

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf., gegen die Bescheide des Finanzamtes, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1999 – 2005 und 2007 bis 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

A) Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Eigentümer der Liegenschaft X, („Villa Y“), welche er mit Kaufvertrag vom 30. September 1999 erworben hat. Vier Wohneinheiten im Obergeschoss und im Dachgeschoss der Villa wurden umfangreichen Renovierungs- und Sanierungsarbeiten unterzogen.

I. Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1999 - 2005

Seit dem Jahr 1999 erklärt der Bf. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Vorsteuerüberschüsse aus der im Jahr 1999 erworbenen Liegenschaft.

Mit folgenden Bescheiden setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2005 zunächst vorläufig in folgender Höhe fest:

Bescheide	Umsatzsteuer in Euro	Einkommensteuer in Euro
1999 (17.08.2001)	-2.126,77	50.722,00
2000 (18.06.2002)	-247,60	67.469,46
2001 (26.08.2002)	-319,25	176.031,77
2002 (06.04.2004)	779,41	200.488,36
2003 (04.04.2005)	-296,13	97.098,77
2004 (03.02.2006)	525,94	125.131,20

2005 (20.12.2006)	952,41	83.509,10
-------------------	--------	-----------

1. Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1999 bis 2005

Für die Jahre 1999 bis 2005 fand beim Abgabepflichtigen eine abgabenbehördliche Prüfung (in weiterer Folge BP) statt. Dabei wurden im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26. Februar 2008 – soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Relevanz – folgende Feststellungen getroffen:

„Tz 24 Vermietung X

Sachverhalt:

Die Liegenschaft X, („Villa Y“) , wurde vom Abgabepflichtigen durch Kauf erworben. Die Villa wurde in etwa 1872 errichtet und gliedert sich in drei Etagen. Im Erdgeschoß befindet sich die Ordination (=betrieblich) sowie eine Wohnung, welche bereits bei Kauf der Liegenschaft vermietet war. Da für die Wohnung im Erdgeschoß bereits seit dem Erwerb Einnahmen erzielt werden, ist jene Wohnung von den Feststellungen der BP ausgenommen. Die im Erdgeschoß befindlichen Ordinationsräumlichkeiten wurden der entsprechenden Einkunftsart zugewordnet.

Die folgenden Feststellungen betreffen lediglich die beiden Obergeschoße mit den geplanten vier Wohneinheiten, im Ausmaß von rund 2/3 des Gebäudes.

Für diesen Gebäudeteil liegt eine Betätigung im Sinne des § 28 EStG bzw. eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 2 UStG aus folgenden Gründen nicht vor.

Die „Villa Y“ wird bereits seit 9 Jahren renoviert. Dabei wird laut Abgabepflichtigen darauf Bedacht genommen, dass die Villa, nach Möglichkeit, mit Originalbaumaterialien saniert wird. Diesbezügliche Auswechslungspläne oder Baubewilligungen liegen keine vor. Im Zuge der Betriebsbesichtigung wurden die beiden Obergeschoße laut Ansicht der BP in einem nicht vermietbaren Zustand angetroffen.

In zwei Schreiben der Sparkasse – Wohnquadratcenter wurde ein bereits früher erteilter Vermietungsvermittlungsauftrag wegen Unvermietbarkeit nicht angenommen bzw. zurückgelegt.

Die Nutzung der beiden Obergeschoße der „Villa Y“ für private familiäre Zwecke ist ebenso denkmöglich wie die Tatsache, dass das Haus sich gut als private Vermögensanlage anbietet und nicht zwingend einer Vermietung zugeführt werden muss.

Bei ernsthafter Vermietungsabsicht wäre zu erwarten, dass die Tätigkeit so schnell wie möglich, jedenfalls in einem normalen wirtschaftlich realistischen Zeitraum, zur Einnahmenerzielung führt. Die über neun Jahre dauernde Renovierung ohne Einnahmenerzielung ist nur deshalb möglich, weil der Abgabepflichtige ausreichende Einkünfte aus seiner fachärztlichen Tätigkeit erzielt.

Würdigung:

Vorsteuern und Werbungskosten, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, können steuerlich nur dann (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Vermietungsabsicht entweder in bindender Vereinbarung ihren Niederschlag gefunden hat oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit „ziemlicher Sicherheit“ feststeht. Weiters setzt es voraus, dass auch die äußeren Umstände die Erzielung von Einnahmen möglich machen (z.B. behördliche Genehmigungen, Vorhandensein von Finanzierungsmitteln) und dass der Zeitraum bis zur Erzielung von Einnahmen absehbar und angemessen ist. Liegen nicht alle diese Voraussetzungen vor, so entspricht die Betätigung (Tätigkeit) zeitweilig keiner Einkunftsart des EStG bzw. ist sie zeitweilig nicht unternehmerisch im Sinne des UStG (vgl. auch VwGH 18.3.1997, 96/14/0045).

Da in den Prüfungsjahren 1999 – 2005 weder eine bindende Vereinbarung nach außen hin in Erscheinung getreten ist, noch sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände als klar erwiesen angesehen werden können, kann nicht als erwiesen angenommen werden, dass bereits im Jahr 1999 oder zumindest in den folgenden Jahren eine entsprechende Vermietungsabsicht vorgelegen ist.

Auswirkungen:

Die für die beiden Obergeschoße bisher geltend gemachten Vorsteuern und Werbungskosten können daher nicht anerkannt werden – auch nicht „vorläufig“, da auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes im Prüfungszeitraum jedenfalls die Vermietungsabsicht nicht als erwiesen anzusehen und daher keine Einkunftsquelle vorgelegen ist.

Tz 25 Darstellung der Auswirkungen der Tz 24

Die Liegenschaft hat drei Geschoße (=33,33% pro Geschoß). Im Erdgeschoß befindet sich neben der betrieblich genutzten Ordination im Ausmaß von ca. 18,9% der Gesamtfläche auch die bereits vermietete Wohnung im Ausmaß von 14,43% der Gesamtfläche.

Bisher wurden 81,1% der Gesamtkosten als Werbungskosten geltend gemacht. Seitens der BP wird dieses Ausmaß auf 14,43% reduziert. Die Kürzung der Vorsteuern erfolgte analog.

.....“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und setzte mit Bescheiden vom 25. Februar 2008 die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2005 nun erstmalig endgültig in folgender Höhe fest:

Jahre	Umsatzsteuer in Euro	Einkommensteuer in Euro
1999	-123,18	58.567,04
2000	157,63	78.955,40
2001	1.481,44	187.546,78

2002	959,25	212.805,34
2003	401,08	114.438,93
2004	1.069,54	136.955,85
2005	1.130,17	95.585,18

2.) Beschwerde vom 6. März 2008

In der gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2005 eingebrachten Berufung (in weiterer Folge nunmehr Beschwerde) brachte der Bf. vor, dass es sich bei der fraglichen Vermietung um ein Objekt handle, in dessen Erdgeschoß sich die Ordination des Bf. sowie eine Wohnung, welche bereits vor Erwerb des Objekts vermietet gewesen sei, befinde. Die Mieterin sei seitens des Bf. übernommen worden, die Wohnung werde auch jetzt noch an dieselbe Person vermietet. Im Obergeschoß und im Dachgeschoß würden sich je zwei Einheiten mit jeweils etwa 90 bis 100 m² befinden.

Die BP habe nun den Teil der Vermietung nicht anerkannt, der das Obergeschoß und das Dachgeschoß betreffe. Die Vermietung der Wohnung im Erdgeschoß werde hinsichtlich der darauf entfallenden Verluste und Vorsteuern akzeptiert. Die bisher als vorläufig ergangenen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide seien nunmehr entsprechend abgeändert und endgültige Bescheide erlassen worden.

Die Beschwerde richte sich zum einen gegen die Nichtanerkennung der Vermietung in den Jahren 1999 bis 2006 und zum anderen gegen die Erhöhung der Privatanteile betreffend die KfZ Aufwendungen in den Jahren 2003 bis 2005.

Vermietung

Die Sanierung des Mietobjektes werde im Laufe des Jahres 2008, wahrscheinlich sogar bis Juni, abgeschlossen sein. Von den noch ausstehenden Arbeiten seien der Dachausbau, die Elektroinstallationen und die Fassade fertiggestellt. Der Bodenleger habe in der Woche 8 begonnen. Die Fensterrenovierung sei gerade im Gange, ebenso würden laufend die Malerarbeiten erledigt. Einzig der Beginnstermin für die Sanitär- und Heizungsinstallation sei zurzeit noch nicht fixiert, weil der Installateur noch kein Datum genannt habe. Aber auch diese Arbeiten würden bis Juni fertig gestellt sein. Die Finanzierung sei zu jeder Zeit gesichert (teilweise Eigenfinanzierung, teilweise Kreditfinanzierung durch die Sparkasse).

Die Sparkasse sei immer wieder schon mit der Mietersuche betraut gewesen. Aus zwei Schreiben des Wohnquadratcenters der Sparkasse, die der BP vorgelegt worden seien, gehe dies eindeutig hervor. Das erste Schreiben stamme vom 13. März 2001, das zweite vom 14. September 2005 (Beilagen). Da nun die endgültige Fertigstellung unmittelbar bevorstehe, sei seitens des Bf. ein Vermietungsauftrag an die R erteilt worden (7. Februar 2008), welcher ebenfalls der BP übermittelt worden sei. Die beiden erstgenannten Briefe würden auch im BP-Bericht angeführt und in der Weise ausgelegt, dass Vermittlungsaufträge wegen Unvermietbarkeit nicht angenommen bzw. zurückgelegt

worden seien. Diese Interpretation sei dem Text der Briefe jedoch nicht zu entnehmen. Im Gegensatz dazu würden die beiden Briefe dokumentieren, dass wohl immer schon ein Vermietungsinteresse bestanden habe. Durch den ausdrücklichen Auftrag vom 7. Februar 2008 sei die Vermietungsabsicht nunmehr evident.

Die Feststellung im BP-Bericht, wonach die Wohnungen in den beiden Obergeschoßen für private Zwecke ebenso denkmöglich seien, sei irrelevant und gelte wohl für alle Mietobjekte, da jede Wohnung auch privat nutzbar sei. Im nächsten Satz führe die BP-Bericht aus, dass sich das Haus gut als private Vermögensanlage eigne. Das sei selbstverständlich richtig, spreche aber eindeutig für die Vermietungsabsicht, denn in Vermögensanlagen investiere man in der Regel nicht, um sie „brachliegen“ zu lassen, sondern deswegen, weil man daraus Gewinne erzielen wolle. Das könne aber hier nur durch Vermietung passieren, weil das Objekt ja nicht wieder verkauft werden solle. Es befinde sich schließlich auch die Ordination im Gebäude.

Der BP-Bericht führe unter dem Punkt „Würdigung“ aus, dass Vorsteuern und Werbungskosten, denen keine Einnahmen gegenüber stünden, steuerlich nur dann zum Tragen kämen, wenn die ernsthafte Vermietungsabsicht entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden habe oder auf Grund sonstiger, über eine Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit „ziemlicher Sicherheit“ feststehe. Weiters setze es voraus, dass auch die äußeren Umstände die Erzielung von Einnahmen möglich machen würden (z.B. behördliche Genehmigungen, Vorhandensein von Finanzierungsmitteln) und dass der Zeitraum bis zur Erzielung von Einnahmen absehbar und angemessen sei.

Das dazu zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (96/14/0045) sei nur bedingt heranziehbar, weil es dort um einen Gewerbebetrieb gegangen sei. Wesentlich aussagekräftiger dazu seien die Erkenntnisse des Unabhängigen Finanzsenates vom 8.7.2005, RV/0130-G/04, und vom 19.2.2007, RV/0410-W/03, die beide auf der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes basieren würden und Vermietungen zum Gegenstand hätten.

Der Unabhängige Finanzsenat habe im erstgenannten Erkenntnis ausgesprochen, dass eine einnahmenlose Betätigung dann einer Einkunftsart des EStG entsprechen würde bzw. unternehmerisch iSd. UStG sein könne, wenn die Einnahmenlosigkeit bloß vorübergehend sei. Dies setze aber voraus, dass

- a) sich der innere Entschluss zur (Wieder-) Aufnahme der Betätigung (Tätigkeit) durch entsprechende Handlungen dokumentiere und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die „Betriebseröffnung“ hinarbeite,
- b) auch die äußeren Umstände die (Wieder-) Erzielung von Einnahmen möglich machten (z.B. behördliche Genehmigungen) und
- c) der Zeitraum bis zur (Wieder-) Erzielung von Einnahmen absehbar und angemessen ist.

Entscheidend sei bei Einnahmenlosigkeit also u.a., ob die Vorbereitungsphase für sich absehbar und angemessen sei. Eine Liebhabereibeurteilung sei diesfalls nicht vorzunehmen. Für den Fall, dass hingegen in der Vorbereitungsphase auch Einnahmen erzielt worden seien, so sei eine Liebhabereibeurteilung unter Einbeziehung der Vorbereitungsphase vorzunehmen.

Es stehe fest, dass aus dem Mietobjekt X, als Einkunftsquelle von Anfang an Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt würden. Einkunftsquelle könne wohl nur das gesamte Objekt sein, eine willkürliche Aufsplitterung in einzelne Einheiten sei nicht zulässig. Es liege also keine einnahmenlose Betätigung vor, sodass die Vorfrage, ob die Betätigung eine Einkunftsart iSd. EStG bzw. eine unternehmerische Tätigkeit iSd. UStG darstelle, entschieden sei und sich allenfalls die Liebhabereifrage stelle.

Die Prognoserechnung für die Liebhabereibeurteilung sei im Zuge der BP vorgelegt worden. Inklusiv der Vorbereitungsphase werde es im 18. Jahr (2016) zu einem Gesamtüberschuss kommen. Da es sich um ein Objekt mit mehr als drei Wohneinheiten handle, liege im Falle einer Liebhabereibetrachtung gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung vor. Der Beobachtungszeitraum wäre also 25 Jahre ab Beginn der Vermietung. Es handle sich also auch nicht um Liebhaberei.

Somit seien die Kriterien, die bei Einnahmenlosigkeit heranzuziehen seien, bedeutungslos. Aber auch diese seien nach Ansicht des Bf. als erfüllt anzusehen.

a) ernsthafte Vermietungsabsicht, absehbarer Zeitraum:

Diese sei nicht nur behauptet, sondern durch die Schreiben der Sparkasse, vor allem aber durch den Vermietungsauftrag an die R ausreichend dokumentiert worden. Bindende Vereinbarungen (also de facto Mietverträge) könne es in der Vorbereitungsphase wohl nicht geben, daher sei deren Fehlen irrelevant.

Zur Frage der Zielstrebigkeit sei anzumerken, dass der Bf. seinen Verhältnissen entsprechend sehr wohl zielstrebig auf die Fertigstellung hinarbeite. Es sei natürlich seit dem Erwerb des Gebäudes einige Zeit vergangen, man müsse aber bedenken, dass der Bf. die Sanierung vollkommen in Eigenregie neben seiner Arztstätigkeit mit Ordinationsöffnung an fünf Tagen pro Woche organisiere. Da er eine möglichst originalgetreue und bestmögliche Wiederherstellung beabsichtige, sei mit einem ganz andern Zeitaufwand zu kalkulieren als bei einer „konventionellen“ Sanierung. So habe der Bf. z.B. viele Abbruchhäuser in Wien aufgesucht, um alte Türstöcke zu finden. Ursprünglich sei es auch seine Intention gewesen, eine Alternativenenergieversorgung zu installieren, was sich letztlich als zu teuer und technisch nur schwer durchführbar herausgestellt habe. Dazu seien noch Umstände außerhalb seines Einflusses gekommen, wie etwa der Umstand, dass der zunächst ins Auge gefasste Dachdecker für einen Kostenvoranschlag ein dreiviertel Jahr gebraucht habe und wenig später in Konkurs gegangen sei. Auch die private Übersiedlung in das Eigenheim habe zu einer Verzögerung geführt. Letztlich sei es auch eine Frage der Überforderung gewesen, da der Bf. auf Grund

seiner ärztlichen Tätigkeit sehr oft am Rande seiner Leistungsfähigkeit gestanden sei und daher aus Rücksicht auf seine Gesundheit das Vermietungsprojekt oft nachrangig behandeln habe müssen.

Faktum sei, dass die Wohnungen heuer (voraussichtlich bis Mitte des Jahres 2008) bezugsfertig seien und sicherlich rasch Mieter gefunden würden. Wenn der BP-Bericht ausführe, dass sich die Wohnungen bei der Betriebsbesichtigung in einem unvermietbaren Zustand befunden hätten, sei darauf hinzuweisen, dass diese Besichtigung Mitte September stattgefunden habe, also fast ein halbes Jahr vor Bescheiderlassung.

Die Erzielung von Einnahmen sei also absehbar (nämlich ab Mitte 2008) und der Zeitraum der Vorbereitungsphase in Anbetracht der individuellen Verhältnisse auch angemessen.

b) äußere Umstände:

Weder behördliche Genehmigungen noch mangelnde Finanzierungsmittel seien im konkreten Fall ein Thema, ebenso wenig eine andere Verwertungsmöglichkeit des Objekts als die Vermietung.

Alle genannten Umstände und Argumente seien auch im BP-Verfahren vorgebracht worden (zuletzt per Email vom 8.2.2008, Beilage), die Schreiben der Sparkasse und der Vermietungsauftrag an die R seien ebenfalls vorgelegt worden. In der genannten Email sei die BP ersucht worden, zu den Gegenständen der Beschwerde Feststellungen in die Niederschrift über die Schlussbesprechung aufzunehmen, was jedoch aus nicht verständlichen Gründen verweigert worden sei. Die genannte Email sei laut BP als Aktenvermerk zum Arbeitsbogen genommen worden. Darauf sei in der Niederschrift handschriftlich hingewiesen worden.

Hinzuweisen sei auch darauf, dass aus Verjährungssicht kein dringender Handlungsbedarf bestehe, weil das Jahr 1999 frühestens mit 31.12.2009 endgültig verjähren würde. Man könne also das zur Lösung der Frage wesentliche Jahr 2008 problemlos abwarten. Nach Ansicht des Bf. sei es sogar zwingend abzuwarten, weil die Unsicherheit, die zu der Vorläufigkeit der bisherigen Bescheide geführt habe, zum Zeitpunkt der Erlassung der endgültigen Bescheide noch bestanden habe. Offensichtlich werde sie im Jahr 2008 beseitigt werden, aber eben nicht im Sinne der BP. Insofern entspreche auch die Erlassung von endgültigen Bescheiden nicht der BAO. Wenn die BP schon nicht gewillt gewesen sei, ein paar Monate abzuwarten, hätten bestenfalls neue vorläufige, aber nicht endgültige Bescheide erlassen werden dürfen.

Schließlich sei noch auf das zweitgenannte, der BP bei der Besprechung am 11.1.2008 bereits vorgelegte, Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 19.2.2007, RV/0410-W/03, hinzuweisen, das durchaus Parallelen zur Vermietung X, aufweise. Hier sei es auch erst im neunten Jahr zur erstmaligen Einkunftserzielung gekommen, der Unabhängige Finanzsenat habe dennoch der Berufung stattgegeben und offensichtlich einen angemessenen und absehbaren Zeitraum unterstellt.

Privatanteil, Kfz-Aufwand

Der Privatanteil der Kfz-Aufwendungen im Prüfungszeitraum sei immer mit 40% geschätzt worden. Es sei mangels Aufzeichnungen nur eine pauschale Schätzung möglich gewesen. Der Kfz-Aufwand sei im Jahr 2003 unter anderem deswegen so hoch gewesen, weil es im Zusammenhang mit einem geplanten Projekt zur Erzeugung von Naturkosmetika sehr viele Fahrten in die Schweiz (zu einem potenziellen Partner und Finanzier), nach Salzburg (S.H.=Mitinitiator) und ins Südburgenland (wo die Anbauflächen geplant gewesen seien bzw. zur Besichtigung eines ähnlichen bereits laufenden Projekts) gegeben habe. Das Projekt sei letztlich verworfen worden, trotzdem seien damit zusammenhängende Aufwendungen, weil betrieblich veranlasst, Betriebsausgaben.

In allen drei Jahren seien auch viele Fahrten durch das Mietobjekt X, verursacht worden. Ein Nachweis über das Ausmaß aller Fahrten sei jedoch nicht mehr möglich, allenfalls wäre einerseits eine Erhöhung des von der BP pauschal geschätzten Kilometergeldes bzw. ein pauschaler Ansatz von Kilometergeld im Rahmen der Vermietung und Verpachtung durchzuführen.

Es werde daher der Einfachheit halber diesbezüglich beantragt, einerseits bei der ärztlichen Tätigkeit den Hinzurechnungsbetrag seitens der BP für 2003 zu reduzieren bzw. Pauschalbeträge für Kfz-Aufwand bei der Vermietung und Verpachtung anzusetzen.

3. Stellungnahme der BP vom 11. April 2008

In einer schriftlichen Stellungnahme zur Beschwerde des Bf. führte die BP wie folgt aus:

3.1. Vermietung

Die einnahmenlose Vorbereitungsphase der geplanten vier Wohneinheiten dauere bereits seit dem Erwerb der Liegenschaft 1999. Im Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung seien die Wohneinheiten in einem unvermietbaren Zustand (tw. Böden, Leitungen herausgerissen, Wände zu versetzen geplant, fehlende Installationen, fehlende Dachflächenfenster, geplante Kamin- und Dachsanierung, geplante Fassadensanierung usw.) gewesen. Sichtbar seien lediglich die erneuerten Elektroinstallationen (Steigleitungen) im Stiegenhaus und am Gang. Diese Arbeiten seien jedoch laut Instandsetzungsaufwand bereits im Jahr 2001 durchgeführt worden.

Betrachte man in den Folgejahren 2002 – 6/2007 die Bestrebungen hinsichtlich der Instandsetzung des Gebäudes zur ehebaldigen Einnahmenerzielung so sei aktenkundig, dass diese lediglich geringfügig seien. (siehe Instandsetzungsaufwand 2003 und 2004, sowie geltend gemacht Vorsteuern).

Weiters sei aktenkundig, dass von Seiten des Finanzamtes mehrmals angefragt wurde, wann mit Einnahmen aus der Vermietung zu rechnen sei. Laut Schreiben der steuerlichen Vertretung vom Dezember 2005 sei die Fertigstellung der vier Wohneinheiten bereits mit 2006 geplant gewesen. Ein weiteres Schreiben kündige den Sommer 2007 als beabsichtigen Vermietungszeitpunkt an. Im Zeitpunkt der BP habe der Abgabepflichtige den Ernst der Lage erkannt. Die geplanten Wohnungen seien zwar in einem unvermietbaren Zustand gewesen, am Tag der Betriebsbesichtigung solle jedoch

ein nunmehr beauftragtes Unternehmen das Gerüst für die Sanierung der Fassade aufstellen. Ob nach neun Jahren Vorbereitungsphase aus den geplanten Wohnungen tatsächlich bereits im Jahr 2008 Einnahmen erzielt werden könnten, könne aufgrund des umfangreichen Sanierungsbedarfes seitens der BP nicht vorhergesagt werden. Den Feststellungen der BP könne daher nur der Sachverhalt bis zum Prüfungszeitpunkt zugrunde liegen. Bei ernsthafter Vermietungsabsicht (mangelnde Finanzierungsmittel seien im konkreten Fall – laut Beschwerde – kein Thema) wäre zu erwarten, dass die Tätigkeit so schnell wie möglich jedenfalls in einem normalen wirtschaftlichen Zeitraum zur Einnahmenerzielung führe.

Da seit 1999 (Erwerb der Liegenschaft) keine Einnahmen erzielt worden seien, habe sich die BP mit der Vorfrage beschäftigt, ob die Betätigung eine Einkunftsquelle iSd. EStG bzw. eine unternehmerische Tätigkeit iSd. UStG darstelle. Auf die weiteren Ausführungen der BP im Bericht werde verwiesen.

Ergänzend werde angemerkt, dass im hier angeführten Fall, aufgrund der familiären Situation des Abgabepflichtigen (Wohnbedarf für vier fast erwachsene Kinder), die Denkmöglichkeit einer privaten Nutzung bzw. als Vermögensanlage wohl einen besonderen Stellenwert einnehme.

Nach den bisherigen Ergebnissen seitens der BP sei festgestellt worden, dass die Betätigung keine Einkunftsquelle iSd. EStG bzw. keine unternehmerische Tätigkeit iSd. UStG darstelle und somit ein Wegfall der Ungewissheit erfolgt sei. Es seien daher für die Jahre 1999 – 2005 endgültige Bescheide erlassen worden.

3.2. Kfz-Aufwand

In Ermangelung eines Fahrtenbuches seien die betrieblich bedingten Fahrten seitens der BP im Schätzungsweg ermittelt worden. Zu den Ausführungen in der Berufung werde festgehalten, dass keine der angeführten Fahrten (Schweiz, Salzburg, etc.) durch Unterlagen belegt werden konnten. Ein weiteres Fahrzeug (Privatvermögen) habe es im Prüfungszeitraum nicht gegeben. Da im Jahr 2003 letztmalig neben den laufenden Kosten auch die AFA geltend gemacht worden sei, sei die Hinzurechnung seitens der BP in diesem Jahr entsprechend höher ausgefallen.

4. Ergänzungsersuchen vom 19. Juni 2008

In einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 19. Juni 2008 betreffend die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide und Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2005 führte dieses folgende Punkte an: Eine Liebhabereiüberprüfung gemäß § 1 Abs. 1 LVO sei erst nach Klärung der Vorfrage, ob die Villa Y als einheitliche Einkunftsquelle anzusehen sei, vorzunehmen. Voraussetzung hierfür sei neben der Eigentümeridentität, dass einheitliche vertragliche Vereinbarungen betreffen die Erzielung von Mieteinnahmen bzw. eine einheitliche Bewirtschaftung vorlägen. Im Anhang werde Ihnen hierzu bzw. zu Ihrer Berufung vom 5. März 2008 gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2005, sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2005 die Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Gegenäußerung übermittelt.

Des Weiteren werde festgehalten, dass Ihre vorgelegte Prognoserechnung bis zum Jahr 2024 in folgenden Punkten nicht nachvollziehbar sei: Eine Anpassung nach Abschnitt 8 LRL komme nur für Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 in Frage, nicht jedoch bei Aufwendungen für Instandhaltung und Instandsetzungsaufwand gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988. Eine Anpassung der Zehntelabschreibung auf die „Normal-AfA“ sei in diesem Fall nicht vorzunehmen. Bei den noch durchzuführenden Arbeiten handle es sich ebenfalls um Instandsetzungsaufwand, der gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf 10 Jahre verteilt abzusetzen sei.

5. Beantwortung des Ergänzungsersuchens

Das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 19. Juni 2008 wurde vom Bf. wie folgt beantwortet:

Zur Prognoserechnung – Anpassung der Zehntelabschreibung brachte der Bf. vor, dass diese kaum Auswirkung habe. Wenn man die Zehntelabschreibung belasse und diese nicht in eine Abschreibung umwandle, verschiebe sich das Erreichen des Gesamtüberschusses lediglich um ein Jahr.

Im Hinblick darauf, dass die noch durchzuführenden Arbeiten als Instandsetzungszehntel abzusetzen wären, führte der Bf. aus, dass er anderer Ansicht sei. Jedenfalls könne der Ausbau des Dachbodens, der bisher nur ein solcher im Rohzustand gewesen sei, zu Wohnungen und damit zusammenhängenden Installations-, Maler- und Fußbodenarbeiten, wohl nur Herstellungsaufwand sein, der im Wege der AfA abzusetzen sei.

Zusätzlich sei anzumerken, dass manche der Sanierungsarbeiten (insbesondere Fassade) eigentlich nicht zur Gänze im Rahmen der Vermietung und Verpachtung, sondern auch bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (entsprechend den Nutzungsverhältnissen) anzusetzen wären, weil sie das Gebäude als gesamtes betreffen. Der Bf. habe der Einfachheit halber die Gesamtaufwendungen in der Prognoserechnung berücksichtigt. Dies auch deshalb, um zu demonstrieren, dass im Beobachtungszeitraum ein Gesamtüberschuss resultieren werde und somit keine Liebhaberei vorliege.

Aber selbst wenn man die gesamten Sanierungsaufwendungen als Zehntelabschreibung ansetzte, würde im Beobachtungszeitraum ein Gesamtüberschuss herauskommen.

Betreffend die Frage, ob die „Villa Y“ als einheitliche Einkunftsquelle anzusehen sei, brachte der Bf. vor, dass aus seiner Sicht sehr wohl von einer einheitlichen Einkunftsquelle auszugehen sei. An der Eigentümeridentität bestehe kein Zweifel. Alle vorhandenen Wohneinheiten würden fremdvermietet werden. Die vertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich der neuen Wohnungen würden sicherlich vergleichbar sein. Das lasse sich aber erst feststellen, wenn die Mietverträge abgeschlossen würden. Das Mietobjekt werde mit Sicherheit einheitlich bewirtschaftet werden. Bei jedem Miethaus sei es aber doch so, dass sich von Wohnung zu Wohnung Unterschiede ergäben, auch in rechtlicher Hinsicht. Die eine Wohnung könne besser vermietet werden als die andere, in einer Wohnung könne es einen Mieter geben, den man wegen des Mietvertrages „mitschleppen“ müsse etc. Das könne aber nicht dazu führen, dass ein Gebäude willkürlich aufgesplittet werde.

In diesem Zusammenhang verweise der Bf. auf das Erkenntnis des UFS Graz, GZ. RV/0377-G/02 vom 13. Juli 2006 hinweisen. Hier werde eindeutig festgehalten, dass bei der Beurteilung einer Einkunftsquelle auf das gesamte Gebäude abzustellen sei. Eine auf einem Gebäudesplitting aufbauende Zuordnung erscheine dem Bf. nicht vertretbar. Diese Methode hätte nämlich zur Konsequenz, dass letztlich praktisch jede Mietwohnung in den Bereich der „kleinen“ Vermietung fallen würde.

Einkunftsquelle sei also das gesamte Objekt „Villa Y“, ausgenommen natürlich der als Ordination genutzte Bereich. Im Bereich Vermietung und Verpachtung liege demnach keine einnahmenlose Betätigung vor. Der erste Satz der Stellungnahme der BP zur Beschwerde sei daher im Lichte des oben zitierten UFS-Erkenntnisses nicht richtig.

Zum Hinweis in der Stellungnahme der BP auf die familiäre Situation und dem damit zusammenhängenden angeblichen Wohnbedarf der Kinder sei zu sagen, dass dies reine Spekulation sei und somit steuerlich nicht relevant sein könne.

Jedenfalls sei die Villa Y so gut wie fertig saniert. Es würden nur mehr einige wenige Maler- und Installationsarbeiten fehlen. Es gäbe laut dem Bf. auch schon mehrere Interessenten. Man könne davon ausgehen, dass die Wohnungen spätestens bis Ende des Jahres vermietet sein würden.

6. Beschwerdeentscheidung vom 8. September 2008

Mit Berufungsentscheidung (in weiterer Folge nunmehr Beschwerdeentscheidung) vom 8. September 2008 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Das Finanzamt wies vom Begehren des Bf. aus folgenden Gründen ab: Die „Villa Y“ in X, sei 1999 durch Kauf erworben worden und gliedere sich in drei Etagen. Im Erdgeschoss des Hauses befände sich die Ordination des Bf. und eine Wohnung, die im vermieteten Zustand übernommen worden sei. Die vier Wohneinheiten in den Obergeschoßen seien seit dem Erwerb der Villa nicht vermietet worden und hätten sich bis zum Abschluss der Betriebsprüfung auch nicht in vermietbarem Zustand befunden.

7. Vorlageantrag vom 8. Oktober 2008

In seinem Vorlageantrag vom 8. Oktober 2008 wiederholte der Bf. sein Vorbringen, wonach ein Mietobjekt als Einheit zu betrachten sei. Eine Aufsplittung sei nach Ansicht des Bf., vor allem im konkreten Fall, willkürlich. Es sei möglich, dass es Fälle geben könne, in denen unter gewissen Bedingungen auch im Hinblick auf die Einkunftsquelleneigenschaft einzelne Wohnungen gesondert zu betrachten seien. Wenn man sich die entsprechende Rechtsprechung dazu ansehe, gehe es dabei meistens um mehrere Eigentumswohnungen, immer aber um Mietobjekte, in denen einige Wohnungen fremdvermietet, andere aber eigengenutzt bzw. zu einem fremdunüblich niedrigen Mietzins an nahe Verwandte vergeben würden. Dass hier differenziert zu betrachten sei, stehe außer Zweifel. Im Fall der „Villa Y“ sei das aber nicht der Fall, da ein Mietobjekt mit letztlich fünf Wohneinheiten vorliege, die zu Bedingungen vermietet würden, die man als durchaus fremdüblich bezeichnen könne. Eigentümeridentität liege noch dazu vor, sodass man das Mietobjekt zur Gänze als eine Bewirtschaftungseinheit betrachten

müsse. Dabei dürfe man nicht vergessen, dass ja auf Basis einer Liebhabereibetrachtung jedenfalls eine Betätigung mit Annahme einer Einkunftsquelle vorliege, weil innerhalb des Beobachtungszeitraums ein Gesamtüberschuss resultieren würde.

Es handle sich also um ein Mietobjekt, aus dem es sehr wohl Einnahmen gäbe. Somit seien Einkunftsquelleneigenschaft und unternehmerische Tätigkeit gegeben. Es gehe nicht an, dass die Finanzverwaltung willkürlich Einnahmen einer Einkunftsquelle beiseiteschiebe, nur um zum gewünschten Ergebnis zu kommen. Das sei auch im Sinne der Rechtssicherheit entschieden abzulehnen. Es müsste jeder Vermieter eines Mietwohnhauses mit der Unsicherheit leben, dass ihm die Finanzverwaltung einzelne Wohnungen nicht anerkenne, die - isoliert betrachtet – nicht gewinnbringend seien, weil sie zB. im Parterre liegend zum engen Lichthof hinausgehen, daher entsprechend finster und zu einem weit geringeren Mietzins vermietet werden könnten, als Wohnungen, die weiter oben und weit heller seien. Das könne so weit führen, dass nur die gut vermieteten Wohnungen Einkunftsquellen wären. Die Werbungskosten würden im Ausmaß der nicht anerkannten Wohnungen entsprechend gekürzt, sodass es zu einer steuerlichen Gewinnmaximierung käme, die keinesfalls dem Überschuss entspreche, den der Vermieter tatsächlich aus dem gesamten Mietobjekt erziele. Diese widerspreche wohl eindeutig dem § 114 BAO und somit dem Gleichheits- und Legalitätsgrundsatz.

In diesem Zusammenhang stelle sich im konkreten Fall umso mehr die Frage, wie sich die Finanzverwaltung die weitere Vorgangsweise vorstelle, wenn künftig laufende Überschüsse erzielt würden. Bleibe es dann dabei, dass keine Einkunftsquelle vorliege oder seien dann die Überschüsse schon zu versteuern bzw. sei die Umsatzsteuer aus den Mieterträgen abzuführen? Eine Änderung der Bewirtschaftung iSd. Liebhabereiverordnung könne wohl nicht als Argument herhalten, weil der entsprechende § 2 Abs. 4 LVO eben eine Liebhabereifrage sei. Die Finanzverwaltung sei aber der Meinung, dass man sich in einem Vorstadium befinde, wo die Frage, ob überhaupt eine Einkunftsquelle vorliege, zu prüfen sei.

Daher könne es aus der Sicht des Bf. nur bei der Einstufung als Nicht-Einkunftsquelle bleiben, sodass die zukünftigen Einnahmen umsatzsteuerrechtlich bzw. Überschüsse einkommensteuerrechtlich unbeachtlich bleiben würden. Die Auffassung des Finanzamtes in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung, wonach, falls die entsprechenden Voraussetzungen nicht vorlägen, zeitweilig keine Einkunftsquelle respektive unternehmerische Tätigkeit vorläge, sei nach Ansicht des Bf. unrichtig. Das in diesem Zusammenhang zitierte Erkenntnis des VwGH vom 18. März 1997, 96/14/0045, verwende das Wort „zeitweilige“ nicht. Dieses Erkenntnis sei außerdem zu einem Gewerbebetrieb mit einer 20-jährigen Vorbereitungsphase ergangen und somit für den Fall des Bf. nur sehr bedingt heranziehbar.

Jedenfalls widerspreche eine solche Vorgangsweise, nach der die Verluste und Vorsteuern der Vergangenheit nicht anerkannt, sehr wohl aber Einnahmen und Gewinne in der Zukunft versteuert würden, sowohl dem Gleichheits- als auch dem Legalitätsgrundsatz.

Auffällig sei, dass das Finanzamt C weder in der Stellungnahme der BP vom 11. April 2008 noch in der Begründung der Berufungsvorentscheidung ein Wort darüber verliere, dass bereits ein Vermietungsauftrag an die R erteilt worden sei und somit die Vermietungsabsicht über reine Absichtserklärungen hinaus klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten sei. Insofern sei den vom VwGH in den vom Finanzamt C zitierten Erkenntnissen (2007/15/0085 und 2003/14/0013) ohnehin entsprochen worden. Dazu und zur Frage „angemessener Zeitraum“ werde nochmals auf das UFS-Erkenntnis vom 19. Februar 2007 (RV/041-W/03) verwiesen.

Die Wohnungen würden demnächst fertiggestellt sein. Die Verzögerungen des heurigen Jahres seien ausschließlich auf Ausfälle von Professionisten zurückzuführen. Sobald die erste Wohnung vermietet werde, werde der Bf. die Finanzverwaltung umgehend informieren und eine Kopie des Mietvertrags zusenden.

II. Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2007 - 2011

Der Bf. erklärte auch in den Jahren 2007 bis 2011 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Vorsteuerüberschüsse aus der im Jahr 1999 erworbenen Liegenschaft „Villa Y“, X.

Mit folgenden Bescheiden setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011 zunächst vorläufig in folgender Höhe fest:

Bescheide	Umsatzsteuer in Euro	Einkommensteuer in Euro
2007 (06.12.2012)	-10.566,67	169.394,77
2008 (10.12.2012)	-18.951,32	109.169,91
2009 (11.12.2012)	-4.534,36	109.194,46
2010 (14.12.2012)	-420,40	112.251,80
2011 (25.09.2013)	-3.106,86	160.923,00

1. Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2007 bis 2011

Für die Jahre 2007 bis 2011 fand beim Abgabepflichtigen erneut eine BP statt. Dabei wurden im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17. November 2014 – soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren von Relevanz – folgende Feststellungen getroffen:

„Tz 4 Vorsteuerkürzung Vermietung und Verpachtung X

„Die anteilige auf vier Wohneinheiten im Obergeschoß entfallene Vorsteuer betreffend die Liegenschaft in X, wurde in den Jahren 2007 – 2011 durch die BP nicht anerkannt. Die genaue Berechnung wurde im Zuge der BP dem Steuerberater bereits übergeben. Weiters wird auf die ausführliche Begründung der Niederschrift vom 6.11.2014 verwiesen.“

Tz 5 Kürzung Vorwerbungskosten Vermietung und Verpachtung X

Analog der in der Tz 4 gekürzten Vorsteuern wurden auch die Werbungskosten der vier Wohneinheiten im Obergeschoß in den Jahren 2007 – 2011 mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle durch die BP gekürzt. Die genaue Berechnung wurde im Zuge der Betriebsprüfung dem Steuerberater bereits übergeben. Weiters wird auf die ausführliche Begründung in der Niederschrift vom 6.11.2014 verwiesen“

Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 6. November 2014

„Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Liegenschaft in X

1. UMSATZSTEUER

Seitens des Steuerberaters wurde im Zuge der BP eingewendet, dass es sich bei der Vermietung der Liegenschaft in X, um ein Mietobjekt mit fünf Wohnungen und einer Ordination handelt und somit das Ausmaß des in § 1 Abs. 2 LVO angesprochenen Wohnraums deutlich übersteige. In einem solchen Fall ist von einer Vermietung nach § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 Abs. 3 LVO auszugehen. Es handelt sich somit um eine sogenannte „große Vermietung“. In der Umsatzsteuer ist bei der „großen Vermietung“, somit bei der typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung, Unternehmereigenschaft gegeben, weshalb nur bei § 1 Abs. 2 LVO – Tätigkeiten Liebhaberei in der Umsatzsteuer anzunehmen ist.

Im Fall der „großen Vermietung“ ist gemäß § 2 Abs. 3 LVO ein absehbarer Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der Vermietung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen anzunehmen.

Bei der Vermietung (auch bei der „großen Vermietung“) komme es ausschließlich darauf an, ob die gewählte Art der Vermietung geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften.

Rechtliche Beurteilung:

Auch wenn das Vermietungsobjekt seiner Art nach bei entsprechender Bewirtschaftung als „große Vermietung“ im Sinne der LVO anzusehen ist, kommt es umsatzsteuerlich dennoch darauf an, dass tatsächlich die Vermietung in einem bestimmten Umfang ernsthaft beabsichtigt bzw. ausgeübt wird, sodass eben von einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung auszugehen und die LVO überhaupt anwendbar ist.

In diesem Sinne ist auch die Rz 160 der LRL 2012 zu verstehen:

Eine Liebhabereibeurteilung kommt umsatzsteuerlich nur dann in Betracht, wenn nach den allgemeinen Kriterien des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen wäre.

Werden Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül und ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet und ist das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens usw. geprägt oder mangelt es an einer leistungsbezogenen Gegenleistung (vgl. zB.

EuGH 29.10.2009, Rs C-246/08, Komm/Finnland, zu Rechtshilfeleistungen gegen eine Teilvergütung), liegen keine Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen vor.

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 bestimmt:

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Im vorliegenden Fall ist genau die behauptete Absicht, die vier Wohneinheiten in den Obergeschoßen zu vermieten, nicht glaubhaft, weil im Zeitraum seit der Anschaffung im Jahr 1999 über den Prüfungszeitraum 2007 – 2011 hinaus bis einschließlich 2014 nach wie vor keine der vier Wohneinheiten vermietet ist, obwohl laut einer im Jahr 2008 dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung die Vermietung ab 2009 angekündigt wurde. Dies deckt sich zwar mit dem Umstand, dass laut den vorgelegten Unterlagen ab 2009 keine Sanierungsaufwendungen mehr angefallen sind, warum aber dennoch keine Vermietung erfolgte, darüber gibt es für diesen Zeitraum keine Erklärung. Dass überhaupt entsprechende, nach außen erkennbare Handlungen gesetzt wurden, eine Vermietung dieser Wohneinheiten nachhaltig zu betreiben, ist bis dato nicht nachgewiesen. Für den gesamten Prüfungszeitraum 2007 – 2011 fehlen somit konkrete Handlungen hinsichtlich der Umsetzung der behaupteten, beabsichtigten Vermietung der vier Wohneinheiten im Obergeschoß. Die wirtschaftliche und folglich unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 umfasst nicht diese vier Wohneinheiten, sodass umsatzsteuerlich die LVO auf diese nicht anwendbar ist.

Die anteiligen Vorsteuern sind somit nicht abzugsfähig.

2. ÜBERSCHUSSERMITTLUNG

Hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft in X, wurde in einem BP Verfahren für die Jahre 1999 – 2005 im Jahr 2008 folgender Sachverhalt festgestellt bzw. wurde der Sachverhalt einer anschließenden rechtlichen Würdigung seitens der BP unterzogen:

..... siehe I. Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1999 – 2005, 1. Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1999 – 2005, Tz 24 Vermietung X.

Sachverhalt BP 2007 – 2011

Im Jahr 2014 wird eine BP für den Zeitraum 2007 – 2011 durchgeführt. Im Zuge des BP Verfahrens wurde eine Betriebsbesichtigung durchgeführt, wobei festgestellt wurde, dass die weiteren 4 Wohneinheiten in den beiden Obergeschoßen sich in einem vermietbaren Zustand befinden. Alle Wohnungen sind mit elektrischem Strom, Heizung, Wasser und Sanitäranlagen (Bad, WC) sowie mit Fußböden und Türen ausgestattet, jedoch nicht möbliert. Der Bf. gab im Zuge der Besichtigung der Wohnungen bekannt, dass sich die vier Wohneinheiten seit ca. zwei Jahren in vermietbaren Zustand befinden, jedoch bis dato kam es zu keinem Mietabschluss, obwohl ein allgemeiner Vermittlungsauftrag, aber

keine schriftliche Vereinbarung mit der Firma Z GmbH hinsichtlich der Vermietung der Wohnungen besteht. Die Firma Z GmbH bestätigte im Zuge des BP Verfahrens, dass bis September 2014 zwölf konkrete Fälle und 23 allgemeine Anfragen per Telefon oder E-Mail bezüglich der Vermietung der Wohnungen erfolgten.

Im Zuge der vorangegangenen BP wurde im Jahr 2008 eine Prognoserechnung dem Finanzamt vorgelegt, in dem bei einer Vermietung aller Wohnungen ab dem Jahr 2009 im Jahr 2017 erstmals ein Gesamtüberschuss erzielt wird, also 18 Jahre nach Anschaffung der Liegenschaft. Da im Jahr 2014 bis dato keine der vier betroffenen Wohnungen vermietet ist und somit bis dato keine Mieteinnahmen zugeflossen sind, wurde die seinerzeitige Prognoserechnung seitens des Abgabepflichtigen nicht eingehalten, somit konnte auch keine ernsthafte Vermietungsabsicht diesbezüglich nachgewiesen werden.

Um die zukünftige Ertragsentwicklung einer Vermietung möglichst genau abschätzen zu können, sind für bereits abgelaufene Zeiträume (Jahre) die tatsächlich erzielten Ergebnisse heranzuziehen. Hat sich im Nachhinein herausgestellt, dass bei unveränderter Bewirtschaftungsart die tatsächliche Ertragsentwicklung von der Prognoserechnung abweicht, so sind für die abschließende Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietung die tatsächlichen Gegebenheiten und nicht die ursprünglich erstellte Prognoserechnung heranzuziehen, selbst wenn diese damals mit aller gebotener Sorgfältigkeit erstellt worden ist (BFG 15.5.2014, RV/3100156/2010).

Seitens des Steuerberaters wurde nun im BP Verfahren neuerlich eine Prognoserechnung vorgelegt, in der bei einer Vermietung aller Wohnungen ab dem Jahr 2015 im Jahr 2021 erstmals ein Gesamtüberschuss erzielt wird, also 22 Jahre nach Anschaffung der Liegenschaft. Bei Berechnung der Prognoserechnung wurde für die schon seit Beginn vermietete und seinerzeit übernommene Mieterin ein fiktiver marktkonformer Mietzins zum Ansatz gebracht.

Aufgrund der Tatsache, dass seit der letzten BP im Jahr 2008 bis dato noch immer keine der vier Wohnungen vermietet worden ist, obwohl der vermietbare Zustand seit zumindest dem Jahr 2012 gegeben ist, kann nicht als erwiesen angenommen werden, dass eine entsprechende Vermietungsabsicht vorgelegen ist, die in Hinkunft zu einem Gesamteinnahmenüberschuss führen wird. Es ist somit in den Jahren 2007 – 2011 keine Einkunftsquelle vorgelegen.“

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und setzte mit Bescheiden vom 25. November 2014 die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011 nun erstmals endgültig in folgender Höhe fest:

	Umsatzsteuer in Euro	Einkommensteuer in Euro
2007	-1.024,92	177.909,60
2008	1.444,18	124.381,93

2009	1.551,89	125.297,59
2010	1.250,89	127.014,81
2011	336,18	176.551,00

2. Beschwerde vom 13. Februar 2015

In der gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 eingebrachten Beschwerde brachte der Bf. vor, dass diese mit Rechtswidrigkeit des Inhalts belastet seien, da die von der Finanzbehörde vorgenommene steuerliche Würdigung eines Mietobjektes als Objekt der Liebhaberei der VwGH-Rechtsprechung widerspreche. Der Bf. stelle daher den Antrag, die angefochtenen Bescheide durch Bescheide zu ersetzen, die den folgenden Beschwerdegründen Rechnung tragen würden.

Des Weiteren beantragte der Bf. die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Begründend führte der Bf. zum Sachverhalt aus, dass im Jahr 2008 eine BP betreffend die Jahre 1999 bis 2005 stattgefunden habe. Gegenstand der Prüfung und der daraus resultierenden Bescheide sei im Wesentlichen gewesen, dass die Vermietung des Gebäudes in X, keine Einkunftsquelle darstelle. Die aus dieser BP resultierenden Bescheide seien angefochten und dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt worden. Dieses Verfahren sei immer noch anhängig. Die nunmehr angefochtenen Bescheide würden aus einer BP betreffend die Jahre 2007 bis 2011 resultieren. Im Zuge dieser BP sei seitens der Finanzbehörde dieselbe Argumentationslinie vertreten worden wie im noch anhängigen Verfahren.

Der Bf. sei Eigentümer eines historischen Gebäudes in X, das er am 1. Oktober 1999 käuflich erworben habe. Das renovierungsbedürftig erworbene Gebäude umfasse sechs abgeschlossene Wohn- bzw. Büro- bzw. Praxiseinheiten. Im Zuge des Erwerbes sei ein bis heute bestehender Mietvertrag vom Vorbesitzer übernommen worden. Im ersten Halbjahr 2000 – also unmittelbar nach Erwerb der Liegenschaft – habe der Bf. seine Facharztpraxis in das Gebäude verlegt und mit umfangreichen und möglichst originalgetreuen Renovierungs- und Sanierungsarbeiten begonnen. Ziel des Erwerbes und der anschließenden Renovierung sei bereits im Anschaffungszeitpunkt – und bis dato – die Vermietung der zum Abschluss der Außenprüfung noch leerstehenden vier Bestandseinheiten und die damit verbundene Generierung eines Zusatzeinkommens gewesen, insbesondere unter dem Aspekt der wirtschaftlichen Absicherung der Ehegattin für den Fall des Ablebens des Bf.

Im Rahmen der Betriebsbesichtigung seien sechs abgeschlossene Wohn- bzw. Büro- bzw. Ordinationseinheiten vorgefunden worden, die jeweils vom gemeinsamen Treppenhaus aus getrennt zu betreten seien. Weiters verfüge das verfahrensgegenständliche Objekt über einen Keller. Fünf dieser Einheiten seien besichtigt worden. Eine davon werde als Ordination genutzt. Die Ordination umfasse 18,9 % der Gesamtfläche. Vier weitere Bestandseinheiten befänden sich, ebenso wie das gesamte Gebäude, in einem

vermietungs-fähigen und renovierten Zustand, stünden aber leer. Die Bestandsobjekte unterlägen unstrittig auch keiner Privatnutzung. Die sechste Einheit, welche 16,8 % der Gesamtfläche umfasse, sei seit dem Erwerb der Liegenschaft an fremde Dritte vermietet worden und werde ständig bewohnt, weshalb eine Besichtigung nicht möglich gewesen sei. Für die vier derzeit leerstehenden Einheiten sei bereits im Jahr 2008 ein Vermittlungsauftrag zur Vermietung erteilt worden. Derzeit bestehe ein allgemeiner Vermittlungsauftrag mit einer Immobilienmaklergesellschaft und sei eine Liste der Mietinteressenten, die eine Besichtigung vorgenommen hätten, im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Auch eine positive Prognoserechnung sei der Betriebsprüfung vorgelegt worden.

Strittig seien nach Meinung des Bf. folgende zwei Fragen:

1.) Stellt das verfahrensgegenständliche Gebäude eine einheitliche Einkunftsquelle dar oder ist die von der Vor-BP durchgeführte und bei den berufsgegenständlichen Bescheiden aufrechterhaltene Aufteilung des Gebäudes in zwei getrennte Einheiten, nämlich in das steuerlich beachtliche Erdgeschoss, mit betrieblicher Nutzung als Ordination und Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung, resultierend aus der seit Erwerb vermieteten Wohnung und in die steuerlich unbeachtlichen Obergeschosse, deren Zuordnung zur außersteuerlichen Sphäre deshalb erfolge, weil die dort befindlichen Bestandseinheiten noch nicht vermietet sind, zulässig?

2.) Liegt Liebhaberei vor?

Zur einheitlichen Einkunftsquelle bzw. „Privat- versus Betriebsvermögen“ führte der Bf. aus, dass sowohl die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als auch die sich darauf berufenden Einkommensteuerrichtlinien (vgl. EStR-Rz 566ff) regelten, dass bei untergeordneter betrieblicher oder privater Nutzung eine Aufteilung zu unterbleiben habe und das Gesamtgebäude entweder dem Betriebs- oder dem Privatvermögen zuzuordnen sei. Da die betriebliche Nutzung unstrittig lediglich 18,9 % betrage, sei das Gebäude zur Gänze dem Privatvermögen zuzuordnen.

Des Weiteren stelle sich die Frage, was als steuerliche Beurteilungseinheit zu sehen sei. Sowohl die Vor-BP als auch die den angefochtenen Bescheiden zugrunde liegende BP der Jahre 2007 bis 2011 würden folgende Aufteilung des Mietobjekts vornehmen:

- betrieblich genutzte Ordination (Betriebsausgaben via Nutzungseinlage, anteiliger Vorsteuerabzug, soweit im Rahmen der ärztlichen Tätigkeit zulässig)
- vermietete Wohnung (Einnahmen, Werbungskosten, Umsatzsteuerpflicht, Vorsteuerabzug)
- leerstehende Mietobjekte (steuerlich unbeachtlich)

Im Gegensatz zur Rechtsansicht der BP führe Renner aus: „Bei Gebäudevermietungen ist Beurteilungseinheit idR. das einzelne Miethaus (Mehrzahl von Wohnungen), sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart erkennbar ist. Beispiel (vgl. Pkt. 2.2.3 zweiter Satz LRL – Getrennte Beurteilungseinheiten sind einerseits

fremdvermietete Wohnungen und - ...-andererseits innerhalb des Familienkreises vermietete Wohnungen (Doralt/Renner, (LVO) § 2 Rz 341, EStG Kommentar, Bd I, 17. Ergänzungslieferung, facultas.wuv, Wien 2014).

Nachdem alle fünf Bestandseinheiten fremdvermietet würden bzw. in Zukunft werden sollten und die selbst genutzte Ordination einen untergeordneten Anteil ausmache, der durch entsprechende Adaptierungen der Überschuss- und der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung in den Jahressteuererklärungen berücksichtigt werde, stelle nach Meinung des Bf. das Gesamtgebäude die steuerliche Beurteilungseinheit dar. Dies insbesondere unter dem Gesichtspunkt der gleichartigen Finanzierung, der gleichwertigen Ausstattung, etc..

Eine weitere Differenzierung, wie sie durch die BP vorgenommen worden sei, sei nach Meinung des Bf. nicht statthaft, da eine solche zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen würde. Die Differenzierung in einzelne Wohneinheiten würde beispielsweise dazu führen, dass ein hochprofitabel vermietetes Penthouse in einem Wiener Gründerzeithaus zu beachtlichen Einnahmen-Überschüssen und damit steuerlicher Belastung führen würde, während die Ausgaben-Überschüsse der im selben Haus gelegenen Substandardwohnungen nicht ausgeglichen werden könnten. Eine solche Vorgehensweise verstoße gegen das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip.

Nach Ansicht des Bf. liege daher an der Adresse X, eine einheitliche Einkunftsquelle vor.

Zur Liebhaberei aus umsatzsteuerlichem Blickwinkel führte der Bf. wie folgt aus:

Da also das Gesamtgebäude einer steuerlichen Würdigung zu unterziehen sei, liege eindeutig eine Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung iSd. § 1 Abs. 1 LVO vor, denn ein Gebäude mit fünf abgeschlossenen Wohnungen übersteige deutlich jenes Ausmaß, das in § 1 Abs. 2 LVO 1993, BGBl 33/1993, angesprochen sei (vgl. VwGH 16.2.2006; 2004/14/0082).

Zumal seit dem Erwerb der Immobilie nachhaltig Einnahmen generiert worden seien, könne Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 4 iVm. § 28 Abs. 5 Z 4 UStG und § 6 LVO nicht vorliegen. Die Rz 163 der LRL führe in Zusammenfassung der Rechtsprechung dazu aus: „Der Begriff der Liebhaberei grenzt im Umsatzsteuerrecht nicht wie im Ertragsteuerrecht Einkunftsquellen von anderen Betätigungen, sondern die unternehmerische Tätigkeit von der Konsumsphäre (dem Endverbrauch) ab (VfGH 20.6.2001, B2032/99). Auf Grund des § 6 LVO, der gemäß § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 eine Legaldefinition zur Liebhaberei im Bereich des UStG darstellt (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082), können daher typisch erwerbswirtschaftliche Betätigungen gemäß § 1 Abs. 1 LVO niemals als Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 angesehen werden. Unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG 1994 (insbesondere die Absicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen) kann eine unternehmerische Tätigkeit daher auch dann vorliegen, wenn die Kriterienprüfung nach § 2 LVO ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt.“

Da also unstrittig Einnahmen vorlägen und das Gebäude keinerlei Privatnutzung unterliege, sei nach Ansicht des Bf. das Gesamtgebäude der unternehmerischen

Sphäre zuzuordnen. Insbesondere seien auch die noch nicht vermieteten Objekte dem Unternehmensbereich zuzuordnen, denn: „Bei Mietobjekten erstreckt sich der Unternehmensbereich nur auf die vermieteten [Anmerkung: also nicht auf die privat genutzten] bzw. zur Vermietung bestimmten Wohnungen,...“ (Ruppe/Achatz, § 2 Rz 129, UStG-Kommentar, 4. Auflage, facultas.wuv, Wien 2011).

Und selbst dann, wenn die bisherigen Vorbereitungshandlungen (Renovierung, Auftrag zur Vermittlung, etc.) erfolglos abgebrochen würden, stehe der Vorsteuerabzug zu. Vgl. dazu: „Münden die (ernsthaften, unternehmensbezogenen) Vorbereitungshandlungen nicht in Leistungen, sondern wird die Tätigkeit abgebrochen, bevor Leistungen erbracht und Einnahmen erzielt werden (erfolglose Vorbereitungshandlungen), so ändert dies nichts am Recht auf Vorsteuerabzug. Entscheidend ist, dass die Unternehmereigenschaft bereits mit den Vorbereitungshandlungen erworben wurde (so auch VwGH 20.6.2001, 98/15/0132, ÖStZB 2002, 575). ...§ 2 Abs. 5 steht dem nicht entgegen, sofern es sich um Tätigkeiten handelt, die unter § 1 Abs. 1 LiebhabereiV, BGBL 33/1993) fallen. ...Für diese Beurteilung sprechen auch teleologische Erwägungen: die ernsthaft entfalteten Vorbereitungshandlungen sind aus der Sicht des Unternehmers keine konsumtive Einkommensverwendung. Zwischen der Fehlinvestition im laufenden Unternehmen (die selbstverständlich zum Vorsteuerabzug berechtigt) und dem erfolglosen Unternehmensstart besteht kein dogmatisch relevanter Unterschied. ... die EuGH-Judikatur liegt auf der Linie der hier vertretenen Auffassung: Nach EuGH 29.2.1996, Rs C-110/94 „INZO“, Slg I-857, hat die Steuerbehörde die erklärte Absicht des Unternehmers, eine mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit aufzunehmen, zu berücksichtigen; die erste Investitionsausgabe berechtigt daher bereits zum Vorsteuerabzug; außer in den Fällen von Betrug oder Missbrauch kann dem erfolglosen Unternehmer die Unternehmereigenschaft nicht rückwirkend aberkannt werden (hierzu Jann/Schuch, RdW 1996, 132)“.

Zusammenfassend führte der Bf. aus, dass das Gebäude im Hinblick darauf, dass es sechs abgeschlossene Bestandseinheiten umfasse, seit geraumer Zeit ein Vermittlungsauftrag bestehe und seit dem Erwerb nachhaltig Einnahmen generiert worden seien, unter § 1 Abs. 1 LVO falle und daher einen Betätigung mit Einkunftsquellenvermutung darstelle. Für Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung könne gemäß § 6 LVO Liebhaberei iSd. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG nicht vorliegen, weshalb die geltend gemachten Vorsteuern zur Gänze anzuerkennen seien.

Zur Liebhaberei aus einkommensteuerlichem Blickwinkel führte der Bf. wie folgt aus:

Im Zuge der BP sei eine aktualisierte Prognoserechnung vorgelegt worden, die über einen Zeitraum von 25 Jahren einen eindeutigen Überschuss der Einnahmen zeige. Aus den vorliegenden Indizien – sechs Bestandseinheiten, mehrfache Vermittlungsaufträge und daraus resultierende Objektbesichtigungen, erzielte Einnahmen, positive Prognoserechnung – ergebe sich nach Ansicht des Bf. auch einkommensteuerlich

eindeutig das Vorliegen einer Einkunftsquelle, weshalb die geltend gemachten Werbungskosten anzuerkennen seien.

Nach Ansicht des Bf. weiche die von der Finanzbehörde getroffene abgabenrechtliche Würdigung – Aufteilung des einheitlichen Gebäudes in mehrere getrennt zu beurteilende Einheiten und daraus resultierend Versagen der Einkunftsquellenvermutung gemäß § 1 Abs. 1 LVO und letztlich auch generelles Versagen der Einkunftsquelleneigenschaft – von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, da dieser in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006 Folgendes festhalte: „Ein Gebäude mit fünf abgeschlossenen Wohnungen übersteigt deutlich jenes Ausmaß, das in § 1 Abs. 2 LVO 1993, BGBl 33/1993, angesprochen ist.“ Dies impliziere aber in jedem Fall, dass ein Zinshaus als steuerliche Einheit zu betrachten und die Aufteilung nicht statthaft sei.

III. Ersuchen um Stellungnahme vom 19. Oktober 2016

Mit Vorhalt vom 19. Oktober 2016 wurden dem Bf. im Hinblick auf die Bearbeitung der Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht folgende Fragen im Zusammenhang mit der geplanten Vermietung der Wohneinheiten der Liegenschaft X, gestellt:

- 1.) Sind die Renovierungsarbeiten für die künftige Vermietung der Wohneinheiten der Liegenschaft X, bereits vollständig abgeschlossen?
- 2.) Sind die Wohneinheiten bereits vermietet? Für den Fall, dass bereits Mietverträge vorliegen, werden Sie ersucht, diese dem Bundesfinanzgericht zu übermitteln.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 7. November 2016 nahm der Bf. wie folgt Stellung:

Ad1.) Die Renovierungsarbeiten seien abgeschlossen.

Ad2.) Das verfahrensgegenständliche Objekt enthalte insgesamt sechs abgeschlossene Einheiten, die jeweils nur durch das zentrale Stiegenhaus oder einen gartenseitigen separaten Eingang zu betreten seien. Zwei der sechs Einheiten würden derzeit genutzt, eine als fachärztliche Praxis und eine Einheit sei als Wohnung vermietet. Der Bf. lege den Mietvertrag bei. Die anderen Vermietungseinheiten stünden derzeit leer. Besonders hinzuweisen sei auf den Umstand, dass das Gebäude – trotz der Bezeichnung „Villa Y“ – einem herkömmlichen Mietzinshaus (sechs ins sich abgeschlossene, baulich getrennte Tops, ein zentrales Stiegenhaus, rd. 550m² vermietbare Fläche) entspreche und daher insgesamt als eine wirtschaftliche Einheit zu sehen sei.

Mit Eingabe vom 2. Februar 2017 hat der Bf. seinen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

B) Über die Beschwerden wurde erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Der Bf. ist Eigentümer der Liegenschaft X, („Villa Y“), welche er mit Kaufvertrag vom 30. September 1999 erworben hat. Die Villa gliedert sich in drei Etagen. Im Erdgeschoss befindet sich einerseits eine Ordination, die vom Bf. betrieblich genutzt wird, und andererseits eine Wohnung, welche bereits im Zeitpunkt des Kaufes vermietet war

und deren Mieter übernommen wurde. Die vier weiteren Wohnungen, jeweils zwei im Obergeschoss sowie zwei im Dachgeschoss, wurden umfangreichen und möglichst originalgetreuen Renovierungs- und Sanierungsarbeiten unterzogen. Dabei wurden die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung der vier Wohnungen ab deren erstmaligen Anfallen im Jahr 1999 geltend gemacht. Diese Renovierungs- und Sanierungsarbeiten sind zwar abgeschlossen, eine Vermietung der Wohneinheiten liegt jedoch bis heute nicht vor. Die im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft vermietete Wohneinheit im Erdgeschoss ist nach wie vor vermietet.

2. Streitpunkt

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts ging das Finanzamt davon aus, dass es sich hinsichtlich der renovierten Wohnungen des Objekts X, um separat zu behandelnde, von der im Erdgeschoss bereits vermieteten Wohnung, losgelöste Beurteilungseinheiten handle. Mangels ernsthafter Vermietungsabsicht würden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne der §§ 2 iVm. § 28 EStG und keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG vorliegen. Infolgedessen seien die damit in Verbindung stehenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten iSd. 16 EStG anzuerkennen und die dem Bf. in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge nicht zum Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG berechtigt.

Der Bf. vertritt hingegen die Ansicht, dass zum einen sehr wohl eine ernsthafte Vermietungsabsicht vorliege und zum anderen aus dem Mietobjekt X, welches als einheitliche Einkunftsquelle zu betrachten sei, von Anfang an Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden seien. Demzufolge seien auch die mit der Renovierung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen und ein Vorsteuerabzug sei zulässig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsgrundlagen

§ 2 Abs. 1 - 2 und 3 EStG lauten:

„(1) Der Einkommensteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“

„(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 105 und 106a“.

„(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

- 1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),*
- 2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),*
- 3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),*
- 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),*
- 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),*

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),

7. Sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.“

§ 16 Abs. 1 EStG lautet:

„ Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind .“

§ 28 Abs. 1 Z 1 lautet:

„Folgende Einkünfte sind, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 1. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und von Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.“

§ 2 Abs. 1 UStG lautet:

„ Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

§ 184 BAO lautet:

„(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.“

„(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.“

„(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.“

3.2. Rechtliche Erwägungen

3.2.1. Einkommensteuer der Jahre 1999 – 2005 und 2007 – 2011

a. Beurteilungseinheit

Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften ist die einzelne Einkunftsquelle (VwGH 28.1.2005, 2001/15/0150). Das ist eine wirtschaftliche Einheit, der konkret

Einnahmen und Ausgaben zugordnet werden können. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist dies im Allgemeinen das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen ist.

Dem Bf. ist daher insoweit beizupflichten, als bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Allgemeinen das einzelne Miethaus zu betrachten ist. Im Hinblick darauf, dass im vorliegenden Fall die Sanierung der vier Wohneinheiten jedoch einen sehr langen Zeitraum in Anspruch genommen hat und diese Wohneinheiten bis heute keiner Vermietung zugeführt wurden, kann insofern eine getrennte Betrachtungsweise geboten sein, als eine Differenzierung zwischen der vermieteten Wohnung und den anderen, renovierten jedoch nicht vermieteten Wohnungen, vorgenommen wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits in mehreren Entscheidungen zur Frage der Beurteilungseinheit im Vermietungsbereich geäußert. Im Erkenntnis vom 29.1.2003, 97/13/0015 hat der Gerichtshof unter Verweis auf das Vorerkenntnis vom 24. April 1997, 94/15/0126 festgestellt, dass *im Rahmen der Beurteilung von Bestandsobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen (ist), ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene, Wohnungen. Auch einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus sind getrennten Beurteilungen zu unterziehen, wenn die Objekte an verschiedene Personen vermietet sind oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen.*

Auch mit der Frage, ob eine Mehrheit von Wohnungen im Rahmen einer Vermietungstätigkeit einheitlich bewirtschaftet wird und demnach bei der Liebhabereibetrachtung eine Beurteilungseinheit darstellt, hat sich der Verwaltungsgerichtshof auseinander gesetzt. So argumentierte er in seinem Erkenntnis vom 20. Dezember 1994, 89/14/0075, wie folgt: *„Der belangten Behörde ist zwar zuzustimmen, wenn sie darauf hinweist, dass grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen ist, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht, dass dieser Grundsatz insbesondere auch für verschiedene Eigentumswohnungen gilt und dass der Gerichtshof sogar einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus einer diesbezüglich getrennten Beurteilung unterzogen hat (vgl. das Erkenntnis vom 10. Februar 1987, 85/14/0142). Eine derartige getrennte Betrachtungsweise setzt aber regelmäßig voraus, dass die Objekte entweder an verschiedene Personen vermietet werden, oder dass auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen. Werden mehrere Wohnungen, die sich alle in demselben Gebäude befinden, von einem Vermieter an EINE Person vermietet - einen solchen Sachverhalt hat die belangte Behörde im Beschwerdefall als erwiesen angenommen -, so spricht dies an sich schon für eine Vermögensnutzung, die als Einheit aufzufassen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1992, 88/13/0006). Bei derartigen Vereinbarungen ist es nämlich naheliegend, dass unterschiedliche, die Nutzung beeinflussende Faktoren, wie unterschiedliche Wertigkeit, Eignung, Ausmaß*

etc., wechselseitig in die Waagschale geworfen werden und so GEMEINSAM bei der Willensbildung der vertragschließenden Parteien berücksichtigt werden. Ist eine Wohnung für einen Vertragsteil zu besonders günstigen Bedingungen vermietet, so kann dieser Vorteil bei Vermietung einer anderen Wohnung unter denselben Vertragsparteien ausgeglichen werden.“

Bei Vermietungen ist also grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet (VwGH 28.11.2007, 2006/15/0074, 2008, 424; Rauscher, SWK 2004). Bei der Vermietung von (Eigentums-)wohnungen ist die Prüfung grundsätzlich für die einzelne Wohnung anzustellen (VwGH 29.1.2003, 97/13/0015, 2003, 405; Rauscher, SWK 2004), es sei denn, eine Mehrheit von Wohnungen wird einheitlich bewirtschaftet.

Wenn der Bf. daher in seinem Vorlageantrag darauf hinweist, dass ein Mietobjekt als Einheit zu betrachten sei und nicht in einzelne Teile gesplittet werden könne, so ist festzuhalten, dass dies in dieser Allgemeinheit nicht richtig ist. Je nach Lage des einzelnen Falles mit den spezifischen Umständen können bei den Überschusseinkünften die einzelne Wohnung, mehrere Wohnungen gemeinsam oder das Wohnhaus in seiner Gesamtheit eine Beurteilungseinheit ergeben.

Aufgrund des ermittelten Sachverhalts steht im vorliegenden Fall unstrittig fest, dass seit dem Erwerb der Liegenschaft X, („Villa Y“) nur die eine Wohnung im Erdgeschoss vermietet ist. Dabei handelt es sich um das vom Bf. im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft übernommene Mietverhältnis. Die Renovierungsarbeiten der restlichen vier Wohnungen, jeweils zwei im Ober- und Dachgeschoss, sind abgeschlossen. Rechtsgültig abgeschlossene Mietverträge dieser renovierten Wohnungen liegen im entscheidungsgegenständlichen Zeitpunkt nicht vor. Bei dem vom Bf. im Rahmen der Beantwortung eines an ihn gerichteten Vorhalts vorgelegten Mietvertrages handelt es sich um das schon beim Erwerb der Liegenschaft übernommene Mietverhältnis der Mieterin im Erdgeschoss.

Der Bf. behauptet die einheitliche Bewirtschaftung aller Wohneinheiten mit dem Argument, dass die vertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich der neuen Wohnungen sicherlich vergleichbar mit der bereits vermieteten Wohnung sein werden. In dem dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Sachverhalt lassen sich jedoch mangels Vergleichbarkeit keine möglichen Anhaltspunkte für eine einheitliche Bewirtschaftung finden. Solche Anhaltspunkte wären nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise der Umstand, dass die Vermietung nicht an unterschiedliche Personen erfolgt oder dass keine unabhängigen, wirtschaftlich abgrenzbaren Nutzungsvereinbarungen vorliegen. Da im entscheidungsgegenständlichen Zeitpunkt keine, einem Vergleich zu dem bisherigen Mietvertrag der vermieteten Wohnung im Erdgeschoss, zugänglichen zusätzlichen Mietverträge vorliegen, ist die Behauptung einer gemeinsamen Beurteilungseinheit nicht statthaft und stellt nach der Intention des Bf. eine Schutzbehauptung dar.

Da mangels neu hinzutretender Mietverträge weder das Vorliegen der Personenidentität der Mieter feststeht bzw. feststellbar ist, noch eine inhaltliche Prüfung der Mietvertragskonditionen (unterschiedliche Betriebskostenregelung, Kündigungsristen für den Mieter und Mietzinshöhen) und Nutzungsvereinbarungen im Vergleich zu dem schon bestehenden Mietverhältnis im Erdgeschoss möglich ist, bleibt als Konnex zwischen den renovierten Wohnungen und der vermieteten Wohnung im Erdgeschoss lediglich der gemeinsame Erwerbsvorgang durch den Kauf der Liegenschaft und die gemeinsame Verwaltung durch den Bf. Bezüglich des Umstandes, dass mehrere Wohnungen durch einen einheitlichen Rechtsvorgang erworben wurden, ist festzustellen, dass dies nicht zur Folge hat, dass sie als Beurteilungseinheit anzusehen sind (vgl. auch VwGH 28. 10. 1992, 88/13/0006). Bezüglich der gemeinsamen Verwaltung ist festzustellen, dass diese allein für das Vorliegen einer Beurteilungseinheit nicht ausreichend ist (vgl. auch VwGH 29. 1. 2003, 97/13/0015).

Der Vollständigkeit halber ist auch festzustellen, dass aufgrund der zeitlichen Diskrepanz zwischen der Übernahme des Mietverhältnisses der Wohnung im Erdgeschoss sowie der möglichen künftig abzuschließenden Mietverträge, nicht zuletzt auch aufgrund möglicher unterschiedlicher Vertragskonditionen, von keiner einheitlichen Willensbildung auszugehen ist.

Nach Würdigung dieser Umstände und unter Berücksichtigung höchstgerichtlicher Rechtsprechung stellt das Bundesfinanzgericht daher fest, dass es sich bei den einzelnen Wohnungen, der Liegenschaft X, („Villa Y“) um gesondert zu beurteilende Einheiten handelt.

b. Einkunftsquelleneigenschaft

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

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19. 9. 2007, 2004/13/0096, VwGH 28. 5. 2008, 2008/15/0013) können Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 EStG unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, noch bevor der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt.

Andererseits sind abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann. Aufwendungen auf ein solches (Miet-)Objekt sind vielmehr steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage. Die Abgrenzung, ob bloß Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder Werbungskosten vorliegen, kann Schwierigkeiten bereiten, wenn aus einem potentiellen Mietobjekt keine Mieteinnahmen erzielt werden, nach den Behauptungen des Steuerpflichtigen aber (später einmal) erzielt werden sollen. Das Vorliegen von Werbungskosten ist diesfalls nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte

als klar erwiesen anzunehmen ist (VwGH 22. 1 1985, 84/14/0016, VwGH 19. 9. 2007, 2004/13/0096, VwGH 25. 11. 2010, 2009/15/0126, VwGH 28. 5. 2015, 2012/15/01104).

Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu beantworten (VwGH 19. 9. 2007, 2004/13/0096, mit zahlreichen Verweisen auf die Vorjudikatur, weiters VwGH 28. 5. 2008, 2008/15/0013).

Dabei ist bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase besonderes Gewicht darauf zu legen, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist (VwGH 20. 10 2004, 98/14/0126).

Für die Beurteilung des gegenständlichen Falles ist sohin entscheidungswesentlich, ob die seitens des Verwaltungsgerichtshofes geforderte ernsthafte Vermietungsabsicht des Bf. betreffend alle vier, voneinander getrennten, Wohneinheiten des Mietobjekts als klar erwiesen angesehen werden kann. Die Voraussetzung für die Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann, weil der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist. Dabei ist ausschließlich auf das vom Bf. nach außen hin Dritten gegenüber erkennbare Verhalten abzustellen und danach zu beurteilen, ob das Vorliegen der eindeutigen Absicht des Bf. zur künftigen Aufnahme der Vermietungstätigkeit erweislich ist, sodass während der Umbau- und Sanierungsphase in den Streitjahren von einer bloß „vorübergehenden Einnahmenlosigkeit“ auszugehen ist.

Der Bf. machte seit dem Jahr 1999 Aufwendungen im Zusammenhang mit der Renovierung der zwei Wohnungen im Obergeschoss sowie der zwei Wohnungen im Dachgeschoss geltend. Aufgrund einer beim Bf. durchgeführten BP im Jahr 2008 wurde festgestellt, dass sich die vier Wohnungen in einem nicht vermietbaren Zustand befunden haben. Eine weitere BP beim Bf. im Jahr 2014 hat ergeben, dass sich diese Wohnungen zwar nun in einem vermietbaren Zustand befunden haben, jedoch bis zu diesem Zeitpunkt kein einziger abgeschlossener Mietvertrag vorgelegt wurde. Im Rahmen der Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vom 7. November 2016 gab der Bf. an, dass auch bis zu diesem Zeitpunkt keine abgeschlossenen Mietverträge vorliegen würden. Somit beträgt die Vorbereitungsphase, deren Ende im entscheidungsgegenständlichen Zeitraum nicht absehbar ist, schon jetzt 17 Jahre.

Der Bf. versucht in seiner Erstbeschwerde unter Hinweis auf die beiden Schreiben an das Wohnquadratcenter der Sparkasse vom 13. März 2001 sowie vom 14. September 2005 darzulegen, dass eine ernsthafte Vermietungsabsicht immer schon bestanden habe und nach wie vor bestehe. Dazu ist festzuhalten, dass sich die Wohnungen im Ober

– und Dachgeschoß der Villa laut Feststellungen der BP vom 26. Februar 2008 zu diesem Zeitpunkt noch in einem unvermietbaren Zustand befunden haben. Wenn der Bf. nun behauptet, dass diese Dokumente eine ernsthafte Vermietungsabsicht belegen würden, ist darauf hinzuweisen, dass sich eine solche nur in über eine bloße Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, wie etwa die Fertigstellung der Renovierung mit anschließender Vermietung, äußern kann. Auf Wunschvorstellungen des Bf. kann es hierbei nicht ankommen (vgl. VwGH 21.06.1994, 93/14/0217) . Auch der Vermietungsauftrag vom 7. Februar 2008 ändert an dieser Feststellung nichts, zumal bis zum entscheidungsgegenständlichen Zeitpunkt - laut Auskunft des Bf. vom 7. November 2016 - die Renovierungsarbeiten zwar abgeschlossen wurden, jedoch keine der vier renovierten Wohnungen vermietet ist. Im Hinblick auf das von der ständigen Rechtsprechung geforderte zielstrebige Hinarbeiten auf die erste Erzielung der Einnahmen hätte der Bf. seine Suche nach potentiellen Mietern schneller und intensiver betreiben müssen. Bei einer Vorbereitungsphase, welche bereits 17 Jahre und nach wie vor andauert, kann das Bundesfinanzgericht keine ernsthafte Vermietungsabsicht feststellen.

Die zeitintensive Arzttätigkeit des Bf., die private Übersiedlung in das Eigenheim, die lange Wartezeit auf einen Kostenvoranschlag des Dachdeckers sowie der Konkurs des Dachdeckers sind Umstände, die allein in der Dispositionssphäre des Bf. wurzeln und bei der Beurteilung der erforderlichen Zielstrebigkeit keine Rolle spielen. Es wäre daher in der alleinigen Verantwortung und Disposition des Bf. gelegen, die Organisation der Renovierungsarbeiten sowie die Auswahl der Vertragspartner im Hinblick auf eine zügige Geschäftsabwicklung und Zahlungsfähigkeit so auszurichten, dass in einem absehbaren Zeitraum mit der Erzielung der Einnahmen begonnen hätte werden können. Wenn der Bf. in seiner Beschwerde darlegt, dass er überfordert gewesen sei und daher das Vermietungsprojekt oft nachrangig behandeln habe müssen, so ist gerade das ein Umstand, auf den bei der Beurteilung der ernsthaften Vermietungsabsicht nach ständiger Rechtsprechung keine Rücksicht genommen werden kann.

Auch der zeitliche Mehraufwand aufgrund der originalgetreuen, einer den höchst persönlichen Wunschvorstellungen des Bf. entsprechenden Sanierung, anstelle einer „konventionellen“ Renovierung, widerspricht einem zielstrebigem Hinarbeiten auf die erste Einnahmenerzielung. Durch diese lang andauernde originalgetreue Sanierung, welche im Gegensatz zu einer konventionellen rascher durchführbaren Sanierung nicht notwendig erscheint, liegt der Schluss nahe, dass dadurch den individuellen Wunschvorstellungen und Bedürfnissen des Bf. am besten Rechnung getragen wurde. Es ist somit am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden privaten Nutzung wahrscheinlicher als die künftige Vermietung.

Wenn der Bf. auf das Erkenntnis des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Februar 2007, GZ. RV/0410-W/03, verweist, in welchem ein neunjähriger Vorbereitungszeitraum in einem ähnlichem Fall als noch angemessen und absehbar gewertet wurde, ist darauf hinzuweisen, dass die Vorbereitungsphase im

entscheidungsgegenständlichen Fall bereits 17 Jahre beträgt. Insofern sind die beiden Fälle einem Vergleich nicht zugänglich.

Aus diesen Gründen kann daher nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes im Hinblick auf die vier renovierten Wohnungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die von der Judikatur geforderte, ernsthafte Absicht des Bf., nach Abschluss der Renovierungsarbeiten tatsächlich eine Vermietung durchzuführen, in freier Beweiswürdigung als nicht klar erwiesen angesehen werden.

Da somit im Hinblick auf die vier renovierten Wohneinheiten nicht von einer bloß vorübergehenden Einnahmenlosigkeit ausgegangen werden kann, wird, mangels steuerlich relevanter Betätigung des Bf., die Einkunftsquelleneingeschaft für diese Wohnungen verneint. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen, die geltend gemachten Vorwerbungskosten sind nicht anzuerkennen.

c. KfZ-Aufwendungen

Betreffend die vom Bf. geltend gemachten KFZ-Aufwendungen ist festzuhalten, dass für die Abgrenzung der betrieblich veranlassten Fahrtkosten von den auf Privatfahrten entfallenden Kosten die Führung eines *Fahrtenbuches* erforderlich ist, aus dem der jeweils zurückgelegte Weg unter Angabe des Zweckes der einzelnen Fahrt ersichtlich ist. Führt der Steuerpflichtige kein solches *Fahrtenbuch* und erbringt er keinen Nachweis darüber, welche Fahrten im Interesse seines Betriebes notwendig waren, ist die Abgabenbehörde berechtigt, den betrieblichen bzw. den privaten Anteil der KFZ-Aufwendungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln.

Im gegenständlichen Fall konnte der Bf. weder ein Fahrtenbuch noch andere Beweismittel vorlegen, welche die von ihm behaupteten betrieblich veranlassten Fahrten darlegen würden. Laut Buchführung des Bf. wurde der PKW zu 60% betrieblich genutzt. Aufgrund der Kilometerstände des Fahrzeuges laut Reparaturrechnungen wurde hingegen eine betriebliche Nutzung unter 50% festgestellt. In der Folge wurde daher der bisher erfasste PKW-Aufwand ausgeschieden und für die betrieblich gefahrenen Kilometer das Kilometergeld zum Ansatz gebracht. Mangels Vorlage anderer Beweismittel oder Dokumente für die Ermittlung der Höhe des PKW-Aufwands steht die Vorgehensweise der belangten Behörde im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des § 184 BAO.

Die Beschwerde war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen; die seitens der BP im Wege der Schätzung ermittelten KFZ-Aufwendungen bleiben in unveränderter Höhe bestehen.

3.2.2. Umsatzsteuer der Jahre 1999 – 2005 und 2007 – 2011

Für den Vorsteuerabzug sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden (VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0237).

Bei der Errichtung von Wohnraum, die der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, muss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Absicht

künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder aufgrund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, mit ziemlicher Sicherheit feststehen (Ruppe, UStG 1994², § 2 Tz 136).

Ob eine Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen (Ruppe, UStG 1994², § 2 Tz 134). Ob die Unternehmereigenschaft begründende Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden (Ruppe, UStG 1994², § 2 Tz 135).

Bei einnahmenloser Vorbereitungsphase ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu beurteilen, ob überhaupt eine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG bzw. eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG vorliegt (siehe dazu die auszugsweise wiedergegebenen Erkenntnisse in Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 65ff).

Nach Ansicht des Bf. sind auch die vier nicht vermieteten Objekte dem Unternehmensbereich zuzuordnen. Wenn der Bf. auf dem Standpunkt steht, dass sich bei Mietobjekten der Unternehmensbereich nicht nur auf die vermieteten, sondern auch auf die zur Vermietung bestimmten Wohnungen beziehe, so ist dieser darauf hinzuweisen, dass nur solche Wohnungen als zur Vermietung bestimmt anzusehen sind, hinsichtlich derer eine ernsthafte Vermietungsabsicht nachgewiesen wurde. Im Rahmen der bisher ausgeführten rechtlichen Würdigung steht hingegen fest, dass das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der vier renovierten Wohnungen keine ernsthafte Vermietungsabsicht des Bf. feststellen kann. Somit ist die Ansicht des Bf., wonach es sich bei den renovierten Wohnungen um zur Vermietung bestimmte Wohnungen handle, welche dem Unternehmensbereich zuzuordnen seien, eine reine Wunschvorstellung, welche keinesfalls den nach außen erkennbaren Umständen entspricht.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts sind somit die vier renovierten Wohnungen im Obergeschoss und im Dachgeschoss der „Villa Y“ nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen.

Die Beschwerde ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen und der Vorsteuerabzug betreffend die strittigen Wohneinheiten zu versagen.

Aus den dargelegten Gründen ist daher wie im Spruch zu entscheiden.

C) Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art 133 Abs. 4 B-VG i.V.m. § 25a Abs. 1 VwGG 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.

Da es sich im gegenständlichen Fall bei den zu klärenden Fragen der Beurteilungseinheiten der Liegenschaft X, („Villa Y“), des Vorliegens von Einkunftsquellen iSd. EStG und einer unternehmerischen Tätigkeit iSd. UStG bezüglich der vier renovierten Wohnungen sowie um den im Weg der Schätzung ermittelten KFZ-Aufwand um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung handelt, die Rechtsfolgen sich unmittelbar aus dem Gesetz ergeben und im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entschieden wurde, wird die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt.

Wien, am 12. Februar 2017