



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Bw., vom 9. November 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. (FA) vom 18. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid vom 18. Oktober 2004 und die Berufungsvorentscheidung vom 3. März 2005, soweit sie zur Einkommensteuer 2000 ergangen ist, werden gemäß § 289 Abs.1 BAO aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 Abs.1 BAO) an die Abgabenbehörde erster Instanz zurückverwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ehemals Gast- und Landwirt, bezog im Verfahrenszeitraum neben einer Pension von der Sozialversicherung der Bauern Einkünfte aus der Verpachtung seiner Landwirtschaft sowie aus einem weiterhin selbst bewirtschafteten Forstbetrieb. Zusätzlich wies er in der Abgabenerklärung negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus, die im Zusammenhang mit seinem früheren Gastbetrieb standen.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs.1 BAO (BP) für die Jahre 2000 – 2003 versagte das FA in den nachfolgend erlassenen Bescheiden den Negativergebnissen aus der "Gasthausverpachtung" die steuerliche Anerkennung, weil diese nach Ansicht der Abgabenbehörde nicht aus einer wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Betätigung im Sinne des

§ 2 Abs.3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) bzw.

§ 2 Abs.1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) resultierten.

Im gesamten, überprüften Zeitraum (1/2000 bis 8/2004) seien keine Mieteinnahmen erzielt worden. Das ehemalige Gasthaus sei nach den Feststellungen der Betriebsprüfung aufgrund seines völlig desolaten Zustands ohne umfangreiche Sanierungsmaßnahmen nicht vermietbar. Im Prüfungszeitraum seien aber weder die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen noch andere Vermietungsbemühungen des Bw. feststellbar gewesen. Auch habe "ein Nachweis der Finanzierung der Sanierungsmaßnahmen nicht erbracht" werden können. Vom Vorliegen einer ernsthaften Vermietungsabsicht sei unter diesen Umständen nicht auszugehen, sodass weder eine ertragsteuerlich beachtliche Einkunftsquelle, noch eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzunehmen sei.

Auch die im Jahr 1999 (Vorprüfungszeitraum) angefallenen Errichtungskosten eines Schwimmbades und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge seien mangels unternehmerischer Nutzung nicht dem Unternehmensbereich des Bw. zuzuordnen, weshalb "das Schwimmbad zu entnehmen" gewesen sei.

Innerhalb offener Rechtsmittelfrist erhob der Bw. "Einspruch gegen die Betriebsprüfung von 2000 – 2003" bzw. "gegen alle Ihre Bescheide von der Betriebsprüfung", "da bei gleichen Unterlagen nicht dreimal etwas anderes herauskommen kann".

Der Einkommensteuerbescheid 2000 habe eine Abgabengutschrift ergeben, laut Prüfung sei eine Festsetzung erfolgt "und am Schluss rechnen Sie das Guthaben noch dazu, sodass eine Abgabennachforderung herauskommt". Die Kosten für das Mietobjekt (Heizkosten und "die AVA") seien nicht berücksichtigt worden, andernfalls wäre ein steuerpflichtiges Einkommen von "\$ 67.207" verblieben. "Also die ersten 50.000,- 0% 17.207,- mit 21% = \$ 3613.47 = Euro 262.60"

Die Forderung zur Umsatzsteuer 2000 grenze an Betrug. Laut Bescheid vom 28.6.2002 habe er eine Abgabengutschrift von Euro 1.324.83, wobei die Vorsteuer \$ 22.753 betrage "und wie kommen Sie auf eine Zahllast von \$ 41.963."

Das FA erließ einen Mängelbehebungsauftrag zur Berufung "gegen die wiederaufgenommenen Bescheide zur Einkommensteuer der Jahre 2000 – 2003 und die wiederaufgenommenen Bescheide zur Umsatzsteuer der Jahre 2000 – 2003 vom 18.10.2004", in welchem es den Bw., unter Hinweis auf die gesetzliche Zurücknahmefiktion bei Fristversäumnis, zur Ergänzung seines Rechtsmittels hinsichtlich der Anfechtungserklärung, der Änderungsanträge und der Begründung (§ 250 Abs.1 lit.b - lit.d BAO) bis zum 20. Dezember 2004 aufforderte.

Lt. Eingangsstempel langte am 23. Dezember 2004 beim FA ein mit 10. Dezember 2004 datierter Schriftsatz des Bw. ein (das zugehörige Kuvert befindet sich nicht im vorgelegten

Veranlagungsakt). Unter Bezug auf den Mängelbehebungsauftrag des FA und den "Einspruch" gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2000 – 2003 ergänzte der Bw. sein Rechtsmittel.

Unter "1.b)" (offenbar Bezugnahme auf § 250 Abs.1 lit.b BAO) wiederholte der Bw. zunächst zur Einkommensteuer 2000 die seiner Ansicht vorzunehmende Besteuerung seines steuerpflichtigen Einkommens ("50.000,- 0% 1720,- mit 21% = Euro 262.60"). Zur Umsatzsteuer 2000 verwies er neuerlich darauf, dass die Vorsteuer "22.753" betrage. Es stelle sich die Frage, wie das FA auf eine Kürzung von "18.230,-" komme, obwohl "bei der Betriebsprüfung 1997 – 1999 vom Schwimmbad 198.000,- an Rechnung gekürzt" worden seien. Das FA nehme offenbar bei jeder Betriebsprüfung Kürzungen vor, um das Ergebnis günstig zu beeinflussen.

Auch sei die Zahllast von 41.963,- aufzuklären.

Er habe in den Jahren 1998/1999 Einnahmen von 280.000,- bzw. 21.600,- erzielt und Vorsteuern von 32.384,94 bzw. 85.438,40 "geleistet", weshalb ihm 1998 ein Guthaben von 4.384,94 bzw. 1999 ein solches von 63.838,40 zustehe.

Er habe den gesamten Verdienst aus seiner Landwirtschaft in das Mietobjekt investiert und fordere das FA nun auf, "die Steuer nach den Tatsachen zu berechnen".

Sein Rechtsmittel gegen die Betriebsprüfung 1997 – 1999 sei in zweiter Instanz nur in Bezug auf das Jahr 1997 behandelt worden. Die Bescheide für 1998 und 1999 habe das FA der Rechtsmittelbehörde wegen Geringfügigkeit gar nicht vorgelegt.

Unter "1.c)" (offenbar Bezugnahme auf § 250 Abs.1 lit.c BAO) brachte der Bw. in seiner Eingabe vom "10.12.2004" vor, dass er wegen zu erwartender Gutschriften seit 2001 keine Steuerbescheide erhalten habe.

In der Folge listete er augenscheinlich die aus seiner Sicht festzusetzenden Einkommensteuern für die Jahre 2000 – 2003 (2000: 262,60 €, restliche Jahre 0,00) und "Vorst.Guth." (2000: 5.823,- S, 2001: 5.589,- S, 2002: 490,28 €, 2003: 1.782.85 €) auf, um mit dem Hinweis "Also habe ich ein Ust. Guthaben" zu enden.

Unter "3.d)" (offenbar Bezugnahme auf § 250 Abs.1 lit.d BAO) schloss der Bw. seinen Schriftsatz mit der Bemerkung: "Das wird wohl genug Begründung sein und wie es zu der Zahllast von 41.963,- im Jahre 2000 kommt möchte ich eine ausführliche Begründung."

Das FA erledigte die Berufungen gegen die Umsatzsteuer- (USt-) und Einkommensteuer- (ESt-) Bescheide für 2000 – 2003 mit abweisender Berufungsvorentscheidung (BVE).

Zu den Einkünften des Bw. aus Vermietung und Verpachtung führte das FA darin, unter zusammenfassender Darstellung der sich aus § 2 Abs.3 EStG, § 2 Abs.1 UStG sowie § 1 Abs.1 und Abs.2 Liebhabereiverordnung ergebenden Rechtslage, begründend aus, dass vor einer

Liebhabeurbeurteilung zu klären gewesen sei, ob der Bw. die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet habe bzw. ob der Bw. als Unternehmer im Sinne des UStG tätig geworden sei. Nach dem Ergebnis der Betriebsprüfung seien aus der gegenständlichen Vermietung zwischen Oktober 1999 und 4.8.2004 keine Einkünfte bzw. Einnahmen erzielt worden. Der desolate Zustand der Räumlichkeiten der ehemaligen Gastwirtschaft im Erdgeschoß und der sieben Fremdenzimmer im Obergeschoß schließe eine Vermietungsmöglichkeit oder eine andere Form der Verwertung objektiv aus. Im Zuge der Prüfung seien weder für Dritte erkennbare Handlungen zur Vermietung, noch solche zur Einleitung der Sanierung festgestellt worden. Der Bw. habe während der Betriebsprüfung selbst bestätigt, dass eine Vermietung im bestehenden Zustand nicht möglich sei. Er habe eingeräumt, dass erst entsprechende Sanierungsmaßnahmen zu erfolgen hätten, die er aber aufgrund seiner finanziellen Situation, welche nicht zuletzt durch Nachforderungen des FA belastet sei, derzeit nicht durchführen könne. Aufgrund der vorgenannten Umstände könne das für den Urlaub am Bauerhof errichtete Schwimmbad nicht betrieblich genutzt werden.

Zwar könnten auch vorübergehend einnahmenslose Betätigungen einer Einkunftsart des EStG zuzuordnen bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG sein, doch sei in diesem Fall vom Steuerpflichtigen durch entsprechende Handlungen zu dokumentieren, dass er zielstrebig auf die Betriebseröffnung bzw. Vermietung hinarbeite. Dies erfordere "äußere Umstände", aufgrund welcher die Absicht, eine unternehmerische Betätigung zu entfalten, mit ziemlicher Sicherheit feststehe und unter welchen eine Einnahmenerzielung innerhalb eines absehbaren und angemessenen Zeitraums möglich sei. Da derartige Umstände im gegenständlichen Berufungsfall nicht vorgelegen seien, habe ein Ansatz der Einnahmen und Ausgaben sowie Umsätze und Vorsteuern aus dieser Tätigkeit bis zum allfälligen Vorliegen einer Einkunftsquelle in den Folgejahren zu entfallen.

Zur bekämpften Berechnung der angefochtenen Bescheide verwies das FA in der BVE darauf, dass sich diese als Resultat der dargestellten steuerlichen Beurteilung der Vermietungseinkünfte des Bw. ergebe und nicht zu beanstanden sei. Die Vorsteuern aus der Schwimmbaderrichtung seien "aufgrund des vorliegenden Sachverhalts gemäß § 12 (10) UStG entsprechend zu berichtigen" gewesen.

Auch der Vorwurf einer "Verletzung der Begründungspflicht – Parteiengehör" sei aufgrund des Vorhalteverfahrens im Zuge der Betriebsprüfung, der nachweislichen Einladung zur Schlussbesprechung (welcher der Bw. allerdings nicht nachgekommen sei) und der Zustellung des BP-Berichts unberechtigt.

Noch vor Eintritt der Rechtskraft der BVE langten bei der Erstbehörde zwei an das FA gerichtete Schriftsätze des Bw. ein, der eine neuerlich als "Einspruch gegen die

Steuerbescheide der Betriebsprüfung Einkommensteuerbescheide 2000 2001 2002 und 2003 Umsatzsteuerbescheide 2000 2001 2002 und 2003" bezeichnet, der zweite mit "Stellungnahme zu Ihrer Bescheidbegründung" betitelt. Letzterer trug den handschriftlich ergänzten Vermerk "Den Einspruch 2. Instanz habe ich schon an das Landesfinanzamt gesand".

Mit dem als Einspruch bezeichneten Schriftsatz lehnte der Bw. die "Festsetzungen und Streichungen der Investitionen" neuerlich entschieden ab, da diese jeder Grundlage entbehrten und führte die ihm seiner Ansicht nach aus den Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden 2000 und 2001 zustehenden Abgabengutschriften an. Für 2002 und 2003 habe er bis zur Betriebsprüfung am 4.8.2004 keine Bescheide erhalten.

Wiederum verwies der Bw. auf die Vorprüfung für die Jahre 1997 – 1999, bei welcher "ein Vorsteuerguthaben von \$ 63.838,40 verschwunden", "Investitionen von \$ 323.358.36 ausgesetzt" und in der zweiten Instanz nur das Jahr 1997 bearbeitet worden seien. Nun wolle man bei der Betriebsprüfung 2000 – 2003 durch Vorsteuerkürzungen von 3.856,10 € wieder sein "Guthaben vernichten und Steuern kassieren". Er beantrage eine korrekte Steuerberechnung, denn es sei unmöglich, für sein kleines Einkommen solche Steuern zu berechnen.

In der zweiten Eingabe an das FA nahm der Bw., aufgelistet in insgesamt zwölf Punkten, zur BVE Stellung.

Im Jahr 2000 habe er Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung von 87.158,- S plus 17.430,- S USt und 22.753,- S Vorsteuern gehabt, woraus ihm ein Vorsteuerguthaben von 5.323,- S zustehe. 2001 – 2003 habe er jeweils 45.000,- S Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Es sei daher unzutreffend, vom Fehlen einer Einkunftsquelle bzw. unternehmerischen Tätigkeit auszugehen.

Durch "Hochwasserschäden Ortskanalbau" seien große Schäden entstanden. 2003 sei zudem die Giebelwand der Ostseite eingedrückt worden. Zur Behebung dieser Schäden benötige er aufgrund seines Einkommens entsprechend viel Zeit. Von Liebhaberei könne aber keine Rede sein. Das Schwimmbad habe er zur Strukturverbesserung für Gasthaus und Urlaub am Bauernhof gebaut. Alljährlich habe er im Bereich seiner Möglichkeiten Investitionen zur Sanierung durchgeführt, wie bei der Betriebsprüfung aus den Unterlagen zu ersehen gewesen sei. Er sei ein 72jähriger Pensionist mit einer schulpflichtigen Tochter. Es werde daher "so oder so noch 2 bis 3 Jahre dauern". Da eine Vermietung derzeit nicht möglich sei, habe er auch keine Vermietungshandlungen gesetzt.

Der Einladung zur Teilnahme an der Schlussbesprechung im Betriebsprüfungsverfahren sei er nicht gefolgt, weil ohnehin inakzeptable Festsetzungen zu erwarten gewesen seien.

"Ich werde nicht herumhüpfen wenn ein Finanzbeamter 14 Tage braucht um 30 Rechnungen zu prüfen, außerdem habe ich im Sommer keine Zeit für das Haus, denn ich muss im Wald meine Sturmschäden aufarbeiten".

Schließlich verwies der Bw. in der Eingabe noch darauf, dass bei der Berechnung seiner Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft "nur die Quartalbeträge und nicht 325% des Grundsteuermessbetrages berücksichtigt" worden seien.

Das FA legte das Rechtsmittel des Bw. ohne weitere Erhebungen und ohne Stellungnahme, unter Verweis auf den in der BVE vertretenen Standpunkt, dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

I.) Verfahrensrechtliche Erwägungen:

Zur Beurteilung der Formalvoraussetzungen für das anhängige Berufungsverfahren wird auf die ha. Ausführungen in der zur GZ RV/0103-G/09 ergangenen Entscheidung verwiesen, in welcher der UFS ausführlich dargestellt hat, weshalb er nur hinsichtlich der Berufung gegen den ESt-Bescheid 2000 von einem ordnungsgemäß erfüllten Mängelbehebungsauftrag ausgeht und daher nur in Bezug auf diesen Bescheid eine meritorische Rechtsmittelerledigung zu erfolgen hatte. Die Berufungen gegen die übrigen aufgrund der BP ergangenen Bescheide wurden durch Zurücknahmebescheid mit der oa. Erledigung beendet.

II.) Materiellrechtliche Erwägungen:

Nach den vorliegenden Verfahrensunterlagen war folgender Sachverhalt rechtlich zu beurteilen:

Der verfahrensgegenständliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb mit dem ehemaligen Gasthaus, in dem sich auch die privaten Wohnräumlichkeiten des Bw. befinden, war diesem von seinen Eltern im Jahr 1980 übergeben worden. Zum Zeitpunkt der Übergabe war die Gastwirtschaft bereits seit mehreren Jahren nicht mehr betrieben worden. Einem im Akt aufliegenden Pachtvertrag vom Dezember 1982 zufolge, war der Gastbetrieb zu dieser Zeit bereits seit rund acht Jahren (somit seit 1975) "stillgelegt" gewesen.

Ab 1.1.1983 hatte eine Gastwirtin das "Gastgewerbeunternehmen" mit den im Parterre gelegenen, ehemaligen Gasthausräumlichkeiten, sieben Fremdenzimmern im ersten Obergeschoß und weiteren fünf Fremdenzimmern im zweiten Obergeschoß gepachtet, um dort wieder einen Gast- und Beherbergungsbetrieb zu führen. Der Pachtvertrag war auf die Dauer von fünf Jahren, somit bis 31.12.1987, abgeschlossen worden.

In den Jahren 1990 und 1991 hatte der Bw. die Gastwirtschaft selbst (bzw. von Mai bis Juli 1990 gemeinsam mit einem Partner in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts/GesbR.) geführt, bevor er das Gasthaus ab September 1991 neuerlich verpachtet hatte

(lt. Fragebogen des Steuerberaters anlässlich der Betriebseinstellung (Verf 25) vom September 1991: "nur Gasthaus verpachtet, weiterhin Einkünfte aus Landwirtschaft und Vermietung und Verpachtung").

Die Gewerbebefugnis für das Gastgewerbe hatte der Bw. per 26.8.1993 zurückgelegt (davor war das Gewerbe seit 31.12.1991 ruhend gemeldet gewesen). Seit 1994 bezieht der Bw. eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der Bauern.

Ab 15. Oktober 1993 war "das Gastgewerbeunternehmen" neuerlich für fünf Jahre, bis 15. Oktober 1998, wiederum an eine Gastwirtin verpachtet worden.

Im Bericht zu einer Betriebsprüfung für die Jahre 1990 – 1993 findet sich ein Aktenvermerk vom Mai 1995 mit dem Hinweis, dass der Bw. das Gasthaus und Teile der Landwirtschaft "derzeit verpachtet" habe und lediglich Einkünfte aus den Pachterlösen sowie aus Land- und Forstwirtschaft erziele.

Aus einem BP-Bericht für die Jahre 1997 – 1999 geht hervor, dass das Pachtverhältnis vom Oktober 1993 offenbar vorzeitig beendet worden war. Im gesamten Prüfungszeitraum scheinen keine entsprechenden Einkünfte des Bw. auf.

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1991 - 1993 waren die Einkünfte des Bw. aus der Gasthausverpachtung dessen gewerblichen Einkünften zugeordnet worden. Auch der (ohne abgabenbehördliche Überprüfung) erklärungsgemäß ergangene Einkommensteuerbescheid für 1994 hatte noch entsprechende gewerbliche Einkünfte ausgewiesen.

Erstmals in den Bescheiden für 1995 scheinen (entgegen dem Inhalt des o.a. Aktenvermerks vom Mai 1995) keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr auf. Der BP-Bericht für 1997 - 1999 bestätigt, dass der Bw. im Prüfungszeitraum neben Pensionseinkünften und Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hatte.

Die Vermietungseinkünfte hatten, nach den Angaben des Bw. in den Abgabenerklärungen, eine "Vermietung an ARGE Bahnbau X Baubüro" betroffen, welche per 30. September 1999 geendet hatte. Bis dahin hatte der Bw. aus diesem Mietverhältnis monatlich Erlöse (von zuletzt 12.000,- S + 20% USt) vereinnahmt. Für 1997 und 1998 hatte die Betriebsprüfung positive Einkünfte aus dieser Vermietung ermittelt (22.998,- S bzw. 25.460,- S). Das Ergebnis für 1998 war wegen einer steuerfreien Hochwasserschadensvergütung im Rechtsmittelverfahren auf 1.660,- S vermindert worden. Im Jahr 1999 war aus dieser Vermietung, als Folge der unterjährigen Beendigung des Mietverhältnisses, ein Werbungskostenüberschuss von 6.557,- S erzielt worden.

Mieteinnahmen aus der "ARGE Tunnelbau" scheinen bereits im BP-Bericht für die Jahre 1990 - 1993 auf. Der damalige Prüfer hatte festgehalten, dass diese "zur Hälfte den gewerblichen und zur Hälfte den Einnahmen aus Land- und Forstwirtschaft" zuzurechnen

seien. In den Aufzeichnungen des Prüfers zur BP 2000 – 2003 findet sich der Hinweis „Gasthausbereich (Erdgeschoß) 1.1.1997 – 30.9.1999 an Arge Bahnbau als Baubüro vermietet“.

Bei der Betriebsprüfung für 1997 – 1999 war die Investitionstätigkeit des Bw. ein Prüfungsschwerpunkt gewesen. Dem als Teil des BP-Berichts vom 22. Februar 2001 enthaltenen Anlageverzeichnis (AVZ) sind die überprüften Wertansätze der Investitionen ab dem Jahr 1996 zu ersehen. In den Jahren 1996 - 1999 hatte der Bw. demnach jährlich jeweils nicht unerhebliche Beträge für die Sanierung/Adaptierung des Gasthauses aufgewendet. Die Prüferin hatte im AVZ des Vermietungsobjekts folgende Neuzugänge aufgelistet:

1996: 128.469,- S für Fenster/-bänke, Elektroinstallation und "Sanierung Geschäftshaus";

1997: 105.358,- S für die Errichtung einer Solaranlage;

1998: 68.357,- S für den ersten Teil der Errichtungskosten des Schwimmbades;

1999: 255.000,- S für weitere Fenster und Kosten der Schwimmbaderrichtung.

In den Prüferunterlagen zur BP für 2000 – 2003 sind an Investitionen vermerkt:

Im Jahr 2000 131.372,- S (Mai 2000 „11 Innenfensterbänke, Scheiben“ (Fa. K.) sowie „Zement, Estrich“ (Fa. Y.- Bau), Juni 2000 „Elektroinstallationen“ (Fa. W.), Juli - Oktober 2000 „Druckrohre 100 m“ (Fa. P.).

Für die Jahre 2001 und 2002 sind keine nennenswerten Investitionen ersichtlich.

Zu den Monaten Oktober und Dezember 2003 hatte der Prüfer Rechnungen für „2 Fenster“, ein „neues Giebeldach“ sowie „Uniroll-Dämmfilz“ im Gesamtbetrag von (netto) 6.067,- € (= 83.490,- S) festgehalten.

Die im Jänner/Februar 2001 durchgeführte Betriebsprüfung für die Jahre 1997 – 1999 war zur Klärung einer allenfalls privaten (Mit-) Veranlassung der in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen "Kosten der Haussanierung" veranlasst worden (BP 16 vom Juni 2000).

Die Überprüfung hatte einen Privatanteil von 27% für einen Teil der jährlichen Instandhaltungskosten hervorgebracht. Beim Aufwand für Ferngas war ein Privatanteil von 5% festgestellt worden. Andere Instandhaltungskosten waren zur Gänze als Werbungskosten der Vermietung und Verpachtung zugeordnet geblieben, ebenso die im Jahr 1997 errichtete Solaranlage und die ab 1998 angefallenen Errichtungskosten für das Schwimmbad.

Zur Solaranlage wird im BP-Bericht ausdrücklich angemerkt, dass mangels Anschlussmöglichkeit im Privatbereich eine "ausschließlich betriebliche Nutzung" gegeben sei.

In Bezug auf die Errichtungskosten des Schwimmbades hatte die damalige Prüferin ausgeführt, dass mit dem Bau anlässlich der Kanalbauarbeiten im Jahr 1998 begonnen worden sei. Die Fertigstellung sei noch nicht erfolgt. Nach den Angaben des Bw. sei eine "Vermietung des gesamten Objekts (Gasthaus, Fremdenzimmer mit Schwimmbad) geplant.

Mit einem Beginn der Vermietung sei etwa ab Herbst 2001 zu rechnen. Nach Aufnahme der vollen Kosten der Schwimmbaderrichtung in das Anlageverzeichnis des "Vermietungsbetriebes" (ohne Ansatz eines Privatanteils und bei vollem Vorsteuerabzug), hatte die Prüferin mangels Inbetriebnahme des Schwimmbades keine Absetzung für Abnutzung (AfA) im Prüfungszeitraum berücksichtigt. Diese Vorgangsweise war in der Folge im Rechtsmittel von der Finanzlandesdirektion als rechtsrichtig bestätigt worden.

Auch zu einem im Juli 1999 aufgenommenen Darlehen in Höhe von 250.000,- S (Verwendungszweck lt. Darlehensvertrag für "Umbau, Sanierungsmaßnahmen, Kanal") war keine private Verwendung festgestellt worden (Darlehensgebühren und Zinsen waren zur Gänze als Werbungskosten der Vermietung berücksichtigt worden).

Dem BP-Bericht vom 21. Februar 2001 ist schließlich auch ein Hinweis zu entnehmen, dass der Bw. im Jahr 2000 keine Einnahmen aus der Vermietung erzielt habe.

In der Einkommensteuererklärung für 1998 hatte der Bw. mit dem Vermerk "Durch Überschwemmung Hochwasser Haus Flur" einen Betrag von 120.000,- S als Aufwand für Katastrophenschaden geltend gemacht. Die Sanierungskosten hatte er als Instandhaltungsaufwand seiner Vermietungseinkünfte berücksichtigt.

Bei der Betriebsprüfung war unter Verweis auf ein Schreiben der Steiermärkischen Landesregierung, die zur Schadensbeseitigung eine Beihilfe aus dem Katastrophenfonds geleistet hatte, der tatsächliche Schaden (der Bw. hatte einen geschätzten Betrag angegeben) mit 56.700,- S festgestellt worden. Entsprechend der vom Bw. vorgenommenen Zuordnung der Sanierungskosten war die gewährte Beihilfe von der Prüferin als Zufluss bei den Vermietungseinkünften zum Ansatz gebracht worden. Die Finanzlandesdirektion war später in der Berufungsentscheidung davon ausgegangen, dass diese Beihilfe aus dem Katastrophenfonds als steuerfreie, öffentliche Beihilfe wegen Hilfsbedürftigkeit nach § 3 Abs.1 Z.3a EStG zu behandeln sei.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens war der Bw. aufgefordert worden, die im Jahr 1998 angefallenen Ausgaben zur Beseitigung des Katastrophenschadens zu konkretisieren. In einer Vorhaltsbeantwortung vom 12. November 2001 hatte er ausgeführt, dass die in seiner Abgabenerklärung des Jahres 1998 enthaltenen Instandhaltungskosten nicht im Zusammenhang mit dem Hochwasserschaden sondern mit der Erneuerung der Wasserleitung und des Kanals gestanden seien. Während der Vermietung sei eine Beseitigung der Hochwasserschäden nicht möglich gewesen. Mit den erforderlichen Arbeiten habe er erst im Dezember 2000 begonnen. Die von der Landesregierung angegebene Schadenssumme beziehe sich im Übrigen nur auf die Schäden am Haus. Darüber hinaus seien aber auch 1,5 ha Wiesenflächen "total verwüstet" worden.

Bereits im März 2001 hatte der Bw. in einem Rechtsmittelverfahren gegen die Vorschreibung einer ESt-Vorauszahlung für 2001 vorgebracht, dass „durch den Kanalbau“ der Gemeinde alle „Gasthausabflüsse“ zu sanieren gewesen seien, weshalb das Gasthaus nicht vermietet habe werden können. Zudem seien im Jahr 2001 auch noch die Hochwasserschäden zu beseitigen und die Gasthausböden zu sanieren. Aufgrund der hohen Investitionen der vergangenen Jahre und seiner derzeitigen finanziellen Situation werde es mit der Vermietung des Gasthauses bis zum Jahresende 2001 dauern. Die Kosten für diese Sanierungen hatte der Bw. im damaligen Rechtsmittelverfahren mit „ca. 100.000,- S“ beziffert, jene für den Kanalanschluss hatte er mit „179.492,94 S, zahlbar in drei Jahresraten, 2001 daher 59.830,98 S“ angegeben.

Die BP zum aktuellen Verfahrenszeitraum 2000 – 2003 war zwischen Juli und Oktober 2004 durchgeführt worden. In den Prüfungsunterlagen finden sich Fotos und ein Aktenvermerk des Prüfers zu den bei einer Betriebsbesichtigung im August 2004 vorgefundenen Verhältnissen. Demnach hatten sich die im Erdgeschoß (EG) des Objektes befindlichen Räumlichkeiten (neben dem Gastraum und der Küche je ein WC für Damen und Herren sowie vier weitere Räume unbekannter Verwendung) „in äußerst desolatem Zustand“ befunden („Schimmel infolge Hochwasser 1999, Heizung durchgerostet, Wände durchnässt, neue Böden, neue Küche notwendig, Gastraum teilweise leerstehend“). Auch die sieben Fremdenzimmer im Obergeschoß (OG) des Hauses hatte der Prüfer als „in äußerst desolatem Zustand“ befindlich, ohne Einrichtung, Bad und WC beschrieben.

Der Bw. hatte im Zuge dieser Besichtigung darauf verwiesen, dass er aufgrund seines Alters keinen Kredit zur Sanierung mehr aufnehmen wolle. Die Fortführung des Betriebes hatte er von der Entscheidung seiner Tochter abhängig gemacht, die zu dieser Zeit, offenbar im Rahmen ihrer Ausbildung, in B. wohnhaft gewesen war (lt. abgabenbehördlicher Daten Familienbeihilfenbezug des Bw. für die 1987 geborene Tochter bis zum Ende ihrer Ausbildung im Juli 2005; lt. Zentralmelderegister (ZMR) war die Tochter vom Juni 2003 - Juli 2005 mit Nebenwohnsitz in B. gemeldet gewesen).

Die Entscheidung der Tochter war zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung noch offen gestanden.

Im Veranlagungsakt des Bw. befindet sich dessen Antrag vom Februar 2006 auf Herabsetzung der ESt-Vorauszahlungen für 2006, welcher u.a. mit einem Einkommensrückgang in den Jahren 2005 und 2006 infolge der nunmehrigen Bewirtschaftung des Betriebes durch die Tochter begründet ist. Mit Bescheid vom 22. Mai 2006 hatte das FA in der Folge die ESt-Vorauszahlung für 2006 storniert.

Ab Mai 2007 scheint die Tochter des Bw. in der abgabenbehördlichen Datenbank mit nichtselbständigen Einkünften als Lehrling auf.

In Hinblick auf das Ergebnis der durchgeführten Betriebsbesichtigung vom August 2004 war der Bw. im BP-Verfahren für 2000 - 2003 schriftlich aufgefordert worden, die Gründe für das Fehlen laufender Mieteinnahmen zu erläutern, zur Vermietbarkeit des Objektes Stellung zu nehmen und mitzuteilen, ob die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen erfolgen würden, sowie ggfs. deren Finanzierung darzustellen. Weiters seien die bisherigen Vermietungsbemühungen (z.B. Inserate, Maklerbeauftragung, Korrespondenz mit Interessenten) bekannt zu geben bzw. nachzuweisen und Stellung zu nehmen, ob neben der Vermietung auch andere Verwertungsmöglichkeiten, etwa die Veräußerung des Mietobjekts, überlegt würde. Schließlich sei anzugeben, wie das Schwimmbad seit dessen Fertigstellung genutzt werde.

Der Bw. hatte in der Beantwortung der an ihn gerichteten Fragen Schimmel an den Wänden der Gasträumen oder der Zimmer in Abrede gestellt. Vielmehr habe er an den betreffenden Stellen „die lose Malerei abgeschabt“. Es habe sich ein Pachtinteressent gemeldet, doch müsse zuerst die Sanierung der Hochwasserschäden erfolgen. Bis dahin sei das Objekt nicht vermietbar. Er werde die erforderlichen Sanierungsarbeiten auch durchführen, benötige dafür aufgrund seiner finanziellen Situation aber entsprechend Zeit. Die Finanzierung sei aufgrund der „ausgesetzten“ Abschreibungen und des „verlorenen“ Vorsteuerguthabens bei der Betriebsprüfung für 1997 - 1999 verhindert worden. Zudem hätten die Hochwasserschäden tatsächlich ein Mehrfaches des von ihm geschätzten Betrages erreicht. Eine andere Form der Nutzung des Objektes sei nicht geplant, es komme nur eine Vermietung in Frage. Das Schwimmbad werde derzeit nicht genutzt, da es für das Gasthaus oder für Urlaub am Bauernhof gebaut worden sei.

Nachdem der Bw. der Einladung zur Schlussbesprechung mit dem Hinweis, er wüsste nicht, was es zu besprechen gebe, nicht gefolgt war, hatte ihn der Prüfer in einem weiteren Vorhalt vom 6. Oktober 2004 aufgefordert, den Zeitpunkt des Auftretens der Hochwasserschäden sowie Namen und Adresse des Pachtinteressenten bekannt zu geben und nochmals die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht darzustellen. Im Übrigen gehe man aufgrund der Erkenntnisse im bisherigen Prüfungsverfahren (mehrjährig unvermietete Räumlichkeiten, kein Nachweis von für Dritte erkennbaren Vermietungsbemühungen, keine Vermietbarkeit vor Durchführung der Sanierung bei gleichzeitigem Unterlassen der erforderlichen Sanierungsmaßnahmen im Prüfungszeitraum sowie fehlender Finanzierungsnachweis für diese Maßnahmen) davon aus, dass keine ernsthafte Vermietungsabsicht bestehe. Es liege daher weder eine ertragsteuerlich beachtliche Einkunftsquelle noch eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG vor. Auch das Schwimmbad gehöre mangels unternehmerischer Nutzung nicht zum Unternehmensbereich und sei daher „zu entnehmen“. Neben einer Darstellung der rechnerischen Auswirkung dieses Standpunkts auf die Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2000 – 2003 (einschließlich der Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs.10 UStG) hatte der Vorhalt

auch die neuerliche Einladung an den Bw. zu einer persönlichen Aussprache sowie den Hinweis enthalten, dass bei Nichterscheinen die dargestellten „Prüfungsfeststellungen...festgesetzt“ würden.

Der Bw. hatte auf diesen zweiten Vorhalt des Prüfers keinerlei Reaktion gezeigt, woraufhin das FA die später angefochtenen Bescheide für 2000 - 2003 im Sinne des dem Bw. vorgehaltenen Rechtsstandpunkts erlassen hatte.

Auf Basis des dargestellten Sachverhalts war im anhängigen Verfahren zu klären, ob die Maßnahmen des Bw., soweit sie sich auf die ehemaligen Gasthausräumlichkeiten bezogen hatten, auch nach Beendigung des Mietverhältnisses mit der ARGE Tunnelbau im September 1999 einer Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) gegolten hatten, ob diese also den in § 2 Abs.3 EStG angeführten Einkunftsarten, zu welchen u.a. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehören, zuzuordnen waren.

Ertragsteuerlich bedeutsam sind Vermietungsergebnisse nur, wenn aus einer Vermietungstätigkeit die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes geplant bzw. zu erwarten ist. Nur in diesem Fall liegt eine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn vor, andernfalls spricht man von einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetätigung, deren Ergebnisse bei der Besteuerung außer Ansatz zu bleiben haben.

Die näheren Bestimmungen zu den Voraussetzungen, unter welchen eine Einkunftsquelle bzw. eine Liebhabereibetätigung anzunehmen ist, enthält die Liebhabereiverordnung.

Für im Verfahrenszeitraum begründete Mietverhältnisse ist die Liebhabereiverordnung BGBl. 33/1993 idF. BGBl. II Nr. 358/1997 (LVO) maßgeblich.

Gemäß § 1 Abs.1 dieser Verordnung liegen Einkünfte vor *bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen und die nicht unter Abs.2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.*

Für entgeltliche Gebäudeüberlassungen im Sinne des § 1 Abs.1 legt § 2 Abs.3 LVO fest, dass das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs.1 *„in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen (ist). Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“*

§ 1 Abs. 2 LVO umschreibt das Erscheinungsbild jener Betätigungen, bei deren Vorliegen Liebhaberei so lange anzunehmen ist, als diese Vermutung nicht widerlegt wird. Für den Bereich der Vermietung betrifft dies Verluste *„aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen,*

Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“ (§ 1 Abs.2 Z.3 LVO).

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs.2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) (§ 2 Abs.4 LVO).

Bevor die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung nach den Gesichtspunkten der LVO zu beurteilen ist, muss feststehen, dass die zu prüfenden Ergebnisse (hier der Verlust aus Vermietung und Verpachtung) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG "erwirtschaftet" wurden.

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

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist von einem so genannten finalen Werbungskostenbegriff auszugehen, d.h. entscheidend ist, welchem Zweck ein Aufwand dient. Solange aus einem Mietobjekt Mieterlöse erzielt werden, ist der Zweck von Aufwendungen, die der Erhaltung oder Verbesserung des vermieteten Gebäudes dienen, offenkundig und deren Werbungskostencharakter unstrittig. Werden aus einem bisher vermieteten Gebäude keine Mieteinnahmen mehr erzielt, hängt die Anerkennung von dennoch getätigten Sanierungsmaßnahmen als Werbungskosten im Rahmen von Vermietungseinkünften davon ab, ob das Fehlen von Mieteinnahmen nur vorübergehend, bis zu einer neuerlichen Vermietung auftritt, oder sich als Folge der Beendigung der Vermietungstätigkeit darstellt.

Grundsätzlich ist es daher nicht ausgeschlossen, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit einem zur Vermietung bestimmten Gebäude als Werbungskosten Berücksichtigung finden, obwohl aus diesem (vorübergehend) keine Mieteinnahmen erzielt werden. Abzugsfähige Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sind allerdings nicht anzunehmen, wenn das Objekt überhaupt nicht (mehr) als Einkunftsquelle angesehen werden kann, weil nach den Umständen des Falles nicht davon auszugehen ist, dass es künftig tatsächlich (wieder) der Einkünfteerzielung dienen wird. Aufwendungen auf ein solches Objekt sind sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage.

Ob Aufwendungen auf ein Gebäude, aus welchem aktuell keine Mieteinnahmen erzielt werden, Aufwendungen auf eine Vermögensanlage darstellen oder ob Werbungskosten vorliegen, ist nach objektiv nachprüfbaren Kriterien zu beurteilen. Die Behauptung des Steuerpflichtigen, (später einmal) Mieteinnahmen erzielen zu wollen, genügt nicht. Der VwGH geht von Werbungskosten nur aus, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung solcher Einkünfte als klar erwiesen anzunehmen ist. In seiner Judikatur hat der Gerichtshof wiederholt festgehalten, dass für die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Erzielung von Einkünften aus der Vermietung lediglich als eine von mehreren Nutzungsmöglichkeiten seines Liegenschaftsvermögens ins Auge fasst, ausreichen (z.B. VwGH 23.6.1992, 92/14/0037).

Im Erkenntnis vom 29.7.1997, 93/14/0132 hat der VwGH ausgeführt: *Noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte iSd UStG 1972 bzw Einnahmen iSd EStG 1988 erzielt werden, können Vorsteuern und Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muß die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefaßt und hiebei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten läßt. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluß muß klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.*

Wird für eine Betätigung eine ernsthafte, nach außen hin erkennbare Absicht zur Erzielung von Einkünften oder Einnahmen nicht glaubhaft gemacht, so liegt keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG vor. Für die daraus entstehenden Verluste bedarf es daher keiner Prüfung im Sinne der LVO mehr.

Ist nach den Gesamtumständen eines Falles aber glaubhaft davon auszugehen, dass Aufwendungen in Hinblick auf eine spätere Vermietung angefallen sind, ist nach den Vorgaben der LVO zu prüfen, ob die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes geplant bzw. zu erwarten war.

Nach dem dargestellten Sachverhalt diente das verfahrensgegenständliche Gebäude, in dem der Bw. ehemals sein Gasthaus betrieben hat, bis September 1999 unstrittig der Einkünfteerzielung. Für das anhängige Verfahren kann es dahingestellt bleiben, bis zu welchem Zeitpunkt eine gewerbliche Unternehmensverpachtung bzw. ab wann eine Vermögens verwaltende Vermietung der ehemaligen Gasthausräumlichkeiten vorgelegen war.

Nach der Aktenlage waren Teile des Objekts von 1990 bis September 1999 durchgehend als Baubüro vermietet gewesen, wobei daraus bis 1998 positive Mieterträge erzielt worden waren.

Dass sich in einem Teil des Gebäudes die privaten Wohnräumlichkeiten des Bw. befinden, steht ebenfalls außer Streit. Bei der Betriebsprüfung war dieser privat genutzte Bereich mit 27% der gesamten Wohnfläche des Objekts ermittelt worden.

Fest steht aufgrund der Aktenlage weiters, dass der Bw. bis einschließlich zum Jahr 2000 jährlich, gemessen an seiner Einkommenssituation, nicht unbeträchtliche Summen in das Gebäude des ehemaligen Gasthauses investiert hatte. Die betriebliche Veranlassung dieser Investitionen wird insbesondere durch das Ergebnis des Betriebsprüfungsverfahrens für 1997 – 1999 bestätigt. Dies betrifft etwa den Einbau von Kunststofffenstern, zu welchen im Rechtsmittelverfahren gegen die aufgrund der damaligen BP ergangenen Bescheide, eine Rechnung vom 4. November 1999 vorgelegt worden war. Der UFS schließt aus dem Rechnungsdatum, dass der Austausch der Fenster nach Beendigung des Mietverhältnisses mit der ARGE Tunnelbau im September 1999 durchgeführt worden war.

Die Investitionen im Jahr 2000 lassen ihrer Art nach weitgehend auf eine Fortführung der bis dahin durchgeführten Arbeiten schließen (Fensteraustausch, Schwimmbaderrichtung, Bödensanierung, Wasserleitungs- bzw. Kanalbau). Zum Aufwand für Elektroinstallationen ist im BP-Akt eine Anzahlung vom Oktober 1999 (= Vorprüfungszeitraum), somit ebenfalls aus einer Zeit unmittelbar nach Beendigung des Mietverhältnisses mit der ARGE Tunnelbau und damit zeitgleich mit dem oa. Austausch der Fenster, vermerkt. Beim Aufwand für Druckrohre hatte der Prüfer explizit private Anteile festgehalten („Rest privat“). Unter diesen Umständen hat der UFS keine Bedenken, die vom Prüfer zum Jahr 2000 aufgelisteten, restlichen Investitionen von 131.372,- S zur Gänze dem (ehemaligen) Vermietungsbereich zuzuordnen.

In Hinblick auf die Sachverhaltsfeststellungen im Rechtsmittelverfahren zur Vorprüfung (BVE vom 3. April 2001) hegt der UFS zudem keine Zweifel daran, dass es im Jahr 1998 zu maßgeblichen Hochwasserschäden gekommen war, die insbesondere auch den Vermietungsbereich betroffen hatten. Das Vorbringen des Bw. im damaligen Verfahren, wonach die Behebung der Schäden (z.B. Sanierung durchnässter Böden) während aufrechter Vermietung an die ARGE Tunnelbau (lt. Aktenvermerk des Prüfers war diese in den ehemaligen Gasthausräumlichkeiten im EG eingemietet gewesen) nicht in Angriff genommen werden konnte, erscheint - insbesondere in Hinblick auf das offenbar nahende Ende des Tunnelbau-Projekts und damit des Mietverhältnisses mit der ARGE Tunnelbau - nachvollziehbar. Die bereits erwähnte Rechnung vom 4. November 1999 über den Erwerb

von Kunststofffenstern und die Anzahlung betreffend Elektroinstallationsarbeiten sprechen für den Beginn von Sanierungsarbeiten unmittelbar nach dem Freiwerden der Mieträumlichkeiten.

Dass sich die Behebung der Hochwasserschäden aus finanziellen Gründen verzögert hatte, wie im Rechtsmittelverfahren zum Vorprüfungszeitraum vorgebracht, findet in der Aktenlage, wie dargestellt, ebenfalls Deckung. Zunächst hatte der Bw. Jahr 1999 insgesamt 255.000,- S für die Weiterführung der 1998 begonnenen Errichtung des Schwimmbades und - nach Beendigung des Mietverhältnisses mit der ARGE Tunnelbau - für den Einbau von Kunststofffenstern aufgewendet (wobei diese Kosten offenbar mit Hilfe des Darlehens vom Juli 1999 finanziert worden waren). Im Jahr 2000 hatte er, für den ehemaligen Vermietungsbereich weitere Investitionen von rd. 130.000,- S getätigt.

Unter diesen Umständen stellt das Unterbleiben von Investitionen in den Jahren 2001 und 2002 aus Sicht des UFS noch kein verlässliches Indiz für eine fehlende Absicht zur weiteren Vermietung nach Durchführung der erforderlichen Sanierungen dar, zumal unter Berücksichtigung des Alters und der Einkommenssituation des Bw, dessen Vorbehalte gegen eine weitere Fremdmittelaufnahme ebenfalls durchaus nachvollziehbar erscheinen. Insbesondere lassen sich daraus auch keine Rückschlüsse auf das Jahr 2000 ziehen.

Die Erstbehörde leitete ihre in den angefochtenen BP-Bescheiden vertretene Ansicht einer fehlenden umsatz- und ertragsteuerlich relevanten Betätigung unter anderem aus dem Umstand ab, dass die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen nicht innerhalb des Prüfungszeitraumes gesetzt worden waren und deren Finanzierung zudem nicht nachweisbar gewesen sei.

In Hinblick auf die Gesamtumstände des Falles (unvorhersehbarer Hochwasserschaden während laufender, zu einem beträchtlichen Teil mit Fremdmitteln finanzierter Sanierungsarbeiten (Kanal-/Wasserleitungsbau, Schwimmbaderrichtung), alters- und einkommensbedingte Vorbehalte des Bw. gegen weitere Fremdfinanzierungen, lt. Vorbringen des Bw. nicht zuletzt auch Beschränkung der Finanzierungsmöglichkeiten aufgrund abgabenbehördlicher Maßnahmen), erweist sich aus Sicht des UFS das Unterbleiben einer zeitnahen Beseitigung der Hochwasserschäden, bei gleichzeitiger Durchführung anderer Sanierungsarbeiten (z.B. Fensteraustausch), nicht als Ausdruck einer unzureichend ernsthaften Vermietungsabsicht des Bw.

Zur Beurteilung gewerblicher Einkunftsquellen hat der VwGH in seiner Judikatur mehrmals darauf verwiesen, dass ein grundsätzlich gefordertes, zielstrebiges Hinarbeiten auf die Eröffnung des Betriebes nicht mit einem nach den Vorstellungen der Behörde zweckmäßig erscheinenden Vorgehen gleichzusetzen ist.

In jüngerer Zeit hat der VwGH seinen Rechtsstandpunkt zu dieser Thematik etwa in zwei Rechtsätzen (RS) zum Erkenntnis vom 19.3.2008, 2007/15/0134 so formuliert:

RS 1: Eine gewerbliche Tätigkeit liegt bereits in der Vorbereitungsphase, sohin vor Erzielung der ersten Einnahmen vor, wenn sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige zielstrebig auf die Betriebseröffnung hinarbeitet. Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung erweislich ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2001/14/0086).

RS 2: Bei der Beurteilung der "Zielstrebigkeit" geht es nicht darum, dem Abgabepflichtigen eine bestimmte von der Abgabenbehörde als wirtschaftlich zweckmäßig erachtete Gestaltung der Vorbereitungsphase vorzugeben, sondern darum, die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, also im Wesentlichen um die Abgrenzung zum außerbetrieblichen Bereich (Hinweis E 20. Oktober 2004, 98/14/0126).

Wenn diese Entscheidung auch eine gewerbliche Betätigung betroffen hat, so erscheinen die Aussagen des VwGH auf den Bereich der Vermietungseinkünfte doch insofern übertragbar, als auch hier bei der Beurteilung der Zuordenbarkeit einer Betätigung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 2 Abs.3 EStG aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Steuerpflichtigen in der Vorbereitungsphase zu schließen ist, ob seine Absicht auf die (Wieder-) Aufnahme der Vermietung gerichtet ist. Auch für diesen Bereich wird es dabei nicht darum gehen, ob die gesetzten Maßnahmen den Vorstellungen der Behörde von einem wirtschaftlich zweckmäßigen Vorgehen entsprechen. Wie in der zitierten Entscheidung werden auch hier unvorhergesehene Ereignisse, finanzielle Engpässe oder gesundheitliche Probleme bei der Beurteilung nicht unberücksichtigt bleiben können.

Im Sinne der oa. Judikatur ist für die Annahme einer klar erweislichen Vermietungsabsicht des Bw. die Durchführung der erforderlichen Sanierungsmaßnahmen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes als unabdingbares Merkmal nicht gefordert.

Wesentlich ist, ob der Bw. (im Rahmen seiner Möglichkeiten) Maßnahmen gesetzt hat, welche darauf abzielten, das Objekt der weiteren Vermietung zuzuführen. An Hand der Gesamtumstände ist zu beurteilen, ob Art und Ausmaß dieser Maßnahmen für oder gegen eine klare Vermietungsabsicht sprechen. Erst im Rahmen einer allenfalls nachfolgenden Liebhabereiprüfung ist zu klären, ob die vom Bw. konkret gewählte Vorgangsweise auf ein geplantes, positives Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes schließen lässt.

In Bezug auf die Finanzierbarkeit der „erforderlichen“ Sanierungsmaßnahmen sei daran erinnert, dass dem Bw. als Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes durchaus über seine laufenden Einkünfte hinaus Möglichkeiten einer Finanzierung von Sanierungsmaßnahmen am Vermietungsobjekt zur Verfügung stehen (etwa durch Holzschlägerungserlöse oder durch einen Grundstücksabverkauf). Wenn der Bw. im Prüfungsverfahren eine weitere Darlehensfinanzierung in Hinblick auf sein Alter abgelehnt hat, ist daraus unter diesen Umständen noch nicht auf ein Unvermögen zur Finanzierung der durchzuführenden Sanierungsmaßnahmen zu schließen.

Die Aussage der Erstbehörde, dass ein Finanzierungsnachweis „nicht erbracht werden kann“, erscheint aber auch deshalb als voreilig, weil nach den vorliegenden Unterlagen im Prüfungsverfahren nicht einmal feststand, welche Sanierungsmaßnahmen tatsächlich „erforderlich“ waren, noch welche finanziellen Mittel der Bw. dafür aufzubringen hätte.

Nach den Daten zur Schadensvergütung des Landes aus dem Katastrophenfonds hatte der Bw. einen unmittelbaren Hochwasserschaden von 56.700,- S erlitten. In welcher Höhe darüber hinaus Maßnahmen „erforderlich“ waren, um das Objekt wieder einer Vermietung zuzuführen, ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen.

Zu bedenken ist, dass der Bw. bereits bei der Vorprüfung und seither mehrmals, zwar die neuerliche Vermietung des Objekts außer Zweifel gestellt hatte, ohne sich aber darauf festzulegen, ob dies in Form einer Fortführung des ehemaligen Gasthausbetriebes oder als Urlaub am Bauernhof (in beiden Fällen nunmehr mit Schwimmbad) erfolgen sollte. Diese Entscheidung hat aber zweifellos eine wesentliche Auswirkung auf den Investitionsbedarf des Bw. (v.a. Ausstattung der Küche und Gasträumlichkeiten bzw. Zahl und Ausstattung von Fremdenzimmern).

Die Erstbehörde sah auch in der Beurteilung des Bw., das Mietobjekt sei bis zur Beseitigung der Hochwasserschäden nicht vermietbar, ein Zeichen seiner mangelnden Vermietungsabsicht. Dies erscheint nicht nachvollziehbar, zumal sich diese Einschätzung offensichtlich mit jener des Betriebsprüfers nach Durchführung des Augenscheins deckt und auch durch die weiteren Verfahrensunterlagen bestätigt erscheint. Der Bw. hat, wie bereits dargestellt wurde, die geplante Durchführung der Sanierungsmaßnahmen - nach Maßgabe seiner finanziellen Möglichkeiten – im Verfahren mehrmals bekräftigt und auch tatsächlich Maßnahmen gesetzt, die der Verbesserung des Mietobjektes dienen. Dass im Verfahrenszeitraum mit diesen Investitionen die Sanierung des Gebäudes noch nicht abgeschlossen wurde, steht außer Streit. Ebenso bieten die Verfahrensunterlagen aber keine Veranlassung davon auszugehen, die getätigten Investitionen seien im privat genutzten Gebäudebereich erfolgt. Berücksichtigt man die immer wieder festzustellende, durchaus längerfristige Leerstehung der Miet-/Pachträumlichkeiten in der Vergangenheit, so wird durch

das Verfahrensergebnis nicht widerlegt, dass die Investitionen des Bw. als Ausdruck seiner fortgesetzten Vermietungsabsicht zu bewerten sind.

Wenn das FA das Fehlen dieser Vermietungsabsicht aus unterbliebenen Vermietungsbemühungen des Bw. ableitet, so sei festgehalten, dass Handlungen, wie sie der Prüfer vor Augen hatte (Inserieren, Maklerbeauftragung, Korrespondenz mit Interessenten) in Hinblick auf die noch durchzuführenden Sanierungsarbeiten am Mietobjekt wohl wenig sinnvoll gewesen wären. Dass der Bw. die Identität eines angeblichen Pachtinteressenten trotz behördlicher Aufforderung nicht bekannt gegeben hat, kann ihm in dieser Situation nicht zum Nachteil gereichen. Das Unterbleiben einschlägiger Maßnahmen zur Vermietung ist aus Sicht des UFS unter den gegebenen Umständen ebenfalls nicht als Mangel an Ernsthaftigkeit bezüglich der Vermietungspläne des Bw. zu deuten.

In diesem Zusammenhang sei auch auf das VwGH-Erkenntnis vom 13.9.2006, 2002/13/0063 verwiesen, mit welchem der Gerichtshof zu einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation bestätigt hat, dass fehlende Vermietungsbemühungen während einer Sanierungsphase nicht gegen eine ernsthafte Absicht zur Vermietung nach Beendigung der Sanierung sprechen.

Insgesamt wird nach Ansicht des UFS für das Jahr 2000 durch die Verfahrensunterlagen das Fehlen einer eindeutigen Absicht des Bw., zumindest Teile seiner ehemaligen Gasthausräumlichkeiten künftig wieder einer Vermietung zuzuführen, nicht hinreichend widerlegt. Fortdauer, Art und Umfang der getätigten Investitionen lassen unter Berücksichtigung der weiteren Begleitumstände (unzweifelhaft betriebliche Veranlassung gleichartiger Investitionen in den vorangegangenen Jahren, unvorhergesehen zusätzlicher Sanierungsbedarf durch Hochwasserschäden, alters- und einkommensbedingt beschränkte Liquidität zur Finanzierung von Sanierungsmaßnahmen, zum Teil längere, doch vorübergehende Leerstellungsphasen auch in der Vergangenheit) nicht auf eine endgültige Beendigung der Nutzung des bisherigen Mietobjekts zur Einkünfteerzielung schließen.

Dabei ist nicht zuletzt die familiäre Situation des Bw. zu berücksichtigen, dessen im Jahr 2000 13jährige Tochter bei Durchführung der Betriebsprüfung im Jahr 2004 zwar noch in Schulausbildung gestanden war, deren Entscheidung über ihre spätere Berufsausübung aber innerhalb der nächsten Jahre fallen würde. Wenn der Bw. im Zuge der Betriebsbesichtigung gegenüber dem Betriebsprüfer darauf verwiesen hatte, er mache die weitere Nutzung von der beruflichen Entscheidung seiner Tochter abhängig, so spricht auch dies - vor dem Hintergrund seiner im weiteren Prüfungsverfahren getätigten Äußerung, wonach für die künftige Verwendung der ehemaligen Gasthausräumlichkeiten nur eine Vermietung in Frage komme – gegen eine Beurteilung der bis dahin erfolgten Investitionen als private Vermögensanlage.

Dies unterstreicht nicht zuletzt das Vorbringen des Bw. im Rechtsmittelverfahren zur ESt-Vorauszahlung 2006, in welchem er auf die zwischenzeitige Bewirtschaftung seines Betriebes durch die Tochter hingewiesen hatte. Da die betroffene Liegenschaft bis heute im Alleineigentum des Bw. steht, ist davon auszugehen, dass die (offenbar nur vorübergehende) Betriebsführung durch die Tochter im Rahmen eines Miet- oder Pachtverhältnisses erfolgt war. Eine allenfalls aufgrund des im Jahr 2007 begonnenen Lehrverhältnisses der Tochter erforderliche Neubeurteilung der Verhältnisse, bleibt für das anhängige Verfahren jedenfalls ohne Auswirkung.

Aus Sicht des UFS zeigt das Verfahrensergebnis, dass der Bw. die Investitionen im Jahr 2000 auf Basis einer grundsätzlichen Entscheidung zur fortgesetzten Verwendung des strittigen Mietobjekts für die Einkünfteerzielung getroffen hatte. Offen war zu dieser Zeit allerdings die konkrete Form der künftigen Nutzung gewesen (Vermietung zum Betrieb eines Gasthauses oder als Urlaub am Bauernhof durch die Tochter oder durch Fremdmieten). Da die vom Bw. gesetzten Sanierungsmaßnahmen aber jeder Form der in Frage kommenden Einkünfteerzielung dienlich waren, spricht die ausstehende Entscheidung über die konkrete Form der künftigen Vermietung nicht gegen eine dem Grunde nach ertragsteuerlich relevante Betätigung des Bw. im Jahr 2000. Insofern teilt der UFS die Beurteilung der Erstbehörde nicht.

Dies bedeutet nun aber noch nicht, dass die vom Bw. gesetzten Maßnahmen zur neuerlichen Vermietung der Räumlichkeiten auch für eine Einkünfteerzielung im Sinne der Liebhabereiverordnung sprechen.

Nach der Aktenlage ist das Mietobjekt des Bw. unzweifelhaft dem Bereich des § 1 Abs.1 LVO zuzuordnen (knapp 620 m² Gesamtnutzfläche, davon mehr als 2/3 auf den ehemaligen Gasthausbetrieb entfallend). Die Klärung, ob ab dem Jahr 2000 tatsächlich eine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn vorgelegen war, hat daher anhand einer Prüfung nach den Vorgaben § 2 Abs.3 LVO zu erfolgen, durch welche festgestellt wird, ob die vom Bw. konkret gewählte Form der Bewirtschaftung auf dessen Absicht, ein positives Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes zu erzielen, schließen lässt.

Da die Erstbehörde davon ausgegangen ist, dass die Betätigung des Bw. im Prüfungszeitraum von vorne herein nicht den Einkunftsarten des § 2 Abs.3 EStG zuzuordnen war, hat sie Sachverhaltsfeststellungen unterlassen, aufgrund welcher eine Beurteilung nach § 1 Abs.1 iVm. § 2 Abs.3 LVO möglich wäre (insbesondere konkrete Feststellungen zu den vom Bw. für die neuerliche Vermietung geplanten Sanierungsmaßnahmen, des dafür erforderlichen Finanzbedarfs und des zugehörigen Plans zur Mittelaufbringung, mit anschließender Überprüfung der Erfolgsaussichten an Hand einer Prognoserechnung). Art und

Umfang der für diese Einschätzung erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen gehen über den Rahmen einer Ergänzung des Beweisverfahrens durch die Rechtsmittelbehörde hinaus. Der Einkommensteuerbescheid 2000 war deshalb gemäß § 289 Abs.1 BAO aufzuheben und die Sache zur Durchführung der zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft im Sinne der § 1 Abs.1 und § 2 Abs.3 LVO erforderlichen Ermittlungen (§ 115 Abs.1 BAO) zurückzuverweisen.

Graz, am 6. April 2009