaufzeit in Kauf zu nehmen, die zwei grundlegende Ursachen hatte: den familiären Widerstand gegen eine touristische Nutzung des Erbhofes vulgo „(Vulgoname-Variante1)“ (insbesondere in der Person der Mutter) und das geltende Raumordnungsrecht.

Für die steuerliche Beurteilung bedeutet dies zunächst, dass die langjährigen und umfangreichen Investitionen des Bf objektive Hinweise auf eine beabsichtigte Einkünfteerzielung darstellen, die nach dem Ermittlungsergebnis im Verfahrenszeitraum in Form einer Vermietung iSd § 28 EStG 1988 stattfinden sollte.

Die Frage, ob diese Vermietungstätigkeit eine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn bildete, war daher anhand der Bestimmungen der LVO zu klären.

Aufgrund der Art und Größe des Mietobjekts war eine Zuordnung zum Bereich des § 1 (1) LVO vorzunehmen (entgeltliche Gebäudeüberlassung/ „große Vermietung“). Dies bedeutet zugleich, dass die umsatzsteuerliche Beurteilung nicht nach der LVO zu erfolgen hatte, sondern nach allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts (§ 6 LVO).

Gemäß den Bestimmungen der LVO ist für die ertragsteuerliche Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht des Bf betreffend das Objekt HNr 111 maßgeblich, ob die Erzielung eines Gesamtüberschusses binnen 28 Jahren ab dem Anfallen erster Werbungskosten geplant war (§ 2 (3) LVO).

Anstelle einer Kriterienprüfung nach § 2 (1) LVO war die Einkünfteerzielungsabsicht des Bf anhand einer Prognoserechnung festzustellen, die von den tatsächlichen Verhältnissen zu Beginn des Prognosezeitraumes ausgeht und eine auf Basis der gewählten

Bewirtschaftungsform realistische Entwicklung abbildet. Wunschvorstellungen ohne realistische Aussicht auf Umsetzung sind in die Prognoserechnung nicht aufzunehmen.

Die im Verfahren eingewendeten Gründe für Abweichungen der tatsächlichen Bewirtschaftungsergebnisse des Verfahrenszeitraumes von der ursprünglichen Prognoserechnung waren bei der Beurteilung der Plausibilität der Prognoserechnung entweder dem grundsätzlich planbaren Bereich (normales Unternehmerrisiko) oder dem Bereich nicht planbarer Unwägbarkeiten zuzuordnen und je nach dem Ergebnis zu berücksichtigen.

Das Wohngebäude HNr 111 bildete im Verfahrenszeitraum eine organisatorisch in sich geschlossene, einheitlich bewirtschaftete und von der übrigen Vermietungstätigkeit des Bf unabhängige Beurteilungseinheit iSd § 1 (1) LVO (gleichartige Bewirtschaftung von mehr als zwei Wohneinheiten, an denen kein Wohnungseigentum begründet war).

Bei einem Beginn mit dem Erwerb des Wohnhauses HNr 111 im April 1999 ist für die ertragsteuerliche Anerkennung als Einkunftsquelle das nachweisliche Vorliegen der Absicht zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses bis spätestens März 2026 erforderlich (§ 2 (3) LVO).

Zum Jahr 1999 als Beginn des „absehbaren Zeitraumes“ ist anzumerken, dass die Phase nach der Bauverhandlung vom Nov. 1995 vom BFG nicht dem verfahrensgegenständlichen Bauvorhaben zugeordnet wird, weil durch die damals – wohl für Privatzwecke - geplante Erweiterung des Bungalows aus den 1970iger Jahren (von 109 m² Baufläche auf 141 m²) der Bereich des § 1 (2) LVO nicht verlassen wurde bzw. worden wäre.

Die baurechtliche Sicht, nach welcher das Bauverfahren aus dem Jahr 1995 formell ab 7/2000 wiederaufgenommen bzw. fortgesetzt wurde (daher „Austauschplan“ 7/2000), ist auf die ertragsteuerliche Beurteilung nicht zu übertragen. Zielte das verfahrensgegenständliche Bauprojekt doch von Beginn an auf eine so massive Erweiterung der vorhandenen Baustruktur ab, dass der Rahmen eines Ein- oder Zweifamilienhauses (§ 1 (2) LVO) jedenfalls überschritten war. Die Folge war eine Bewirtschaftung in einer grundlegend geänderten Form (§ 1 (1) LVO), die mit dem Erwerb des Eigentums an der EZ-888/2 im April 1999 begann.

Auch eine wirtschaftliche Betätigung des Bf im Sinne des Umsatzsteuerrechts brachte das Verfahren im Zusammenhang mit dem Objekt HNr 111 für den Zeitraum vor dessen Eigentumserwerb nicht hervor.

Das anhängige Verfahren zum Zeitraum 2000 – 2010 betrifft das Wohnhaus HNr 111 mit den für dessen Bewirtschaftung begleitend ausgeführten Infrastrukturinvestitionen.

Die Entwicklung der nachfolgenden Jahre war in die Einkunftsquellenbeurteilung einzubeziehen, solange sich das Wesen der ursprünglichen Bewirtschaftungsart nicht grundlegend änderte. Endet der Beobachtungszeitraum iSd § 2 (3) LVO durch eine

grundlegende Änderung der Bewirtschaftung, ist zu prüfen, ob diese Änderung durch auftretende Unwägbarkeiten verursacht wurde.

Für die Vermietungstätigkeit des Bf betreffend das Objekt HNr 111 als verfahrensgegenständliche Beurteilungseinheit nach der LVO führt der Übergang von der Eigenbewirtschaftung durch den Bf zur Bewirtschaftung durch die (Vulgoname-Variante2) GmbH, mit dem ein zur Gänze vom Gesamtgewinn der Hotelanlage abhängiges Nutzungsentgelt verbunden war, zu einer grundlegend geänderten Bewirtschaftungsart.

Da diese Änderung nach den Verfahrensergebnis Folge einer freien Entscheidung des Bf war, begann damit ein neuer Beobachtungszeitraum, der auf die Beurteilung des davorliegenden Zeitraumes nicht zurückwirkt.

Die in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Vermietung von Wohneinheiten an den Bruder des Bf als Zeichen des Vermietungsbeginns beim Objekt HNr 111 stellt keine grundlegende Änderung der Bewirtschaftungsart dar, zumal nach dem Verfahrensergebnis eine privat veranlassten Nutzungsüberlassung an nahe Angehörige vorlag, der die steuerliche Anerkennung als Mietverhältnis zu verwehren ist.

Im Übrigen hätte selbst im Fall einer fremdüblichen Vermietung der Wechsel von der Vorbereitungs- zur Nutzungsphase des Mietobjekts nicht zum Beginn eines neuen Beobachtungszeitraumes im Sinne des § 2 (3) LVO geführt.

Nach dem Verfahrensergebnis war für die Wohneinheiten im Objekt HNr 111 ursprünglich eine Dauervermietung von Ferienwohnungen geplant.

Der Einbau von acht Tastereinsätzen für Hotelcards bereits im Februar 2008 spricht zwar für den in der mündlichen Verhandlung vom 26. Juli 2022 vorgebrachten Plan einer „flexiblen Nutzbarkeit“ des Objekts HNr 111 nach dem verfahrensgegenständlichen Um-/Zubau, doch ist aufgrund des wiederholten Hinweises auf eine geplante Vermietung von Ferienwohnungen iVm dem Antrag auf Wohnbauförderung vom Okt. 2005 und den nachfolgend eingereichten Prognoserechnungen, die von einer durchgehenden Dauervermietung ausgehen, ein von Beginn an vorliegender Nutzungsplan für eine kurzfristige Vermietung durch den Bf nicht erwiesen.

Erste Anhaltspunkte für das „flexible Nutzungskonzept“ sind frühestens im Zuge der Planungsarbeiten nach dem mehrjährigen Baustopp anzunehmen, damals allerdings noch ohne konkrete Umsetzungsentscheidung.

Letztere dokumentiert sich erst mit der Rückzahlung der beiden Förderdarlehen an die finanzierende Hausbank (Ort-X) im Mai 2012, mit der die Aufgabe der Verpflichtung zur Dauernutzung der geförderten Wohneinheiten als Hauptwohnsitz verbunden war. Auch dieser

Maßnahme folgte jedoch noch eine mehrjährige Phase ohne entsprechende Bewirtschaftung des Objekts HNr 111.

Die endgültige Festlegung der künftigen Bewirtschaftung des Objekts HNr 111 im Rahmen eines gemeinsam vermarkteten Hotelprojekts unter der seit 7/2013 geschützten Marke „(Markenbezeichnung)“ fiel nicht vor Mai 2014. Und selbst danach dauerte es noch ein weiteres Jahr bis die (Markenbezeichnung) GmbH als künftige Betreiberin rechtlich existent wurde.

Wann der im finanzgerichtlichen Verfahren vorgelegte, nicht unterfertigte „*Betreibervertrag*“ in Kraft trat, war im anhängigen Verfahren nicht zu prüfen.

Da der Wechsel von der Dauervermietung von Ferienwohnungen durch den Bf zur kurzfristigen Vermietung im Rahmen eines Hotelprojekts nicht von Beginn an geplant war, war zunächst zu prüfen, ob die ursprünglich geplante Bewirtschaftungsart positive Einkünfte, d.h. ein der Besteuerung zugängliches Bewirtschaftungsergebnis innerhalb des durch § 2 (3) LVO vorgegebenen Zeitraumes erwarten ließ. Dieser Nachweis war vom Bf durch eine Prognoserechnung für den Zeitraum 4/1999 - 3/2026 zu erbringen.

Wie festgestellt, lagen der Abgabenbehörde im AP-Verfahren zwei unterschiedliche Prognoserechnungen des Bf vor, die vom selben steuerlichen Vertreter erstellt wurden.

Das BFG erachtet die im Jahr 2006 im AP-Verfahren 2001 – 2004 vorgelegte „Euro-Prognoserechnung“ als die ursprünglich erstellte Planungsrechnung.

Da nicht ersichtlich ist, was der Vorlage der erstmals im Jänner 2013 eingereichten „Schilling-Prognoserechnung“ bei der AP im Jahr 2006 entgegenstand, geht das BFG nicht von einer Erstellung dieser Planungsrechnung bis zum Abschluss der AP 2001 – 2004 aus.

Aus Sicht des BFG enthält das Dokument eine rückblickende Darstellung einer aus dem Blickwinkel des Jahres 1999 denkmöglichen Prognoserechnung. Für die tatsächliche Planung des Bf zu Beginn des Bauvorhabens HNr 111 liefert diese Prognoserechnung keinen Nachweis.

Wie gezeigt wurde, enthalten beide Prognoserechnungen des Bf grundlegende Mängel sowohl auf der Einnahmenseite als auch bei den Werbungskosten.

Gemeinsam ist beiden vorgelegten Berechnungen, dass sie von den zu Beginn des prognostizierten Zeitraumes (1999 bzw. 2005) herrschenden bzw. absehbaren Verhältnissen deutlich zu Gunsten von Wunschvorstellungen des Bf für seine künftige Vermietung abweichen, ohne die damit verbundenen Kosten angemessen zu berücksichtigen. Bei der Planungsrechnung aus dem Jahr 2006 fehlt überdies eine Prognose für die ersten sechs Jahre des Prognosezeitraumes.

Einnahmenseitig besteht ein grundlegender Fehler darin, die (teilweise noch nicht vorhandene) Nutzfläche des Objekts HNr 111 zur Gänze als vermietbar zu behandeln. Die - beiden Prognoserechnungen zugrundeliegende - Annahme einer Dauervermietung mit 90%iger Auslastung für den gesamten Prognosezeitraum, bezieht nicht absehbar für Wohnzwecke nutzbare bzw. der Privatnutzung dienende Flächen von beträchtlichem Umfang in die Einnahmenerzielung ein.

Ausgabenseitig war aufgrund der Beschränkung auf die Kostenannahmen im Wohnbauförderverfahren ein deutliches Überschreiten des prognostizierten Sanierungsvolumens von vorne herein zu erwarten, da das von Beginn an verfolgte Ziel einer touristischen Nutzung des Objekts HNr 111 für ein gehobenes Gästesegment mit beachtlichen Zusatzkosten für entsprechende Infrastruktur innerhalb und außerhalb des Hauses verbunden war. Die Entscheidung zur Bauausführung im Sinne dieses Langzeitzieles war bereits zu Beginn der Projektplanung getroffen worden.

Letztlich fielen im Zeitraum 2000 – 2010 mehr als doppelt so hohe Investitionskosten an als prognostiziert.

Eine Anpassung der offensichtlichen Fehlannahmen aus den Prognoserechnungen des Bf im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung lässt - auf Basis einer nicht grundlegend geänderten Bewirtschaftungsart für den gesamten Prognosezeitraum – die Erzielung eines Besteuerungssubstrates (Gesamteinnahmenüberschusses) bis 3/2026 nicht realistisch erscheinen. Besondere Bedeutung kommt dabei auch dem gegenüber der Prognose wesentlich verspäteten Vermietungsbeginn zu.

Anstatt der angenommenen Vollvermietung ab Jänner 2008 (bzw. sogar ab 2004 in der „Schilling-Prognoserechnung“), beschränkte sich die Einnahmenerzielung im Zeitraum der Eigenbewirtschaftung durch den Bf – unter Ausblendung der Nutzungsüberlassung an den Bruder samt Familie - auf einzelne Wochenendvermietungen im Okt. 2014 (die Streichung der als Nutzungseinlage erklärten Einnahmen des Jahres 2010 im Gefolge der AP war im Rechtsmittelverfahren nicht strittig und erfolgte auch aus Sicht des BFG zurecht).

Die festgestellte Nutzung durch den Bruder samt Familie stellte keine Vermietung zur Erzielung von Einnahmen dar, sondern erwies sich als eine familiär begründete Nutzungsüberlassung, die der Sicherstellung einer Betreuung für die Mutter diente und zugleich vom Bf als Teil der Gegenleistung für den Erwerb der Wohnung W 7 am C-Platz geleistet wurde.

Zum behaupteten Plan einer künftigen Nutzung des Wohnhauses HNr 111 für eine ärztliche Vortragstätigkeit blieb der Bf ebenso jeglichen Nachweis für Umsetzungsbemühungen schuldig, wie für Maßnahmen zur Realisierung der in den Raum gestellten Möglichkeit einer Zusammenarbeit mit dem Betreiber des Schlosses (Ort-X). Beide Vorbringen waren daher nicht

geeignet, Vermietungsbestrebungen bzw. einen (vereitelten) Nutzungs-/Vermietungsbeginn nach Abschluss der Sanierungsphase beim Objekt HNr 111 darzutun.

Nach dem Verfahrensergebnis waren die Verzögerungen der Inbetriebnahme des Mietobjekts HNr 111 auf Umstände zurückzuführen, die dem Bf von Beginn an bekannt und bewusst waren. Demnach war die langjährige Phase vor Beginn der Vermietungstätigkeit vor allem Folge der raumordnungsrechtlichen Hindernisse und des familiären Widerstandes gegen die Nutzungspläne des Bf.

Die – dem Bf aus den vorausgehenden Projektplanungen (1995 bzw. 1999) bekannten - raumordnungsrechtlichen Beschränkungen für die zur touristischen Nutzung vorgesehenen Liegenschaften machten von vorne herein die Einplanung eines Umsetzungszeitraumes erforderlich, der grundlegende Anpassungen im maßgeblichen FIWPI mitumfasste. Da die dafür notwendigen grundlegenden Änderungen des FIWPI nicht im Einzelfall erfolgen, musste jedenfalls ein mehrjähriger Zeitraum eingeplant werden.

Zur Annahme eines Vermietungsbeginns im Jahr 2004 bestand daher nie Veranlassung.

Tatsächlich wurde der erste „Anpassungsschritt“ nach der Baubewilligung vom Juli 2000 mit der Revision des FIWPI 4.0 im Sept.2006 rechtskräftig. Dies brachte für die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften jedoch nicht die für eine Vermietung von Ferienwohnungen erforderliche Widmung. Und auch das ab 1.Juli 2010 geltende St. ROG 2010 führte nicht zur erwünschten Öffnung der Baulandwidmung für touristische Nutzungen.

Mangels Rechtsanspruchs auf eine FIWPI-Änderung im Sinne der Planung des Bf, stellen diese Umstände keine Unwägbarkeiten dar.

Aufgrund der im Mai 2006 erteilten vorläufigen Wohnbau-Förderzusicherung – mit einer Fertigstellungsfrist von zwei Jahren – war selbst der in der „Euro-Prognoserechnung“ angenommene Vermietungsbeginn im Jänner 2008 unrealistisch. Zudem war damit die geplante Vermietung von Ferienwohnungen auch wegen der Wohnbauförderung unzulässig.

Zum Widmungsaspekt kam – dem Bf ebenfalls von Beginn an bekannt – der Widerstand in der Familie gegen seine Pläne, der absehbar Zusatzkosten verursachte (neue Zufahrtsstraße) und andererseits die erforderliche Erweiterung der benötigten Grundstücksflächen (Stichwort: Bebauungsdichte) behinderte.

Tatsächlich wurde erst im März 2015 mit der Vergrößerung der Parzelle GStNr 999/1 im Zuge der Teilung der Parzelle GStNr 999/2 ein erster Schritt zur Schaffung der rechtlichen Grundlage für einen Ausbau der „2.DG-Ebene“ im Objekt HNr 111 als Wohnraum umgesetzt.

Da der Bf von diesen widrigen Begleitumständen seines Projekts schon zu Beginn Kenntnis hatte, sind darin ebenfalls keine Unwägbarkeiten iSd Rechtsprechung zur LVO zu erblicken.

Darüber hinaus erfüllen auch die im Verfahren vorgebrachten Gründe für den verzögerten Beginn der Einnahmenerzielung die Merkmale von Unwägbarkeiten im Sinne der langjährigen VwGH-Judikatur zur LVO durchwegs nicht.

Die Insolvenz eines mit dem Um-/Zubau des Mietobjekts beauftragten Bauunternehmens gehört ebenso zum typischen Unternehmerrisiko eines Vermieters, wie mangelhafte Werkleistungen beauftragter Unternehmen.

Entscheidend für den Aspekt der Unwägbarkeit ist die Unvorhersehbarkeit und Unvermeidbarkeit jener Umstände, die einer erfolgreichen Durchführung des Planes entgegenstanden.

Im Fall der A Bau GmbH/B-Bau GmbH geht das BFG aufgrund des Verfahrensergebnisses davon aus, dass sich der Bf, mangels gehöriger und ihm zumutbarer kaufmännischer Sorgfalt vor der Auftragserteilung, zur Ausführung der Bauarbeiten am Wohnhaus HNr 111 eines Bauunternehmens bediente, das weder über die notwendigen Kenntnisse noch über die erforderlichen Befugnisse verfügte (*culpa in eligendo*).

Die A Bau GmbH scheint als beauftragtes Bauunternehmen im Einreichplan zum Objekt HNr 111 vom Juli 2000 auf.

Da die Firmenbucheintragung jener grundlegenden Änderungen der Gesellschaftsverhältnisse, durch welche die Befugnis der A Bau GmbH zur Ausführung eines Bauauftrages für den Bf entstand, erst am Tag der Bauverhandlung erfolgte, ist erwiesen, dass der Bf entweder das Firmenbuch nicht konsultierte oder den Auftrag im Wissen um die fehlende Befugnis des Unternehmens erteilte.

Eine Überprüfung der Firmenbuchdaten ist von einem Bauherrn auch dann zu erwarten, wenn er nicht hauptberuflich in der Baubranche tätig ist. Verfügt er selbst nicht über die dafür erforderlichen Kenntnisse, hat er geeignete Fachleute mit dieser Überprüfung zu beauftragen.

Ein sorgfältig agierender Bauherr wird vor einer Auftragserteilung regelmäßig auch eine Überprüfung der Kompetenzen von in Frage kommenden Unternehmen anhand von Referenzprojekten vornehmen. Da ein erst in Gründung befindliches Unternehmen über keine Referenzprojekte verfügt, war auch für einen branchenfremden Auftraggeber erkennbar Vorsicht geboten.

Für den Bf ist, trotz seiner hauptberuflichen Tätigkeit fernab der Immobilienbranche, aufgrund seines akademischen Bildungsgrades und der seit der Jugendzeit gepflegten Affinität zur Immobilienbranche sogar ein erhöhter Sorgfaltsmaßstab vorzusetzen, zumal er nachweislich über einschlägige Erfahrungen aus verschiedenen Bauprojekten verfügte, in die er nach Art eines Immobilieninvestors involviert war.

Abgesehen von einem Auswahlverschulden des Bf, wurde im Verfahren eine tatsächliche Verursachung des mehrjährigen Baustopps kurz nach Beginn der Bautätigkeit durch die Insolvenz der A Bau GmbH nicht erwiesen. Ebenso wenig verhinderten die diesem Unternehmen zugeschriebenen, massiven Statikprobleme eine Fortsetzung der Bauarbeiten am Objekt HNr 111 (Baueinstellung lt. Stromverbrauchsdaten im Okt. 2000; Statikproblem beschränkt auf den dislozierten Garagenzubau).

Das nachfolgende, fast fünfjährige Ruhen der Bauarbeiten war vielmehr darauf zurückzuführen, dass die Änderung des zu dieser Zeit geltenden FIWPL 3.0 nicht vor 2005 zu erwarten war (und letztlich im Sept. 2006 in Kraft trat).

Dazu kamen die massiven Immobilieninvestitionen des Bf in den Jahren 1999/2000 in Graz, darunter das Grundstück in der B-Straße und die Liegenschaft in der D-Straße (Letztere erworben mit Baubewilligung zur Erweiterung des Wohn- und Geschäftsgebäudes).

Auf dem Grundstück in der B-Straße errichtete der Bf in der Folge ein dreigeschossiges Wohngebäude mit sieben Wohneinheiten, einschließlich des eigenen, neuen Familienwohnsitzes (Einreichplan 12/2001 - Fertigstellung Frühjahr 2004) und veräußerte nach Parifizierung ab Febr 2004 vier Eigentumswohnungen. Nachdem die Finanzierungsbank des Bauvorhabens keine Bereitschaft zur Bereitstellung weiterer Mittel gezeigt hatte, wechselte der Bf Ende 2004 die Bank.

In der D-Straße folgten nach dem Kauf im Febr. 2000 - ähnlich dem Bauvorhaben in (Ort-X) – auf eine erste Bauphase bis 2002 eine längere Unterbrechung und anschließend weitere Baubewilligungen im März 2005 und Okt 2007. Im Jänner 2008 wurden 11 Wohneinheiten parifiziert. Im März 2012 veräußerte der Bf die (im EG noch nicht sanierte) Liegenschaft wieder.

Parallel zu den drei umfangreichen Bauvorhaben hatte sich der Bf ab 2004 auch in seiner ärztlichen Tätigkeit grundlegend verändert. Nach Beendigung des Dienstverhältnisses mit der X-Klinik hatte er im Jänner 2004 seine ärztl. Privatordination vom 3.OG des Hauses am C-Platz in Mieträumlichkeiten am Standort einer Privatklinik in Graz/(Ortsteil) verlegt.

Dazu kamen Veränderungen beim familiären Immobilienbesitz (8/2004 - 6/2005 Neuordnung der Eigentumsverhältnisse beim Familienhaus am C-Platz; Fortführung/Abschluss der Übergabe des mütterlichen Immobilienerbes in (Ort-X) durch Schenkung der Mutter bzw. Kauf angrenzender land- und forstwirtschaftlicher Nutzflächen vom Bruder im Febr.2005).

Da die neu erworbenen Grundflächen in (Ort-X) über keine Baulandwidmung verfügten, waren sie für das Bauvorhaben des Bf nicht nutzbar. Zugleich befand sich die EZ-888/4 mit der Parzelle GStNr 999/2 (samt Wirtschaftsgebäude) nach wie vor im Hälfteeigentum der beiden Brüder und war ohne Zustimmung des Bruders und der Mutter für ein Bauvorhaben des Bf blockiert.

Tatsächlich erscheinen die zeitlichen und finanziellen Ressourcen des Bf zur Zeit der ersten Baustopp-Phase beim Wohnhaus HNr 111 im (Ort-X) somit weitgehend ausgelastet. Vor allem mussten aber erst grundlegende rechtliche Voraussetzungen für die Umsetzung des langfristig verfolgten Zieles einer touristischen Nutzung der Liegenschaften in (Ort-X) geschaffen werden, deren Fehlen dem Bf bereits vor Beginn des Bauprojekts betreffend das Objekt HNr 111 bekannt gewesen war.

Unwägbarkeiten, die eine fünfjährige Verzögerung der Bauarbeiten am Objekt HNr 111 in (Ort-X) aus Sicht einer Liebhabereiprüfung nach der LVO rechtfertigen können, sind in keinem der angeführten Gründe zu erblicken.

Auch das Problem mit der mangelhaften Fliesenverlegung durch die Fa XY gehört zum typischen Unternehmerrisiko eines Vermieters, in dessen freier unternehmerischer Entscheidung es liegt, wie er auf – bei Bauvorhaben durchaus häufig auftretende – Leistungsmängel beauftragter Unternehmer reagiert. Das Verfahrensergebnis bietet auch für den konkreten Anlassfall des Bf keine Veranlassung für eine Qualifikation als Unwägbarkeit.

Tatsächlich ist das BFG bei Beurteilung der Gesamtumstände des Bauvorhabens keineswegs davon überzeugt, dass dieser Mangel eine jahrelange Blockade des Vermietungsbeginns nach Abschluss der Um-/Zubauarbeiten beim Objekt HNr 111 verursachte.

Zunächst erinnert der Vorwurf massiver Leistungsmängel, deren Umfang in den nachfolgenden Gerichtsverfahren nicht bestätigt wurde, an die Zuschreibung umfangreicher Statikmängel gegenüber der Fa A Bau GmbH, deren behauptetes Ausmaß im Verfahren nicht erwiesen wurde.

So wie im Jahr 2000 aufgrund der rechtlichen Hindernisse für die tatsächlich angestrebte Bewirtschaftungsart ein rascher Fortgang der Bauarbeiten nicht verfolgt wurde, hatte der Bf auch im Sommer 2008 kein Interesse an einem baldigen Vermietungsbeginn.

Der Einbau der Tastereinsätze für acht Hotelcards im Febr. 2008 belegt die offene Entscheidung über die künftige Nutzungsform bei unverändert ungünstiger raumordnungsrechtlicher Situation für eine Vermietung von Ferienwohnungen. Die gewährte Wohnbauförderung zwang jedoch zu einer raschen Fertigstellung des Bauvorhabens und zur anschließenden Dauervermietung an Hauptwohnsitznutzer.

In dieser Situation verweigerte der Bf die Bezahlung eines Teiles der Schlussrechnung der Fa XY vom 7.Juli 2008, nachdem er davor drei Teilrechnungen – bis auf strittige Skontoabzüge - vollständig bezahlt hatte.

Die Auseinandersetzung bezog sich zunächst auf eine verfrühte Rechnungslegung bzw. auf Massedifferenzen. Erstmals im Sept.2008 verwies der Bf auf massive Leistungsmängel der Fa XY im Form von großflächigen Hohlstellen unter den Fliesen.

Nach monatelangen mündlichen Auseinandersetzungen und der ersten schriftlichen Mängelrüge im Jänner 2009, hielt der Bf der Fa XY in einem Schriftsatz vom 11. März 2009 - unter Verweis auf eine durchgeführte Besichtigung mit einem Sachverständigen - Hohlstellen im Umfang von mehr als 50% der im Innen- und Außenbereich verlegten Fliesen vor und forderte deren Behebung sowie einen Ersatz für schadhaft verlegte Wandfliesen. Auch die seit Juli 2008 strittigen Rechnungslegungsmängel und Massedifferenzen beanstandete der Bf neuerlich.

Umgehend nachdem im Juni/Juli 2009 die Entscheidung zur Errichtung des Neubaus HNr 111a gefallen war, begann die Nutzungsüberlassung der Wohnungen W 5 - W 7 an den Bruder des Bf samt Familie.

Bereits kurz darauf informierte der Bf die Fa XY in einem Schreiben vom 18. August 2009 darüber, dass in den bewohnten Räumen mehrere Bruchstellen an den Bodenplatten aufgetreten seien und forderte das Unternehmen zu einer korrekten Verlegung im gesamten Haus auf. Alternativ forderte er, unter Klagsandrohung, die Bezahlung eines Betrages von 60.000,- € + USt. Von schadhaften Wandfliesen war in dem Schriftsatz nicht die Rede.

Die Summe aus dem zurückbehaltenen Werklohn und dem späteren Vergleichsbetrag entspricht in etwa dem im August 2009 von der Fa XY eingeforderten Schadenersatz.

Wie festgestellt, wurden die in den Schreiben vom März und Aug. 2009 angesprochenen Schäden an Wand- und Bodenfliesen bei der Befundaufnahme durch den Gerichtssachverständigen im April 2010 – trotz der zur Beweissicherung unterbliebenen Vermietung und des gerichtlichen Auftrages zur Erhebung gebrochener Fliesen – weder in den bewohnten Wohnungen W 2 bzw. W 5 - W 7, noch an anderer Stelle festgestellt.

Stattdessen kamen erst bei der Befundaufnahme durch den Sachverständigen jene Mängel an den Sockelleisten hervor, deren spätere Sanierung in den Rechnungen der Fa F vom Herbst 2013 als einzige konkretisiert sind.

Bekanntlich wurde im Zivilgerichtsverfahren betreffend den ausstehenden Werklohn der Fa XY auch ein Nachweis hinsichtlich des Umfangs der vom Bf eingewendeten Hohlstellen unter den verlegten Fliesen nicht erbracht. Nach einer Aufhebung zur Nachholung ergänzender Beweisaufnahmen im ersten Rechtsgang, war im März 2012 das neuerlich abweisende Urteil ohne Nachholung der Beweisaufnahmen ergangen. Die berechnete Zurückbehaltung des ausstehenden Werklohnes durch den Bf wurde auf Mängel bei der Fliesenverlegung im Außenbereich gestützt.

Nach der Argumentation im anhängigen Verfahren verhinderten jedoch Hohlstellen im Innenbereich eine Vermietung der Wohnungen.

Das in der mündlichen Verhandlung mittels – nicht zuordenbarem - Foto dokumentierte Fehlen der Verfliesung des Balkons vor der Wohnung W 5 im OG, findet weder im Gerichtsgutachten, noch in den beiden Gerichtsurteilen Erwähnung.

Stattdessen wird vom Gutachter ein mangelhaftes Gefälle auf der teilweise verfliesen „Ost-Veranda in der großen Wohnung“ im EG beschrieben. Zum Balkon in der Wohnung W 5 (OG/Nordseite) war lt. Gutachten lediglich ein gesonderter Auftrag des Bf an die Fa XY zum Aufbringen des Estrichs strittig (vgl. Gutachten SV S.10f, BFG-Akt, OZ 132).

Im Übrigen hinderte der eingewendete Mangel die Nutzungsüberlassung gerade dieser Wohnung an den Bruder ab Sommer 2009 offenbar nicht.

Kurz nachdem feststand, dass der Bf den ausstehenden Werklohn an die Fa XY nicht zu leisten hatte, bezahlte er im Mai 2012 die beiden geförderten Darlehen an die finanzierende Bank zurück und brachte damit zum Ausdruck, dass die Entscheidung gegen eine Dauervermietung der Wohnungen im Objekt HNr 111 an Hauptwohnsitznutzer gefallen war.

Zu dieser Zeit wurde bereits seit drei Jahren an der Planung/Umsetzung des neuen Bauvorhabens HNr 111a gearbeitet.

Die dargestellten Begleitumstände zu den Gerichtsverfahren betreffend „das Fliesenproblem“ stellen eine Verursachung des verzögerten Vermietungsbeginns beim Objekt HNr 111 durch die Fa XY nach Ansicht des BFG grundlegend in Frage.

Die in der mündlichen Verhandlung vom 26.Juli 2022 vorgelegten Fotos von Sanierungsarbeiten an Wand- und Bodenfliesen liefern mangels zeitlicher und örtlicher Zuordenbarkeit keinen Nachweis für Arbeiten aufgrund der im Gerichtsverfahren eingewendeten Mängel der Fa XY. Keines der Fotos dokumentiert ein Verfüllen von Hohlräumen unter den Fliesen. Andererseits fehlt zu dem in den Fotos dargestellten Austausch von Fliesen in den Sanierungsrechnungen der Fa F vom Herbst 2013 eine Konkretisierung, die dem BFG eine Zuordnung der Aufnahmen ermöglichen würde.

Ein Foto dokumentiert den Austausch einer nicht zerbrochenen Fliese.

Ein vorsorglicher Austausch von Fliesen in jenem Teilbereich der EG-Wohnung W 2 im Objekt HNr 111, der inzwischen für eine Allgemeinnutzung durch Gäste vorgesehen ist, kann im Zuge der Vorbereitungen für die gemeinsame Bewirtschaftung durch die (Markenbezeichnung) GmbH allein aufgrund der künftig zu erwartenden höheren Belastung zweckmäßig erschienen sein.

Ein anderes Foto zeigt den Austausch einer zerbrochenen Fliese.

Der Bruch von Fliesen nach der Befundaufnahme durch den gerichtlichen Gutachter kann durch verschiedenste Umstände verursacht sein, die von Mängeln bei der Fliesenverlegung unabhängig sind. So können etwa im Zuge des Austausches Fliesen zu Bruch gehen.

Eines der Fotos bildet den Kleber auf einer Fliesenunterseite in gänzlich anderer Form ab, als auf den Fotos von der AP-Besichtigung im März 2013 ersichtlich.

Aus den AP-Unterlagen ist bekannt, dass im Jahr 2010 in einem weiteren Vermietungsobjekt des Bf in der E-Straße Fliesen mit der identen Typenbezeichnung „*Floorgres*“ verarbeitet wurden (BFG-Akt OZ 108, S.34).

Die angeführten Beispiele zeigen, dass die in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Fotodokumente eine Verursachung durch das verfahrensgegenständliche Fliesenverlegungsproblem nicht nachzuweisen vermögen, zumal vom BFG nicht einmal beurteilt werden kann, wann diese Fotos entstanden sind und wo sie angefertigt wurden.

Auch die behauptete Rücksichtnahme auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Fliesenverlegebetriebes und die Verminderung des Prozesskostenrisikos durch Absehen von der Geltendmachung eines erlittenen Vermietungsausfalls erscheinen dem BFG vor dem Hintergrund einer Schadenersatzforderungen des Bf von mehr als 100.000,- € für den Vollaustausch von 813,61 m² Fliesen in seiner Gegenklage vom Juli 2011 in höchstem Maße unglaublich, umso mehr mit Blick auf die tatsächlichen Kosten der Schadensbehebung von 3.852,- € bei einer Sanierungsdauer von sieben Tagen anstatt des angenommenen Zeitraumes von vier Monaten.

Wenn der Rechtsvertreter des Bf im Zivilgerichtsverfahren gegen die Fa XY auf die geringen Erfolgsaussichten einer Durchsetzung entgangener Mieteinnahmen verweist, so ist dies aus Sicht des BFG mit dem zu erwartenden Unverständnis des Gerichts für ein Absehen von der Vermietung fertiggestellter Wohneinheiten des Hauses trotz verfahrensrechtlich vorgesehener Beweissicherungsmöglichkeiten zu erklären, die eine Vermietung von allenfalls betroffenen Räumlichkeiten bis zu einer Gerichtsentscheidung über die eingewendete Mangelhaftigkeit sichergestellt hätten. Dazu kommt die Nutzungsüberlassung von Wohnungen an den Bruder, die in Verbindung mit den fehlenden Feststellungen über zerbrochene Fliesen in den Wohnungen W 5 – W 7 im Gerichtsgutachten aus dem Jahr 2010, nahezu einen Beweis für eine mögliche Vermietung liefert.

Aufgrund des Verzichts auf die umfassende Einforderung entgangener Mieten im Prozess gegen die Fa XY, fehlt auch der eingewendeten Scheu vor Kosten für allfällige Ersatzwohnungen im Fall einer weitergehenden Vermietung jegliche Glaubwürdigkeit.

Auch weshalb die Höhe eines Mietausfalls im Zivilgerichtsverfahren gegen die Fa XY nicht darstellbar gewesen sein soll, erschließt sich dem BFG nicht.

Für jeden kaufmännisch agierenden Vermieter wäre es in der Situation des Bf selbstverständlich gewesen, neben dem Ausfall der Einnahmen aus den Nutzungsüberlassungen an den Bruder, auch einen Ersatz für den Einnahmefall aus den beiden „aufgekündigten“ Fremdmietverhältnissen vom Jänner 2009 einzufordern.

Seit Juni 2008 stand zudem fest, dass ohne Vermietung aller acht gefördert sanierten Wohneinheiten, die Rückforderung der Sanierungsförderung drohte. Zur Vermeidung dieser Rückforderung argumentierte der Bf später gegenüber der Förderstelle ausdrücklich mit der Unvermietbarkeit der sanierten Wohnungen aufgrund des Mängelbehebungsprozesses.

Besondere Probleme bei der Berechnung/Darstellung des daraus resultierenden Schadens vermag das BFG nicht zu erkennen.

Als tatsächlicher Grund für die Abstandnahme von der Einforderung eines weitergehenden Mietenausfalls in der Schadenersatzklage des Bf vom Juni 2011 erweist sich aus Sicht des BFG der Umstand, dass die Einbringung der Klage weniger der Durchsetzung eines Schadens diene, als vielmehr auf die damit zu erreichende Verzögerung des Vermietungsbeginns beim Objekt HNr 111 abzielte.

Bei Beendigung des Rechtsstreits mit der Fa XY waren die beiden Förderdarlehen bereits zurückbezahlt und, wie der Schriftverkehr im Förderakt zeigt, aus Sicht des Bf die Beschränkungen der Landesförderung damit obsolet.

Dennoch blieb das Haus, trotz großen Bedarfs an Mietwohnungen in der Gemeinde (Ort-X), für zumindest ein weiteres Jahr ohne Behebung der strittigen Fliesenmängel.

Weder wurde die bevorstehende fünfmonatige Saisonpause von Mitte Nov. bis Mitte April für die Sanierungsarbeiten genutzt, noch war der Beginn der AP Anfang 2013 Anlass, für eine Vermietbarkeit des Objekts HNr 111 zu sorgen. Erst auf Nachfrage des Prüfers nach zwischenzeitigen Vermietungsbemühungen erfolgte Anfang Sept. 2013 unter dem Eindruck des abzuschließenden AP-Verfahrens, mitten in der Hauptsaison für den örtlichen Fremdenverkehr, die Beseitigung der sowohl im Zivilprozess als auch im anhängigen Verfahren so umfassend dargestellten Mängel, für deren Behebung letztlich ein vergleichsweise sehr geringer Zeit- und Kostenaufwand anfiel.

Doch auch nach der Fliesensanierung blieb das Haus nicht nur in den nachfolgenden zentralen Monaten der südsteirischen Tourismussaison, sondern noch ein weiteres Jahr bis Okt. 2014 vollständig unvermietet, bevor erstmals kurz vor Ende der „Herbstsaison“ (!) 2014 geringfügige Mieteinnahmen aus vereinzelt kurzfristigen Vermietungen erzielt wurden.

Mit der Erkrankung des Bf ist diese Vorgangsweise nicht zu erklären (für deren Auftreten bereits im Jahr 2012 im Übrigen keine Anhaltspunkte vorliegen).

Dies umso weniger, als im Zusammenhang mit einer Dauervermietung der neuen Räumlichkeiten deutlich weniger Arbeitsaufwand für den Bf zu erwarten war, als beim Neubauprojekt HNr 111a, das er im gleichen Zeitraum gegen massiven Widerstand der Baubehörde vorantrieb, wie nicht zuletzt Fotos der AP-Besichtigung im März 2013 zeigen (lt. Bauakt Rohbaufertigstellung vor der Bauverhandlung vom 6. März 2013). Selbst die im Juni 2013 erforderliche Operation des Bf löste keine erkennbare Unterbrechung der Aktivitäten beim Neubauprojekt aus. Dem Schriftverkehr aus dem AP-Verfahren ist zu entnehmen, dass der Bf bald nach der OP auch seine ärztliche Tätigkeit wieder aufnahm.

Im Gegensatz zur äußerst zögerlichen Inbetriebnahme des Objekts HNr 111, drängte der Bf die Baubehörde im Jahr 2015 zur Erteilung einer Teilbenutzungsbewilligung für das EG und 1.OG des Neubaus HNr 111a, noch bevor er für den Ausbau des Dachgeschoßes eine Baubewilligung erhalten hatte. Die (Vulgoname-Variante2) GmbH startete demnach mit dem Appartementhotel im halbfertigen Zustand in die erste Saison. Die Gäste nahmen daran offenbar keinen Anstoß (vgl. Gästebewertungen ab 7/2015, BFG-Akt OZ 158 B 69).

Vor diesem Hintergrund beurteilt das BFG die eingewendete Rücksichtnahme auf einen möglichen Imageschaden bei (potentiellen) Mietern von Wohneinheiten des Objekts HNr 111 im Fall eines Vermietungsbeginns während der Bauzeit des Neubaus HNr 111a als eine weitere Zweckbehauptung des Bf zur Verschleierung der über Jahre hinausgezögerten Vermietung der fertiggestellten Wohneinheiten im HNr 111, die mit dem Vorgehen eines ertragsorientierten Vermieters nicht zu vereinbaren ist.

Auf der Grundlage des dargestellten Ermittlungsergebnisses ist das BFG davon überzeugt, dass die Mängel betreffend Hohlräume bei Bodenfliesen nicht der Grund für das Unterbleiben einer marktüblichen Vermietung der neu sanierten Wohneinheiten im Wohnhaus HNr 111 ab Herbst 2008 waren. Die Zusammenschau der Begleitumstände bzw. Abläufe zeigt, dass der Bf ein beachtliches Interesse an einer Verzögerung des Vermietungsbeginns beim Objekt HNr 111 hatte.

Die lange Dauer nach der Beendigung des Rechtsstreits bis zur Durchführung der Mängelbeseitigung durch die Fa F, die sich zudem letztlich auf vergleichsweise geringfügige Maßnahmen beschränkte, unterstreicht den Eindruck eines aus strategischen Gründen geführten Rechtsstreits mit der Fa XY (bewusste Verzögerung bis zur Beseitigung der raumordnungs- bzw. zivilrechtlichen Blockade; später auch Zuwarten wegen des Neubaus HNr 111a).

Unter Berücksichtigung der Gesamtumstände erweist sich der Einwand betreffend die Fa XY nicht als Ursache für die sechsjährige Verzögerung der Vermietung in dem seit 2008 fertiggestellten Mietobjekt HNr 111. Keinesfalls ist darin eine Unwägbarkeit im Sinne der LVO-Judikatur zu erblicken.

Schließlich lag auch die in der mündlichen Verhandlung eingewendete längere Bauphase aufgrund des als Großprojekt geplanten Bauvorhabens nicht vor.

Beim Wohnhaus HNr 111 war ein Um-/Zubau mit bis zu zehn (Klein)Wohneinheiten geplant, dessen Umsetzung weitgehend innerhalb der im Wohnbauförderverfahren standardmäßig vorgegebenen zwei Jahre erfolgte.

Unter Einrechnung der Planungs- und Bauphase im Jahr 2000 und der nach der Benützungsbewilligung erfolgten Fertigstellungsarbeiten war die dreijährige Vorbereitungsphase der LVO zur Projektumsetzung einschließlich des begleitenden Infrastrukturangebotes grundsätzlich hinreichend.

Wie festgestellt, fiel die Entscheidung für den Neubau HNr 111a erst im Juni/Juli 2009. Zu dieser Zeit waren die Arbeiten beim Bauvorhaben HNr 111 bereits abgeschlossen.

Zusammenfassend liegt für die zu beurteilende Vermietungstätigkeit weder eine mittels realistischer Prognoserechnung erwiesene Einkünfterzielungsabsicht des Bf iSd § 2 (3) LVO vor, noch wurden Unwägbarkeiten dargetan, die dem Erreichen des durch § 2 (3) LVO vorgegebenen Nachweises entgegengestanden wären.

Tatsächlich kam es dem Bf nach dem Verfahrensergebnis nicht primär auf die Erzielung von Einkünften sondern in erster Linie darauf an, sein prestigeträchtiges Langzeitprojekt einer touristischen Nutzung des Erbhofes vulgo „(Vulgoname-Variante1)“ zu realisieren, wobei er nach dem Verfahrensergebnis die konkreten Umsetzungspläne erst nach und nach im Laufe der Jahre entwickelte und immer wieder Anpassungen/Ergänzungen durchführte.

Letztlich folgte nach einer 15 jährigen Investitionsphase eine grundlegend geänderte Bewirtschaftungsart, mit der sich der Bf jeglicher Einflussnahmemöglichkeit auf einen wirtschaftlichen Erfolg seines Projekts begab.

Die Gründe für das Nichterreichen der dargestellten Planungsziele lagen keineswegs in nicht vorhersehbaren oder nicht beeinflussbaren Unwägbarkeiten, sondern waren dadurch verursacht, dass der Bf ab Mitte 2009 aus freien Stücken bewusst einen anderen Plan als in den Prognoserechnungen dargestellt verfolgte, der nicht nur weiteren Investitionsbedarf und eine gänzlich andere Bewirtschaftungsart mit sich brachte, sondern für dessen Umsetzung er umso mehr auf eine Änderung der herrschenden raumordnungs- und zivilrechtlichen Verhältnisse angewiesen war.

Der Betätigung des Bf betreffend die Bewirtschaftung des Objekts HNr 111 in (Ort-X) war für den Verfahrenszeitraum die Qualifikation als ertragsteuerliche Einkunftsquelle abzusprechen.

Der im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren beantragten Durchführung eines Lokalaugenscheins zum Nachweis der zwischenzeitigen Nutzung des Objekts HNr 111 zu

Vermietungszwecken bedurfte es nicht. Die Vermietung seit der Betriebsführung durch die (Markenbezeichnung) GmbH ist aufgrund der Informationen aus dem Internet unstrittig.

2.2. Umsatzsteuer:

Für die Umsatzbesteuerung bedeutet die Zuordnung des Mietobjekts HNr 111 zum Bereich des § 1 (1) LVO, wie ausgeführt, eine Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts.

Der Bf hat nach den AP-Unterlagen in den UVA und Abgabenerklärungen ab 1999 das Wohnhaus HNr 111 jeweils zur Gänze seinem Unternehmen zugeordnet (volle AfA, voller Vorsteuerabzug).

Aus der dargestellten umsatzsteuerlichen Rechtslage ergibt sich jedoch, dass im Verfahrenszeitraum 2000 – 2010 – gestützt auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 - für die von Anfang an zur Privatnutzung vorgesehene Wohnung W 2 kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte.

Die in den Jahren 2000 – 2010 geltend gemachten Vorsteuern werden daher mit dem auf die Wohnung W 2 entfallenden Anteil von 16,36% der Gesamtnutzfläche der Wohneinheiten des Wohnhauses HNr 111 ausgeschieden (lt. Bauplan 11/2007 W 2 80,67 m² Nfl; W 1 – W 10 GesamtNfl 492,94 m²).

Davon ausgenommen sind die Vorsteuern für die ab Juli 2008 unter Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges angeschafften Einrichtungsgegenstände, die als eigenständige Wirtschaftsgüter nicht dem Gebäude zuzuordnen sind. Da diese nach dem Verfahrensergebnis zur Verwendung in der Privatwohnung W 2 angeschafft wurden, stand gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 für deren Anschaffungskosten kein Vorsteuerabzug zu (100% Vorsteuerkürzung).

Lt. AP-Unterlagen betrifft dies nicht die im Nov. 2008 angeschaffte Schneefräse (aliquote Vorsteuerkürzung um 16,36%) und die nach (Ort-X) überstellten Möbel aus den ehemaligen Ordinationsräumlichkeiten des Bf am C-Platz (incl. Kaffeemaschine und Tisch mit 10 Stühlen), für die lt. AP kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde (BFG-Akt OZ 102, S.32 u. OZ 110, S.20).

Bei den vom Bruder samt Familie ab Juli 2009 genutzten Wohnungen W 5 - W 7 (137,28 m² Nfl. = 27,85% Gebäudeanteil) stellt sich die Situation insofern anders dar, als diese Wohnungen nach dem Verfahrensergebnis nicht von vorne herein für eine Privatnutzung vorgesehen waren, sondern ursprünglich künftig der Vermietung als Ferienwohnungen dienen sollten. Insofern bestand auf Basis des § 12 Abs. 2 Abs. 2 lit a UStG 1994 ein Vorsteueranspruch, der bis zur privaten Nutzung durch § 12 Abs 3 leg.cit. nicht eingeschränkt wurde (vgl. EUGH 19.7.2012, C-334/10 „X“).

Da die Überlassung der Wohnungen W 5 – W 7 mangels Zahlung eines Nutzungsentgelts nicht zur Erzielung von Einnahmen erfolgte, lag insofern keine wirtschaftliche Betätigung im Sinne des Umsatzsteuerrechts vor. Für Anschaffungen ab 7/2009 greift aufgrund der einsetzenden Privatnutzung der Wohnungen W 5 – W 7 durch den Bruder mit Familie somit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

In Bezug auf noch werthaltige Gebäudeinvestitionen mit ehemals vollem oder teilweise Vorsteuerabzug aus der Zeit vor Juli 2009 resultiert aus den unter Punkt II dargestellten Grundsätzen der VwGH-Judikatur (insbes. VwGH 27.9.2017, Ra 2015/15/0045), dass der Bf für diese Wohnungen aufgrund der nationalen Regelung betreffend den Vorsteueranspruch mit Beginn der Privatnutzung ab Juli 2009 einen Verwendungseigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit a UStG 1994 zu versteuern hat, der gemäß § 4 Abs. 8 UStG 1994 anhand der durch die Privatnutzung anfallenden Kosten zu ermitteln und mit 20% USt zu versteuern ist.

Bei der Bemessungsgrundlage für diesen Eigenverbrauch folgt das BFG den überzeugenden Ausführungen in Ruppe/Achatz⁵ § 4 Rz 170f und zieht die auf die Privatnutzung entfallenden, unter Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzuges ertragsteuerlich in Abzug gebrachten Werbungskosten heran.

Zum Zweck der Beschränkung auf Kostenfaktoren, die den Ertrag des Mietobjekts HNr 111 durch die Privatnutzung der Wohnungen W 5 – W 7 ab 7/2009 wirtschaftlich tatsächlich belasteten, werden die nach § 28 (3) EStG abbeschriebenen Investitionskosten in eine Normal-AfA nach § 16 (1) Z 8 lit d EStG umgerechnet.

Die Bemessungsgrundlagen für den Verwendungseigenverbrauch und die rechnerischen Auswirkungen der Änderungen beim Vorsteuerabzug sind der angeschlossenen Beilage 1 zu entnehmen.

3. Verjährung:

Wie festgestellt, entwickelte der Bf die Pläne für die endgültige Nutzung des Objekts HNr 111 erst im Laufe der Jahre.

Bei Vorlage der Prognoserechnung im Zuge der AP 2001-2004 war die endgültige Zuerkennung der Wohnbauförderung noch ausstehend und die Bauarbeiten waren nach dem Baustopp im Jahr 2000 noch nicht wiederaufgenommen worden. Für die Abgabenbehörde war daher eine Überprüfung der Prognosedaten in keiner Weise durchführbar. Tatsächlich konnte zu dieser Zeit noch nicht einmal verlässlich beurteilt werden, ob die bis dahin getätigten Investitionen im Zusammenhang mit einer nachfolgenden unternehmerischen Tätigkeit des Bf stehen würden.

Erst die Überprüfung im Zuge der verfahrensgegenständlichen AP im Jahr 2013 ermöglichte eine Plausibilitätskontrolle. Bis dahin lagen die Voraussetzungen für eine Endgültigerklärung der vorläufig ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide nicht vor.

Entsprechend wurde bis zum Ergehen der angefochtenen Bescheide der Lauf der Verjährungsfrist nicht in Gang gesetzt. Die angefochtenen Bescheide sind daher nicht mit Verjährung belastet (§ 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit. d BAO).

4. Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2004 erfolgt antragsgemäß eine Anpassung an das UFS-Erkenntnis vom 15.Juni 2011, RV/210071/2008.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Im anhängigen Verfahren lagen die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Soweit nicht Sachverhaltsfragen maßgeblich waren, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der verwendeten gesetzlichen Bestimmungen sowie der angeführten höchstgerichtlichen Judikatur.

2 Beilagen: Berechnungsblätter (13 Seiten)

Graz, am 28. August 2022