



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes 728, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2002 entschieden:

1. Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer für den Zeitraum 1998 bis 2002 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1998 bis 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2002 wird gemäß § 256 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, als gegenstandslos erklärt.

Entscheidungsgründe

Ab dem Veranlagungsjahr 1994 erklärte der im Mai 2010 verstorbene Berufungswerber (Bw.) neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auch solche aus Vermietung und Verpachtung eines Objektes in Plz U, Adresse.

Die in den Jahren 1994 bis 2007 vom Bw. mit der Vermietung und Verpachtung in Zusammenhang stehenden und in der jeweiligen Jahreserklärung ausgewiesenen Einkünfte, Umsätze und Vorsteuern stellen sich wie folgt dar:

	Einkünfte, +/-	Umsätze 10 %	Umsätze 20 %	Vorsteuern
1994 (in ÖS)	-21.013,00	---	---	461,00
1995 (in ÖS)	-7.635,00	---	---	920,00
1996 (in ÖS)	-77.403,00	---	---	6.125,00
1997 (in ÖS)	-98.644,00	---	---	2.725,00
1998 (in ÖS)	-168.860,00	---	---	54.889,00
1999 (in ÖS)	-128.170,00	---	---	3.206,00
2000 (in ÖS)	-150.922,00	---	---	35.797,00
2001 (in ÖS)	-170.744,00	---	---	7.663,00
2002 (in €)	-3.073,00	---	8.320,00	301,20
2003 (in €)	-9.169,00	---	---	795,88
2004 (in €)	-11.741,17	---	---	1.263,00
2005 (in €)	-9.910,00	---	---	485,00
2006 (in €)	-12.035,00	---	---	730,89
2007 (in €)	-11.563,00	---	500,00	2.017,00

Mit **Einkommen- und Umsatzsteuerbescheiden für 1994 und 1995** vom 8. September 1997 wurden die Veranlagungen durch das Wohnsitzfinanzamt ebenso erklärungsgemäß durchgeführt wie mit den Bescheiden betreffend **Einkommen- und Umsatzsteuer für 1996 und 1997** vom 15. September 1997 bzw. vom 20. November 1998. Diese Abgabenbescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Bescheiden vom 7. Dezember 1999, vom 3. Mai 2000 und vom 24. April 2001 wurden für den Bw. die **Einkommen- und Umsatzsteuer für 1998 bis 2000** den Erklärungen folgend vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO festgesetzt, weil der Umfang der Abgabenpflicht aufgrund des Ermittlungsverfahrens noch ungewiss sei.

Im Rahmen der Veranlagung zur **Einkommen- und Umsatzsteuer 2001 und 2002** – vom Bw. eingereicht am 24. Juni 2002 bzw. am 16. Juni 2003 – ersuchte das Finanzamt den Bw. mit Vorhalt vom 23. August 2002 um nachstehende Ergänzungen (ESt-Akt 2002, AS 24):

"... Nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, kommen als Einkunftsquelle in Betracht und sind mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen.

Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen, oder mangelt es bei einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinne vor.

Sie haben bisher bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Überschuss der Werbungskosten in Höhe von ÖS 823.391,-- erzielt. Innerhalb von 23 Jahren muss ein Gesamtüberschuss bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erreicht werden, um von einer Einkunftsquelle ausgehen zu können.

Sie werden daher ersucht, anhand einer Prognoserechnung die Entwicklung für die folgenden 15 Jahre aufzuzeigen."

Die Prognoserechnung übermittelnd gab der Bw. am 19. Mai 2003 bekannt:

In der Absicht sein Einkommen im Ruhestand verbessern bzw. zu erhalten habe der Bw. von der Finanzlandesdirektion Salzburg um ÖS 1.270.230,-- ein Grundstück mit einem sanierungsbedürftigen Haus (ehemaliges Zollhaus U) erworben, um nach der Revitalisierung des Gebäudes Einkünfte daraus zu erzielen.

" ... Meine Planung hinsichtlich meiner Revitalisierung war folgende: Ich wollte jährlich einen Teil sanieren, der in meiner finanziellen Möglichkeit (Eigen- und Fremdkapital) lag.

1997:	<i>Dachreparatur und Spengler</i>	<i>ca.</i>	<i>ÖS</i>	<i>300.000,--</i>
1998:	<i>Fenster erneuern</i>	<i>ca.</i>	<i>ÖS</i>	<i>200.000,--</i>
1999:	<i>Innensanierung</i>	<i>ca.</i>	<i>ÖS</i>	<i>200.000,--</i>
<i>2000 bis 2001:</i>	<i>Heizung</i>	<i>ca.</i>	<i>ÖS</i>	<i>400.000,--</i>
<i>Zusammen</i>			<i>ÖS</i>	<i>1.100.000,--</i>

Demnach hätte im Jahre 2002 bis 2003 mit der Vermietung von 4 bis 6 Wohnungen begonnen werden können, sodass sich in ca. 10 bis 15 Jahren mit Sicherheit ein Überschuss der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung über die Werbungskosten ergeben hätte. ..."

Kurze Zeit nach Beginn der Tätigkeit sei der Bw. schwerwiegend erkrankt und habe den aufgestellten Terminplan deswegen nicht mehr einhalten können. Bei seinem derzeitigen Gesundheitszustand könne er keine Prognose abgeben, sondern müsse abwarten, bis er eine Spenderniere bekomme. Sobald die Gesundheit es erlaube, werde er mit aller zur Verfügung stehenden Kraft an der Verwirklichung seines Vorhabens arbeiten, um ein positives finanzielles Ergebnis zu erreichen.

Nachdem der Bw. durch den Fachvorstand des Finanzamtes (siehe AV vom 24. Juli 2003, ESt-Akt 2003, AS 31) telefonisch in Kenntnis gesetzt wurde, wie eine Prognoserechnung zu erstellen sei, übermittelte der Bw. am 15. September 2003 dem Finanzamt sodann die geforderte Prognoserechnung für sein Vermietungsobjekt (ESt-Akt 2002, AS 32 f) und führte dabei ergänzend aus:

Das Objekt in U sei am 12. Dezember 1995 für Zwecke der Vermietung und Verpachtung angekauft worden und sei der Zustand des Objektes als abgewohnt zu bezeichnen. Der frühere Eigentümer habe sogar den Abbruch des Hauses erwogen. Zum Zeitpunkt des Ankaufes sei das Objekt in vier Wohneinheiten geteilt gewesen. Bei einem Dachgeschoßausbau wäre die Errichtung zwei weiterer Wohnungen mögliche. In der Prognoserechnung werde von vier Wohneinheiten ausgegangen.

<i>Wohnung I</i>	<i>70,99 m²</i>	<i>=</i>	<i>rd. 71 m²</i>
<i>Wohnung II</i>	<i>37,96 m²</i>	<i>=</i>	<i>rd. 38 m²</i>
<i>Wohnung III</i>	<i>72,34 m²</i>	<i>=</i>	<i>rd. 72 m²</i>
<i>Wohnung IV</i>	<i>44,40 m²</i>	<i>=</i>	<i>rd. 44 m²</i>

gesamt vermietbare Fläche	rd. 224 m ²
---------------------------	------------------------

Die Vermietung der angeführten Wohnungen sei ab dem Jahr 2002 bzw. 2003 geplant gewesen. Der geschätzter Nettomietpreis (ohne Betriebskosten) bis 45 m² Wohnungsgröße betrage ÖS 70,-- pro m². Darüber werde der m²-Mietpreis mit ÖS 65,-- angesetzt, somit ergebe sich für das Gesamtobjekt eine monatliche Miete von ÖS 15.035,--, die Jahresmiete betrage ÖS 180.420,--.

Aus der vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung ergebe sich somit, dass ein Gesamtüberschuss im Ausmaß von ÖS 1.076.813 zu erwarten sei. Nach Ansicht des Bw. liege somit eindeutig keine Liebhaberei vor.

Mit einem zusätzlichen Vorhalt vom 19. Februar 2002 (ESt-Akt 2002, AS 52 f) ersuchte das Finanzamt den Bw. einen Gebäudeplan vorzulegen und zu den Fragenkomplexen

1. *Finanzierung und Zinsen,*
2. *Vermietung und Verpachtung (Prognose),*
3. *Renovierung (Sanierung) sowie*
4. *Gesundheitszustand*

ergänzend Auskunft zu erteilen.

In Beantwortung des Vorhaltes legte der Bw. einen Gebäudeplan des Bestandsobjektes vor und führte zu den einzelnen Fragenkomplexen ergänzend aus:

Betreffend *Finanzierung und Zinsen* sei festzuhalten, dass die für den Ankauf des Objektes in U eingesetzten Fremdmittel ÖS 650.000,-- betragen haben. Diese Fremdmittel setzen sich aus Darlehen bzw. Krediten in Höhe von ÖS 50.000,-- von AS jun. (Sohn), in Höhe von ÖS 150.000,-- von IG (Tochter), in Höhe von ÖS 150.000,-- PG (Schwiegersohn), in Höhe von ÖS 150.000,-- von IS (Ehegattin) und in Höhe von ÖS 150.000,-- von KA (Tochter) zusammen. Sämtliche weiteren Ausgaben für Investitionen sowie für den Ankauf habe der Bw. aus Eigenmitteln finanziert.

Die Rückzahlung dieser mit 6,5 % verzinsten mündlichen Darlehensverträge erfolge nach Maßgabe des Vorhandenseins der finanziellen Mittel im Rahmen der Vermietung des Bestandsobjektes, sodass bisher noch keine Rückzahlung erfolgt sei.

Hinsichtlich *Vermietung und Verpachtung (Prognose)* sei festzuhalten, dass noch keine Mietverträge abgeschlossen und dementsprechend auch noch keine Mieteinnahmen erzielt wurden, weil die Reaktivierung des Gebäudes noch nicht abgeschlossen sei, um Wohnungen vermieten zu können.

Den Themenbereich *Renovierung (Sanierung)* ergänzend führte der Bw. aus, dass von ihm das Dach erneuert und neue Fenster eingesetzt worden seien. Rund um das Gebäude habe man Parkplätze in genügender Anzahl für Mieter (evtl. Busse) errichtet und asphaltiert. Außerdem sei bei der Dachreparatur die Möglichkeit zum Ausbau von zwei weiteren Wohneinheiten (Mansarden) geschaffen worden.

Nach Ansicht des Bw. werde bei seiner Kalkulationen mit den veranschlagten Beträgen das Auslangen gefunden; der Innenausbau der Wohnungen bestehe praktisch nur aus der Erneuerung der elektrischen Anlagen, der Erneuerung der Nassgruppe und Renovierung der Zimmer.

Die Renovierung und Instandsetzung des Objektes sei auf einen guten, dem Alter entsprechenden Gesundheitszustand ausgelegt und sei in erster Linie die Überwachung der baulichen Tätigkeiten durch den Bw. vorgesehen gewesen. Jedes Jahr wollte der Bw. ein gewisses Penum an Instandsetzungsarbeiten erfüllen. Seinen *Gesundheitszustand* erklärend halte der Bw. fest, dass etwa im Laufe des Jahres 1999 seine Gesundheit begonnen habe massiv nachzulassen (Nieren- und Kreislaufprobleme). Im Oktober 2002 habe der Bw. am Herzen drei Bypässe erhalten, um damit auch eine Nierentransplantation vorzubereiten. Zur Zeit gehe der Bw. drei mal pro Woche zur Dialyse und könne daher keine zeitlichen Prognosen über eine positive Änderung des Gesundheitszustandes und damit auch für die Beendigung der Renovierung seines Objektes abgeben.

Bei der "*großen Vermietung*", welche nach Ansicht des BMF ab drei Wohnungen vorliege, seien Abgaben endgültig festzusetzen, weil die Abgabepflicht nicht von der objektiven Ertragsfähigkeit abhänge. Im Falle des Bw. sei jedoch auch diese objektive Ertragsfähigkeit gegeben, insbesondere in einem Zeitraum von 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Auch bei Überschreiten des Zeitraumes von 28 Jahren dürfe nicht automatisch Liebhaberei angenommen werden, sondern es müsste eine Kriterienprüfung stattfinden, warum es zu einer Überschreitung gekommen sei.

Mit Bescheiden vom 30. August 2004 setzte das Finanzamt die Einkommen- und Umsatzsteuer 1998 bis 2000 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig und die Einkommen- und Umsatzsteuer 2001 und 2002 erstmals fest. Bei der Einkommensermittlung blieben die Verluste aus Vermietung und Verpachtung steuerlich unberücksichtigt und wurden die erklärten Umsätze sowie die beantragten Vorsteuern jeweils mit € 0,00 festgesetzt.

Mit gesonderter Bescheidbegründung gleichen Datums (ESt-Akt 2002, AS 85 – 94) legte das Finanzamt seine Entscheidung begründend dar:

"Mit Kaufvertrag vom 21.12.1995 wurde von Ihnen die Liegenschaft EZ 123, Grundbuch 45678 U gekauft. Erst am 3.6.1997 wurde dann beim Finanzamt S eine Steuernummer

betreffend die Einkommen- und die Umsatzsteuer beantragt. Als Grund für den Antrag auf Vergabe einer Steuernummer wurde damals im Fragebogen die Vermietung und Verpachtung des auf der oben angeführten Liegenschaft befindlichen Gebäudes angegeben. Gleichzeitig mit dem Antrag auf Vergabe einer Steuernummer wurde ein Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG) abgegeben. Nach der Vergabe der Steuernummer wurden in weiterer Folge am 21.8.1997 für die Jahre 1994 bis 1996 Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen, mit denen erstmals Verluste und Vorsteuern, die mit dem Ankauf und der Sanierung des Gebäudes Adresse im ursächlichen Zusammenhang stehen, geltend gemacht worden sind, abgegeben. In den Folgejahren wurden für die Jahre 1997 bis 2002 ebenfalls Steuererklärungen, mit denen lediglich ebenfalls Verluste und mit Ausnahme der Umsatzsteuererklärung 2002 ausschließlich Vorsteuern erklärt bzw. beantragt worden sind, eingereicht.

Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung des Gebäudes wurden in den betreffenden Jahren keine erzielt. Lediglich im Jahr 2002 wurde laut Steuererklärung eine Zahlung der Bundesstraßenverwaltung in Höhe von 8.320,11 € vereinnahmt."

Bis zum jetzigen Zeitpunkt habe der Bw. keine Mietverträge unterfertigt und demnach auch keine Mietumsätze erzielt, da die Revitalisierung des Gebäudes noch nicht abgeschlossen worden sei.

"Entsprechend der Fragenbeantwortung vom 15.3.2004 war beim Erwerb des Gebäudes in erster Linie geplant, dass Sie lediglich die Überwachung der baulichen Tätigkeit übernehmen. Eine manuelle Tätigkeit durch Ihre Person war nie vorgesehen. Weiters wurde in diesem Schreiben ausgeführt, dass es geplant war, nachdem Sie sich nach dem Kauf "einige Zeit" erholt haben, jedes Jahr ein "gewisses" Pensum an Instandsetzungsarbeiten vornehmen werden. Dieses Pensum sah, wie im Schreiben vom 19.5.2003 ausgeführt wurde, so aus, dass beginnend im Jahr "1997" jährlich im Rahmen der "finanziellen Möglichkeit" (Eigen- und Fremdkapital) ein Teil saniert werden sollte. Die Sanierung sollte erst 1997 mit dem Dach beginnen, 1998 sollte der Austausch der Fenster, 1999 der Innenausbau und 2000 bis 2001 der Einbau einer Heizung erfolgen. Für die gesamte Sanierung wurden und werden dabei lediglich ÖS 1.100.000,-- einkalkuliert. Diese selbst vorgegebenen bzw. kalkulierten Gesamtsanierungskosten sollen durch "äußerste Sparsamkeit" und eine "entsprechende Ausführung" erreicht werden (siehe Schreiben vom 15.3.2004). Die Finanzierung der zukünftigen Sanierungsarbeiten (Investitionen) sollen nur (soweit vorhanden) mit Eigenmitteln erfolgen. Lediglich für die Heizungsanlage ist eventuell ein Zufluss von Fremdmitteln angedacht.

In diesem Schreiben wurde ferner der derzeitige Baufortschritt insofern skizziert, als derzeit im Gebäude noch die Erneuerung der elektrischen Anlagen, die Erneuerung der Nassgruppen in den einzelnen Wohnungen, die Renovierung der Zimmer und der Einbau der Heizung nötig wären, bevor man mit der Vermietung und Verpachtung der Wohneinheiten im Gebäude beginnen könnte.

Als Grund für die bisher nicht fertig gestellte Renovierung des Gebäudes bzw. Sanierung der Wohnungen und die dadurch noch nicht erfolgte Vermietung derselben wurde Ihr schlechter Gesundheitszustand angeführt. Laut eigenen Angaben hat sich Ihr Gesundheitszustand ab dem Jahr 1999 ("circa 1999") verschlechtert (im Schreiben vom 6.10.1999 wurde von Ihnen mitgeteilt, dass Sie sich gerade nach einem Herzinfarkt auf Rehabilitation befinden). Im Oktober 2002 wurden drei Bypässe am Herzen gesetzt. In weiterer Folge ist auch eine Nierenkrankheit aufgetreten, die derzeit (März 2004) drei mal pro Woche eine Dialyse notwendig macht.

Im Ermittlungsverfahren wurde Ihrerseits die Vermietungsabsicht des Gebäudes bzw. der darin herzustellenden bzw. zu sanierenden Wohnungen behauptet.

Der Zeitpunkt der Fertigstellung bzw. der tatsächliche Beginn der Vermietung und Verpachtung kann jedoch laut eigenen Aussagen auf Grund Ihres Gesundheitszustandes weder angegeben noch prognostiziert werden."

Rechtlich führte das Finanzamt Folgendes dazu aus:

"a) Vermietung und Verpachtung – Vermietungsabsicht Kosten der Sanierung und Instandsetzung (Revitalisierung) für ein bestimmtes zur Einkünftezielung bestimmtes Objekt können unter Umständen auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (das heißt vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüber stehen. Andererseits sind aber abzugsfähige Werbungskosten aus der Vermietung und Verpachtung dann nicht anzunehmen, wenn ein Objekt überhaupt nicht als Einkunftsquelle angesehen werden kann.

Aufwendungen, die für ein solches Objekt getätigt werden, sind vielmehr steuerlich unbeachtliche Kosten einer Vermögensanlage. Diese Abgrenzung, ob Aufwendungen für eine bloße Vermögensanlage oder steuerlich beachtliche Werbungskosten vorliegen, kann dann Schwierigkeiten bereiten, wenn aus einem Gebäude noch keine Mieteinnahmen erzielt werden, nach den Behauptungen des Steuerpflichtigen aber jedoch später einmal erzielt werden sollen. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist das Vorliegen von steuerlich beachtlichen Werbungskosten nur dann anzunehmen, wenn die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als klar erwiesen anzunehmen ist. Nach Ansicht des VwGH reichen bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung und Verpachtung nicht aus. Der auf Vermietung und Verpachtung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung des Gebäudes bzw. der Räumlichkeiten bloß eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten ist. Entscheidungswesentlich ist daher, ob eine ernsthafte Vermietungs- und Verpachtungsabsicht als klar erwiesen angesehen werden kann. Diese kann einerseits in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aber auch auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehende, Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Hierbei ist eine zeitpunktbezogene Betrachtungsweise erforderlich.

Abzustellen ist dabei ausschließlich auf das von Ihnen nach außen hin Dritten gegenüber erkennbare Verhalten.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die von Ihnen behauptete Absicht der Vermietung und Verpachtung der im Gebäude befindlichen Wohnungen, auch bei Berücksichtigung der Verschlechterung Ihres Gesundheitszustandes, keinesfalls als klar erwiesen bzw. nicht als durch sonstige, über die Absichtserklärung hinausgehende, Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehend, anzusehen.

Nach hier amtlicher Auffassung ist bei der steuerrechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts besonderes Augenmerk sowohl auf den Sanierungsverlauf in zeitlicher Hinsicht und der Art und Weise, wie und mit welchen Mitteln, die Sanierung geplant, organisiert, finanziert und bisher tatsächlich vorgenommen wurde, als auch auf den damit verbundenen Anstrengungen Ihrerseits, möglichst rasch die von Ihnen behauptete Vermietung und Verpachtung der Räumlichkeiten zu realisieren bzw. in die Tat umzusetzen um Einnahmen daraus zu erzielen, zu legen.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich ist, sind bereits 1994 im Zusammenhang mit dem im Dezember 1995 abgeschlossenen Kaufvertrag die ersten Aufwendungen angefallen. Dem Kauf ging laut eigenen Angaben eine intensive Planung und Beschäftigung mit dem Kaufobjekt voran.

Nach dem Kaufabschluss im Dezember 1995 wurde jedoch nicht sofort mit der Generalsanierung begonnen, sondern es wurde, auch entgegen der im Schreiben vom 19.5.2003 behaupteten Planung, erst im Spätsommer 1998 die erste große

Instandsetzungsmaßnahme (Dachreparatur) realisiert. Dies obwohl sich der Gesundheitszustand nach eigenen Angaben erst "circa 1999" verschlechtert hatte. Wie aus dem Schreiben vom 15.3.2004 hervorgeht, wollten Sie sich nach dem Kauf "einige Zeit" erholen. Im Ermittlungsverfahren konnten jedoch keine nachvollziehbaren Gründe festgestellt werden, warum mit der Sanierung nicht sofort begonnen bzw. warum diese nicht sofort in Auftrag gegeben worden ist.

Nach der Aktenlage und Ihrer eigenen Darstellung wurden daher in den ersten 3 1/2 Jahren nach Ankauf des Gebäudes bis zur Verschlechterung des Gesundheitszustandes mit Ausnahme der Großreparatur im Jahr 1998 keine größeren Sanierungsmaßnahmen, die auf eine baldige Vermietungsabsicht abzielen, in Auftrag gegeben. In diesem Zusammenhang sind auch die 1996, 1997, 1998 bis zur Verschlechterung des Gesundheitszustandes angefallenen Werbungskosten die neben Reisekosten und Zinsen hauptsächlich beim Einkauf von, in Anbetracht des geplanten Sanierungsvorhabens, Kleinstmengen an Baumaterial (Eisenmaterial, Farben, etc.) sowie in Baumaschinen und -hilfsmittel (Bohrmaschinen, Mauernutfräsen, Bohrhammer etc.) entstanden sind, zu sehen (siehe dazu die Beilagen zu den jeweiligen Einkommensteuererklärungen).

Hätten Sie zum damaligen Zeitpunkt bereits die ernsthafte Absicht, in absehbarer und ökonomisch sinnvoller Zeit Wohnungen zu vermieten bzw. Einnahmen zu erzielen gehabt, wären die Sanierungsarbeiten bereits sofort nach dem Kauf aufgenommen bzw. wären die Bauarbeiten zumindest in den ersten drei Jahren nach dem Kauf in weitaus größerem Umfang in Auftrag (ev. an einen Generalunternehmer) gegeben worden.

An dieser Betrachtungsweise mag auch die erst im Laufe des Jahres 1999 eingetretene Verschlechterung des Gesundheitszustandes nichts zu ändern, da die Rolle, welche Sie sich bei der Sanierung selbst zu gedacht hatten, wie bereits oben erwähnt, nicht in manueller Arbeit sondern in erster Linie in der Überwachung der Bautätigkeit lag bzw. bestanden hat. In diesem Zusammenhang wurde in einem mit Ihnen geführten Telefonat nach dem Grund gefragt, warum die Überwachung der Bautätigkeit bzw. die Bauführung nach der Verschlechterung Ihres Gesundheitszustandes nicht an einen ortsansässigen oder zumindest an eine fach- und sachkundige Person (z.B. einem Baumeister, Generalunternehmer, etc.) übertragen worden ist."

Die in diesem Zusammenhang vorgebrachten Argumente, wonach lediglich der Bw. imstande sei die Bautätigkeiten zu überwachen, weil er über die notwendige Erfahrung, das Fachwissen und die Organisation verfüge, sei für das Finanzamt objektiv nicht nachvollziehbar. Ernsthaftes Vermietungsabsicht könne nicht erkannt werden, andernfalls das Sanierungsvorhaben durch andere fach- und sachkundige Personen überwacht worden wäre.

"Dazu führten Sie aus, dass die Überwachung der Bauarbeiten nur Sie vornehmen könnten und dass Sie darin eine langjährige Erfahrung besitzen. Weiters wurde dazu ausgeführt, dass Sie äußerst sparsam kalkulieren und deshalb seien Ihnen auch die Kosten einer sachkundigen Person, welche die Bautätigkeit statt Ihrer überwachen könnte, zu hoch. Auf die Frage ob diese Kosten nicht günstiger kämen, weil sich dadurch die behauptete Vermietung und Verpachtung früher realisieren lasse bzw. um Jahre früher daraus Einnahmen erzielt werden könnten und dies auch den früheren Wegfall des jährlichen Zinsaufwandes (an Verwandte wurden bis Ende 2002 insgesamt ca. 295.000 ATS Zinsen bezahlt, das sind ca. 23,52% der Anschaffungskosten) zur Folge hätte, wurde lediglich entgegnet, dass auf Grund Ihrer Erfahrungen und Ihres Fachwissens die Bauaufsicht und Organisation nur Sie selbst und sonst niemand anderer machen kann. Diese Argumentation ist nach Meinung der Behörde objektiv nicht nachvollziehbar. Läge eine ernsthafte Vermietungsabsicht wirklich vor bzw. wäre das Sanierungsvorhaben, wie von Ihnen behauptet, derart durchdacht und mit realistischen

Kosten geplant, würde die Überwachung der Baumaßnahmen auch eine andere fach- und sachkundige Person vornehmen können.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sprechen deshalb auch diese Umstände ebenfalls gegen ein ernsthaftes Streben Mieteinnahmen in absehbarer Zeit zu lukrieren bzw. gegen eine objektiv erkennbare und nachvollziehbare Absicht das Objekt (Wohnungen) tatsächlich vermieten zu wollen. Dies auch deshalb, da bei entsprechender objektiv nachvollziehbarer Einnahmenerzielungs- und Vermietungsabsicht zumindest spätestens in den letzten 5 Jahren seit Beginn Ihrer Erkrankung die anfangs geplante Organisation der Sanierung (Revitalisierung) des Gebäudes, die Bauführung selbst, die Bauaufsicht usw. nach ihrem Gesundheitszustand ausgerichtet und der geänderten Situation angepasst worden wäre. Tatsächlich wurde aber auch nach Verschlechterung des Gesundheitszustandes am ursprünglichen Sanierungsplan, aus dem selbst, wie bereits oben ausgeführt, keine über bloße Absichtserklärungen hinausgehende Vermietungsabsicht zu erkennen ist, mit Ausnahme des zeitlichen Ablaufes, festgehalten.

Bezeichnend ist in diesem Zusammenhang weiters, dass über 8 1/2 Jahre nach dem Kauf des Objekts und über 9 1/2 Jahre nach dem Anfallen der ersten Ausgaben sich das Objekt nicht einmal annähernd in einem Zustand befindet, um es für die behauptete Vermietung bewerben zu können, geschweige denn dass es tatsächlich bereits vermietet werden kann. Es existieren nach eigenen Angaben auch keine aussagekräftigen Baupläne, Ansichten oder Prospekte, welche den an einer Vermietung interessierten Personen vorgelegt werden könnten, damit sich diese über das zukünftige Aussehen und die Ausstattung der Wohnungen ein Bild machen könnten bzw. mit denen die Wohnungen beworben werden könnten. Soweit amtsbekannt ist, war Anfang Juni 2004 selbst die Zufahrt noch nicht fertig gestellt, weiters waren im Erdgeschoss des Gebäudes Bauschuttkegel ersichtlich. Bis dato konnten daher auch weder Mietverträge oder andere verbindliche Vereinbarungen vorgelegt, noch andere Umstände (Bewerbung, Finanzierung etc.), die auf eine ernsthafte Vermietungsabsicht schließen lassen, namhaft gemacht werden.

Da die Sanierung des Gebäudes sowohl privaten Zwecken, sowie dem steuerfreien Verkauf nach Ablauf der Spekulationsfrist, als auch der steuerpflichtigen Vermietung dienen kann, ist aus der bloßen Tatsache der Bauausführungen gerade in Verbindung mit der unbewiesenen und auf Grund der bisherigen Vorgangsweise in keinstter Weise nachvollziehbaren Behauptung einer Vermietungsabsicht, die Begründung einer Einkunftsquelle und die Unternehmereigenschaft Ihrerseits nicht zwingend abzuleiten.

Da eine ernsthafte Vermietungsabsicht in den betreffenden Jahren nicht erkennbar ist, kann daher weder eine Einkunftsquelle noch eine Unternehmereigenschaft angenommen werden. Die geltend gemachten Verluste und Vorsteuern bleiben daher bei der Berechnung der Einkommen- und Umsatzsteuer außer Ansatz. ..."

Mit Schriftsatz vom 4. Oktober 2004 erhab der Bw. gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2002 vom 30. August 2004 Berufung und beantragte diese Bescheide aufzuheben und den Erklärungen gemäß zu erstellen, da gemäß § 1 Abs. 1 und § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei nicht vorliege und der Betrieb als ausschließlich gewinnorientiertes Unternehmen, bei dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Beobachtungszeitraum bei weitem die Werbungskosten überwiegen, anzuerkennen sei.

Begründend führte der Bw. aus:

" ... Nach § 1 Abs. 1 LVO liegt Einkunftsquellenvermutung vor, wenn die Absicht besteht einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt. Nach § 1 Abs. 2 LVO werden Betätigungen

eingestuft, die im besonderem Maße geeignet sind, durch ihre Nutzung eine besondere Lebensführung zu begründen und besonderen Neigungen der Lebensführung zu dienen, z. B. Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Bei der Prüfung der Liebhaberei ist die objektive Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Die subjektive Gewinnerzielungsabsicht ist nicht ausreichend. ... "

Die objektive Gewinnerzielungsabsicht sei ebenso vorliegend wie die subjektive Absicht durch das Ertragsstreben gegeben sei. An seinem Wohnort habe der Bw. ausreichend Wohnmöglichkeiten, die den persönlichen Wohnbedarf und den seiner Familie decken. Das Objekt in Unken mit seinen 4 – 6 Wohnungen den "persönlichen Neigungen" des Bw. zuzuordnen sei nicht zu erklären.

Bei vor dem 14. November 1997 die Vermietung und Verpachtung begründenden Tätigkeiten sei der Kalkulationszeitraum von 35 Jahren maßgeblich (VO BGBI. 358/1997). Demnach sei in dieser Zeitspanne für das gegenständliche Objekt die objektive Rentabilität gegeben. Erst bei der Reduktion der Erträge pro m² auf ÖS 20,--, wie in der Bescheidbegründung vorgenommen, werde die Gewinnfähigkeit in Frage gestellt und die subjektive Einstellung und Überzeugung des Bw. bekämpft.

Es stimme, dass zwischen der Anschaffung des Objektes und dem Beantragen einer Steuernummer 1,5 Jahre vergangen sind, dennoch brauche es seine Zeit bis alles geregelt werden konnte.

"... Ich war aus gesundheitlichen Gründen dazu nicht in der Lage. Ich war infolge meiner Krankheit 1996 gehunfähig und wochenlang bettlägerig, konnte dann nur mit zwei Krücken gehen. Ich war in zweifacher Hinsicht gehindert, die Sanierung meines Bestandsobjektes zu beginnen. Erstens aus gesundheitlichen, unvermuteten, schweren, nicht kalkulierbaren Unwägbarkeiten und zweitens infolge der hohen Anschaffungskosten (ca. ATS 1,4 Millionen samt Abgaben und Steuern) war ich vorerst nicht in der Lage auch finanziell die Sanierung zu Beginnen. Als ich wieder halbwegs gehen konnte begannen Probleme mit dem Herzen, die sich allmählich gesteigert haben. ... Mir wurden dann drei Bypässe am Herzen gesetzt. Außerdem haben sich einige Zeit vorher meine Nierenwerte krankhaft verschlechtert, sodass ich an weiteren, unvorhergesehenen Unwägbarkeiten zu leiden hatte und ich ständig bei meinen Sanierungsarbeiten am Bestandsobjekt innerhalb kürzester Frist umdisponieren musste. ... "

Der Vorwurf in der Bescheidbegründung, wonach der Bw. keine Einnahmen erzielt habe, sei nicht stichhaltig, denn ein Haus könne erst dann bezogen werden, wenn es fertig gebaut ist. Die Vermietung von unrenovierten und unsanierten Wohnungen hätte eine Sanierung und Instandsetzung nur unmöglich gemacht.

Auch die in der Bescheidbegründung erhobene Kritik, der Bw. habe nur Kleinstmengen an Baumaterial angeschafft und verarbeitet sei vollkommen unrichtig. Die Dachziegel zur Erneuerung des Daches (ca. 300 m²) wiegen etwa 15 Tonnen, so habe man auch bei der Sanierung des Dachstuhls etwa 20 m³ Holz verarbeitet und belaufen sich die Dachrinnen auf

etwa 110 Laufmeter. Diese Mengen an verarbeitetem Material hätten die ausführenden Firmen und Bauunternehmen angeschafft und habe der Bw. auch in den jeweiligen Steuererklärungen angeführt.

Betreffend der Zufahrt bleibe festzuhalten, dass eine Zufahrt bereits vorhanden und nicht fertig zu stellen war. Ein Zollamt ohne ordentlicher Zufahrt wäre nicht denkbar gewesen. Ebenso lasse das Vorhandensein eines Bauschuttkegels, darauf schließen, dass intensiv am Bau gearbeitet und saniert werde.

Die Sanierung des Gebäudes diene keinen privaten Zwecken oder dem steuerfreiem Verkauf, sie diene ausschließlich und seit der Anschaffung der steuerpflichtigen Vermietung.

" ... Ich habe nie eine andere Absicht gehabt und weiß auch nicht, wie so eine Absicht ausschaut, denn ich war immer mit meiner ganzen Kraft und meinem Können bestrebt bei der Vermietung und Verpachtung in Summe Gewinn objektiv und subjektiv zu erzielen. ... "

Hinsichtlich der Lage des Objektes sei festzuhalten, dass es im Zentrum eines großen Fremdenverkehrsgebietes liege, welche Touristen und Besucher Sommer wie Winters anziehe. Salzburg, Bad Reichenhall, Zell am See, Saalfelden, Berchtesgaden und auch Königssee liegen in der Nähe von Unken und lassen diesen Ort attraktiv erscheinen. Sobald fertig gestellt würden sich für die die Wohnungen Mieter finden.

Die in der Bescheidbegründung angeführten Mietpreise in Höhe von ÖS 20,-- bis 25,-- entsprechen nicht der Realität, da dem Bw. bei Besichtigungen des Objektes schon mehrmals € 10,-- pro Tag und Bett angeboten worden seien. Selbst auf unkomfortablen Schutzhütten in den Bergen zahle man € 5,-- pro Übernachtung und ergebe eine Prognoserechnung mit diesem Ansatz einen positiven Überschuss. Die vom Bw. vorgelegte Prognoserechnung stelle sich somit als korrekt dar.

" ... Sobald sich mein Gesundheitszustand bessert und meine Unwägbarkeiten wegfallen, wenn ich eine Spenderniere bekomme, werde ich selbstverständlich mit voller Energie den Bau fertig führen. ... "

Abschließend werde ausgeführt, dass der Bw. schon seit längerem eine lukratives Objekt gesucht habe, um damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Ein komplett fertiges Haus mit 4 – 6 Wohnungen zu kaufen sei dem Bw. zu teuer gewesen, sodass bei einem zu erwerbenden Objekt ein geringerer Kaufpreis mit einer folgenden Sanierung als Voraussetzung eingeplant gewesen sei. Diesen Eigenschaften habe das Objekt in U entsprochen und habe der Bw. dieses nach Besichtigung und langwieriger Vertragsverhandlungen von der Finanzlandesdirektion im Dezember 1995 erworben. In Gesprächen mit den Vertretern der Gemeinde U im Juni 1993 hätten diese für die sehr gute Lage einen m²-Preis für Baugrund in Höhe von ÖS 800,-- als gerechtfertigt angesehen.

Der Bw. beantrage die Betätigung an den äußeren Umständen (objektives und subjektives Gewinnstreben), die das absolute Gewinnstreben bezeugen und somit Liebhaberei ausschließen zu beurteilen, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Abgaben dieser Jahre erklärungsgemäß festsetzen.

Im Rahmen der Zeugeneinernahme des JP vor dem unabhängigen Finanzsenat am 12. April 2010 sagte dieser aus, ein ehemaligen Arbeitskollege des Bw. gewesen zu sein.

Beide – der Bw. und er – hätten unabhängig voneinander die Ausschreibung des alten Zollamtes in Unken in der Wiener Zeitung zu Beginn des Jahres 1993 gelesen und darüber diskutiert, ob dieses Objekt interessant sein könnte. Im Juni 1993 hätten sie sodann im Beisein eines Vertreters der Zollbehörde dieses besichtigt.

Der erste Eindruck sei der eines abbruchreifen Gebäudes gewesen. Als dringend sanierungsbedürftig habe sich das Dach erwiesen und habe man keine Wasserversorgung und keinen Kanalanschluss vorgefunden. Für beide sei klar gewesen zumindest ÖS 1,7 Mio (netto USt) für Investitionen bzw. Großreparaturen – unabhängig vom Kaufpreis – in das Gebäude tätigen zu müssen, um es in einen nutzbaren Zustand zu bringen.

Verschiede Überlegungen und Planungen hinsichtlich Lärmschutzfenster, Kaltdach, Althaussanierungskredit des Landes Salzburg, Wärmeschutzmaßnahmen seien angestellt worden und habe man bei den entsprechenden Stellen Auskünfte, Unterlagen und Informationsmaterial eingeholt.

" ... Wir planten das Objekt in nutzbaren [Zustand] zu bringen und 4 Wohnungen darin unterzubringen. Ich hatte kein Interesse an einer privaten Eigennutzung der Wohnungen und war von uns auch nicht an eine Parifizierung des Objektes gedacht. Der Ursprungsgedanke war, so weit mir erinnerlich, eine gemeinsame (Hausgemeinschaft) Beteiligung, wir wollten die Wohnungen vermieten. Zum damaligen Zeitpunkt (im Jahr 1993) gab es nach meinem Dafürhalten keinen Grund anzunehmen, der Bw. wollte nicht vermieten. Über andere Nutzungsformen wurden damals keine Gedanken und Planungen gemacht. Unter nachstehenden Voraussetzungen haben wir gemeinsam Renditeberechnungen angestellt (4 Wohnungen ganzjährige Vermietung, Sanierungsdauer von etwa 2 Jahren, Sanierungsförderung und Zuschuss für Lärmschutzmaßnahmen, Kaufpreis von etwa ÖS 600.000). Nach unseren (detaillierten) Kalkulationen hätte sich die Vermietung sodann selbst finanziert und hätte sich als tragfähig herausgestellt. Nach etwa 15 Jahren war von uns ein Gesamtüberschuss geplant."

Aufgrund dieser Überlegungen habe man am 18. Juni 1993 der Zollbehörde, die Finanzlandesdirektion Salzburg, sodann ÖS 600.000,-- als Kaufpreis für das Objekt angeboten. Eine Erhöhung des gemeinsam angeboten Kaufpreises um bis zu 10 % wäre noch akzeptabel gewesen. Nachdem die Finanzlandesdirektion Salzburg bis zum Dezember 1993 das Anbot nicht annahm, sei klar gewesen, dass die Finanzlandesdirektion Salzburg einen wesentlich höheren Kaufpreis erzielen wollte. Somit sei der Zeuge aus dem gemeinsamen Projekt ausgeschieden.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2010 nahm das Finanzamt zur Zeugenaussage Stellung und hielt im Wesentlichen fest, dass eine Vermietungsabsicht des Bw. als Einzelunternehmer durch die Zeugenaussage nicht belegt und vielmehr auf die wirtschaftliche Unsinnigkeit des Projektes hingewiesen werde.

"... In der Folge zeigen die äußerst schleppenden Sanierungsmaßnahmen und der Umstand, dass 16 Jahre nach Erwerb des Objektes noch immer keine Vermietung stattfindet unzweifelhaft, dass nie Vermietungsabsicht des Bw. vorlag. Im gegenständlichen Verfahren sind die Jahre 1998 bis 2002 zu beurteilen. Die Aussagen des Zeugen betreffen die Absichten im Jahr 1993. Aber auch 1993 wäre der Zeuge nur unter bestimmten Voraussetzungen bereit gewesen das Objekt mitzuerwerben und für eine Vermietung zu sanieren: ... Die Aussage des Zeugen, dass es im Jahr 1993 für ihn keinen Grund gab anzunehmen, der Bw. wolle nicht vermieten, belegt nicht die Unternehmereigenschaft in den Jahren 1998 – 2002. In einem Zeitraum von fünf Jahren könnte durch diverse Umstände (z.B. finanzieller oder gesundheitlicher Natur) eine ursprüngliche Vermietungsabsicht wieder verworfen worden sein. Der Umstand, dass der Bw. ohne Fremdkapitaleinsatz und ohne professionelle Hilfe die Sanierung des Objektes betrieben hat und nach mehr als zehnjähriger Renovierungszeit noch immer keine konkreten Handlungen zur Vermietung des Objektes gesetzt hat, deutet darauf hin, dass im strittigen Zeitraum nicht das Erzielen von Mieteinnahmen, sondern die Vermögensschaffung die Beweggründe für die Sanierung des Objektes waren."

Am 7. August 2010 zogen die Erben des Bw. die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach Zurückziehung der Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Einkommensteuer 1998 - 2002 durch die Erben des Bw. stellt sich im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren – nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates – nunmehr die Frage des Beginnes der Unternehmertätigkeit des Bw. im Sinne der Umsatzsteuergesetzes als strittig dar.

Gemeinsam mit einem Arbeitskollegen wurde der Bw. im Frühjahr 1993 auf die Ausschreibung des Verkaufes des alten Zollhauses in U, etwa xvz km vom Familienwohnsitz des Bw. entfernt, durch die Finanzlandesdirektion Salzburg aufmerksam. Nach Besichtigung des Objektes – dieses stellte sich als äußerst sanierungsbedürftig dar – planten beide dieses Objekt zusammen zu erwerben, unter Inanspruchnahme von Landesförderungen (Lärmschutz) innerhalb von zwei Jahren zu renovieren und in weiterer Folge sodann mit den darin errichteten und sanierten vier Wohnungen ganzjährig zu vermieten. An eine Parifizierung des sanierten Gebäudes und den Verkauf einer oder mehrerer Wohnungen bzw. an eine private Nutzung der Wohnungen war vom Bw. und seinem damaligen Partner nicht gedacht. Andere Nutzungs- bzw. Verwertungsmöglichkeiten als die Vermietung der Wohnungen wurden nicht in Betracht gezogen. Unter diesen Voraussetzungen, so kalkulierten die Partner, wäre die Vermietung rentabel gewesen.

Beide Partner boten der Finanzlandesdirektion Salzburg im Juni 1993 zusammen in einem Kaufangebot ÖS 600.000,-- für das alte Zollhaus – somit ÖS 300.000 für jeden. Nachdem bis zum Dezember 1993 das Angebot durch die Finanzlandesdirektion Salzburg nicht angenommen wurde, verlor der Partner des Bw. das Interesse an diesem Projekt und schied aus dem Bieterverfahren aus, weil die Finanzlandesdirektion beim Veräußern des alten Zollhauses einen höheren Verkaufserlös erzielen wollte. Nach Ansicht des Partners des Bw. wäre eine lediglich 10 %-ige Überschreitung des Kaufpreises für das Objekt für ihn noch wirtschaftlich interessant gewesen.

Der Bw. hingegen verfolgte nunmehr das mit seinem ehemaligen Partner gemeinsam geplante Projekt alleine weiter und erwarb im Dezember 1995 das alte Zollhaus um ÖS 1.200.000,-- somit um das Doppelte als ursprünglich im gemeinsam mit seinem damaligen Partner abgegebenen Kaufanbot vom 18. Juni 1993. Da der Bw. das Projekt alleine realisieren wollte und für das alte Zollhaus höherer Anschaffungskosten tätigen musste, beabsichtigte der Bw. die zukünftigen Investitionen aus Eigenmitteln zu tätigen und einen Anteil der Arbeiten zum Teil in Eigenregie zu erledigen, um dadurch die Rentabilität des Projektes mit Fremdkapital und Kreditzinsen nicht zu gefährden. Auf jeden Fall wollte der Bw. die Überwachung der baulichen Maßnahmen selbst vornehmen, einerseits um auch auf diese Art finanzielle Mittel für die Sanierung des Gebäudes sicherzustellen, andererseits um von den ausführenden Baufirmen nicht übervorteilt zu werden.

Das ursprünglich gemeinsam mit seinem Partner erarbeitete Konzept des Bw. der Sanierung und der folgenden Vermietung der vier errichteten Wohneinheiten erfuhr keine Änderung und erfolgte auch eine Sanierung des Gebäudes in diese Richtung, wie sich aus dem vorgelegten Plan ergibt (Dauerbelege ESt-Akt, AS 67 – 68). Eine baubehördliche Bewilligung der örtlichen Baubehörde für die Sanierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen war nicht erforderlich, da die geplanten Maßnahmen lediglich den Innenausbau des Gebäudes betrafen.

Diese Feststellungen ergeben sich einerseits aus den wiederholten Ausführung des Bw. im Zuge des abgabenrechtlichen Ermittlungsverfahrens und dessen Berufungsvorbringen, andererseits aus der vor dem unabhängigen Finanzsenat zeugenschaftlich getätigten Aussage des ehemaligen Partners des Bw. vom 12. April 2010. Dieser schlüssigen und glaubwürdigen Zeugenaussage misst der unabhängige Finanzsenat einen erhöhten Realitätsbezug bei, weil ein wirtschaftliches und rechtliches Interesse des Zeugen am Ausgang des Rechtsmittelverfahrens nicht zu erkennen ist.

Am 3. Juni 1997 gab der Bw. dem Finanzamt den Beginn seiner Vermietungstätigkeit bekannt und erklärte zugleich, die daraus erzielten Umsätze nach den allgemeinen Grundsätzen des

Umsatzsteuergesetzes Besteuer zu wollen (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994).

Nach Abgabe der Erklärungen (unter anderem) betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1996 wurde die Umsatzsteuer mit Bescheiden vom 8. September 1997 (für 1994 und 1995) bzw. vom 15. September 1998 (für 1997) ebenso erklärungskonform festgesetzt wie die Umsatzsteuer 1997 mit Bescheid vom 20. November 1998. Diese Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Im Rahmen seiner finanziellen Möglichkeiten plante der Bw. 1997 mit der Sanierung des Gebäudes zu beginnen (Dachreparatur und Spenglerarbeiten), 1998 die Erneuerung der Fenster, 1999 die Innensanierung des Gebäudes vorzunehmen und im Jahr 2000 bzw. 2001 mit dem Heizungsbau die Revitalisierung zu abzuschließen, um im Jahr 2002 mit der Vermietung der 4 Wohneinheiten zu beginnen. Diese Feststellung erschließt sich aus den Beantwortungen der Ergänzungersuchen des Bw. vom 19. Mai 2003 (ESt-Akt 2002, AS 24f), vom 15. September 2003 (ESt-Akt 2002 AS 32f) und vom 15. März 2004 (ESt-Akt 2002, AS 56f).

Infolge einer schwerwiegenden Erkrankung – der Bw. musste sich wöchentlich drei mal einer Dialysebehandlung unterziehen – begann die Sanierung des Gebäudes (Großreparatur bzw. teilweise Neuerrichtung des Daches) im Frühjahr 1998. Dies ergibt sich aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 (ESt-Akt 1998, AS 12), in der die vorgenommenen Dacharbeiten aufgelistet wurden. Die Anschaffung und der Einbau der 17 neuen Fenster für das Gebäude erfolgte im September 2000 (ESt-Akt 2000, AS 11f) und wurden bis in den November 2001 verschiedene Maurerarbeiten im Innen- und Außenbereich des Gebäudes verrichtet (ESt-Akt 2001, AS 5).

Zur Veranschaulichung des Fortschrittes der Bau- und Renovierungsarbeiten legte der Bw. am 15. Jänner 2005 22 Farbphotos vor, auf denen die umfassenden Sanierungs- und Baumaßnahmen dokumentarisch festgehalten sind. Neben den bereits erwähnten Großreparaturen des gesamten Daches und der Fenster sind umfangreiche Bagger- und Erdarbeiten an der Böschung auf der Gebäuderückseite ebenso ersichtlich wie Grundierungs- und Asphaltierungsarbeiten im Bereich der Frontseite des Gebäudes. Im Inneren des Gebäudes werden die Neuerrichtung der Stiege in den ersten Stock sowie weitere Sanierungsmaßnahmen dokumentiert.

Wegen der fortschreitenden Verschlechterung des Gesundheitszustandes – Herzinfarkt mit anschließender Rehabilitation, schließlich wurden dem Bw. im Oktober 2002 drei Bypässe am Herzen eingesetzt und erwartete der Bw. auch noch eine Nierentransplantation wegen seiner Niereninsuffizienz – konnte die Revitalisierung und Sanierung des Gebäudes bis zum jetzigen

Zeitpunkt noch nicht fertig gestellt werden und unterblieb daher auch eine Vermietung des Objektes bzw. der Abschluss von Mietverträgen.

Am 5. Mai 2009 verstarb der Bw. und wurde die Verlassenschaft der erblasserischen Gattin und dem erblasserischen Sohn am 1. September 2009 eingeantwortet.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Aus der vorstehenden Bestimmung ergibt sich klar, dass nur ein Unternehmer vorsteuerabzugsberechtigt ist. Nach herrschender Auffassung der Lehre und Rechtsprechung wird die Unternehmereigenschaft dann erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Es ist zwar zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt (Leistungen erbracht) werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei (noch) nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft. Ausschlaggebend ist, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen auch in Erscheinung tritt.

Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (ebenso EuGH 14.2.1985, C-268/83 Rompelmann; EuGH 29.2.1996, C-110/94 INZO; EuGH 21.3.2000, C-110/98 Gabalfrisa; EuGH 8.6.2000, C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße), die Unternehmereigenschaft zu begründen, wenn nach außen erkennbar ist, wann die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden. (vgl. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG 1994, § 2 Rz 117).

Nach dem Urteil des EuGH vom 8.6.2000, C-700/98, Breitsohl, gilt als Steuerpflichtiger, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hiefür tätigt. Maßgeblich ist somit, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (so auch VwGH 30.9.1998, 96/13/0211). Ob die

Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen.

Bei der Errichtung von Gebäuden, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, nach der Rechtsprechung und Lehre nur dann steuerlich (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben, oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände *"mit ziemlicher Sicherheit"* feststehen (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 136; vgl. z.B. VwGH 23.6.1992, 92/14/0037; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 27.1.1998, 93/14/0234). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und allenfalls sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger verwerten lässt (VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 22.9.1987, 86/14/0198; 30.4.2003, 98/13/0127). Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106). Der Steuerpflichtige hat objektive Anhaltspunkte anzuführen, die seine Vermietungsabsicht dokumentieren.

Auch hat nach der Rechtsprechung des EuGH als Steuerpflichtiger zu gelten, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, im Sinne von Art. 4 der 6. Richtlinie 77/388/EWG (kurz: 6. RL) eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt. Da er als Steuerpflichtiger handelt, hat er nach Art. 17 ff der 6. RL das Recht auf sofortigen Abzug der für Investitionsausgaben, die für die Zwecke seiner beabsichtigten, das Abzugsrecht eröffnenden Umsätze getätigt wurden, geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer und braucht die Aufnahme des tatsächlichen Betriebes seines Unternehmens nicht abzuwarten (EuGH 8. Juni 2000, Rs C-396/98, Schloßstraße).

Fallbezogen ist für den Beginn der Unternehmereigenschaft (und damit den Vorsteuerabzug) entscheidungswesentlich, ob und wann eine ernsthafte Vermietungsabsicht des Bw. klar erkennbar in Erscheinung getreten ist. Dabei ist – wie vorstehend ausgeführt wurde – ausschließlich auf das vom Bw. in diesem Zeitraum nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Verhalten abzustellen, da für die Beurteilung der Frage, ob und wann (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, eine zeitpunktbezogene Beurteilung zu erfolgen hat.

Es muss damit für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit entsprechender Gewissheit – "der Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung" – feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen (werden). Ob nun das Vorliegen der ernsthaften Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden kann, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung festzustellen. Die Frage, ob eine Vermietungsabsicht besteht, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die nach dem Gesamtbild der äußeren Verhältnisse den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161, VwGH 18.12.1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungssätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031, VwGH 14.5.1991, 89/14/0195).

Betrachtet man den gegenständlichen Sachverhalt unter dem Blickwinkel obiger Ausführungen, so bleibt für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft des Bw. unter anderem festzuhalten, dass auch das Finanzamt von einer Einkunftsquelle und der Unternehmereigenschaft des Bw. ausging, worauf die in Rechtskraft erwachsenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994 bis 1997 schließen lassen.

Für die Folgejahre begründete das Finanzamt das Fehlen der Unternehmereigenschaft des Bw. im Wesentlichen mit dem Mangel bindender Vereinbarungen und mit der langjährigen Dauer der in (weitgehender) "Eigenregie" durch den Bw. durchgeföhrten Sanierungsmaßnahmen.

Sollte die Abgabenbehörde I. Instanz die Ansicht vertreten, im gegenständlichen Fall muss die unternehmerische Tätigkeit des Bw. durch ein "zielstrebiges" und auf "rasches" Sanieren des Gebäudes und in weiterer Folge der Eröffnung der Vermietungstätigkeit gekennzeichnet sein, so wird darauf hingewiesen, dass es bei der Beurteilung der "Zielstrebigkeit" nicht darum

geht, dem Bw. 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 Vermietungstätigkeit gerichtet ist (vgl. auch VwGH 20.10.2004, 98/14/0126, VwGH 7.6.2005, 2001/14/0086, VwGH 19.3.2008, 2007/15/0134). Nur solche nach außen gerichteten Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit (im Sinne des UStG) sieht (vgl. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175).

Das (ausschließliche) Beharren der Amtspartei auf der Vorlage bindender Vereinbarungen bereits in einer Phase, in der das Gebäude für die Vermietung und Verpachtung – wenn auch über einen sehr langen Zeitraum – noch nutzbar gemacht wird, müsste als Vorgehensweise angesehen werden, mit der das Recht auf Vorsteuerabzug systematisch in Frage gestellt wird, da einerseits das Beweismittel der bindenden Vereinbarung keine Monopolstellung innehat, andererseits gerade im Zeitraum der Sanierung des Objektes die künftigen Mieter noch nicht feststehen und aus diesem Grund bindende Vereinbarungen nicht vorgelegt werden können. Als glaubwürdig und plausibel beurteilt der unabhängige Finanzsenat die in diesem Zusammenhang in einem Telefonat mit dem Referenten getätigten Aussagen des Bw., wonach er Vermietungsangebote von Dritter Seite mangels beendeter Sanierung und Instandsetzung des Gebäudes ablehnen musste (siehe UFS-Aktenvermerk vom 13. Februar 2009).

Nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates spricht zum einen die Anschaffung des Objektes in 200 km Entfernung zum Wohnsitz der Familie des Bw. in einem grenznahen (Winter-)Tourismusgebiet, zum anderen der Sanierungs- bzw. Instandsetzungsbeginn des Gebäudes mit 4 Wohneinheiten und dem potentiellen Dachgeschoßausbau für die Absicht des Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen und somit unternehmerisch tätig zu werden. Diese Beurteilung wird vor allem durch die glaubhafte und ohne Eigeninteresse getätigte Aussage des ehemaligen Partners des Bw. gestützt, wonach eine Nutzung und Verwendung des Objektes anders als durch Vermietung und Verpachtung nicht beabsichtigt war. Der ehemalige Partner des Bw. hatte nach eigener, zu keinem Zweifel gebender Aussage, keinerlei Interesse an einer "privaten" Nutzung des Objektes und auch keinen Anlass anzunehmen der Bw. selbst wollte das Objekt derartig nutzen. Vielmehr erschließt sich aus dieser Aussage dem unabhängigen Finanzsenat, dass der Partner des Bw. dem gemeinsamen Projekt von vornherein gar nicht beigetreten wäre, hätte der Bw. eine private Nutzung mit eingeplant. Sein Interesse war ausschließlich auf eine steuerpflichtige Vermietung des Objektes gerichtet.

Auch aus der Tatsache, dass der Bw. das Projekt sodann alleine weiterverfolgte und auch den vierfachen als ursprünglich beabsichtigten Kaufpreis für das gesamte Gebäude entrichtete, leitet der unabhängige Finanzsenat ab, dass der Bw. eine andere Verwendung des Gebäudes als die Vermietung und Verpachtung für sich ausschlossen hatte.

Anhaltspunkte für eine Änderung der geplanten Nutzung und Verwendung des Objektes durch den Bw. nach dem Ausscheiden seines Partners lassen sich aus dem Sachverhalt und Akteninhalt nicht ableiten. Die Beibehaltung des ursprünglich gemeinsam entwickelten Planes, 4 komplette Wohnungen in dem ehemaligen Zollhaus zu errichten, spricht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates für die Vermietungsabsicht und somit die Unternehmereigenschaft des Bw. Sollte eine private Nutzung überhaupt im Vordergrund gestanden haben, so wäre die Errichtung einer einzigen und größeren Wohneinheit naheliegender als die kostenintensive Sanierung und Errichtung von 4 getrennten und kompletten (incl. Nassbereichen, Küchenanschlüssen, etc.) Wohnungen. Darüber hinaus traf der Bw. keine Maßnahmen bzw. sind auch keine solchen ersichtlich, die darauf schließen lassen, der Bw. oder dessen Familie wollten privat dort wohnen.

In sämtlichen Schriftsätzen des Abgabenverfahrens legte der Bw. glaubwürdig dar, dass er dieses Objekt zwecks Erzielung von steuerpflichtigen Vermietungseinkünften angeschafft hatte.

Das Ausscheiden des (ehemaligen) Partners des Bw. in der Bieterphase für das Objekt, ist dem Umstand geschuldet, dass der Veräußerer einen Kaufpreis erzielen wollte, den der Partner nicht zu zahlen bereit war. Nach Dafürhalten des Partners des Bw. wäre eine überschussfähige Vermietung bei den Preisvorstellungen des Veräußerers und den zu tätigen Investitionen in das Gebäude innerhalb von 15 Jahren nicht zu realisieren gewesen, weswegen er aus diesem Projekt ausschied und von den geplanten Investitionen Abstand nahm.

Weiters ist nachvollziehbar, dass der Bw. die Anschaffungskosten für das Objekt und in weiterer Folge die für ihn erheblichen Investitionen nicht ohne Einnahmen und Erträge lassen wollte. Für die Absicht des Bw. umsatzsteuerpflichtige Einnahmen zu erzielen, also unternehmerisch tätig zu werden, spricht ebenfalls der Umstand, dass eine Veräußerung des Objektes weder nach Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist erfolgte noch vom Bw. in jenem Zeitpunkt ins Auge gefasst wurde als er bereits chronisch schwer erkrankte und sich in weiterer Folge einer Bypassoperation unterzogen hat. Nicht einmal in jenem Zeitpunkt, als der Bw. wegen seiner schweren Krankheit die Sanierung und Instandsetzung des Gebäudes nicht beenden konnte, sind aktenkundliche Hinweise ersichtlich, welcher der Priorität der steuerpflichtigen Vermietung des Bw. entgegenstehen. Wäre der Entschluss des Bw. nicht so

ausdrücklich auf die umsatzsteuerpflichtige Vermietung ausgerichtet gewesen, wäre eine Veräußerung des Objektes außerhalb der Spekulationsfrist als plausibel und verständlich erschienen, um die finanziellen Belastungen zu beenden und das eingesetzte Kapital wieder zur Verfügung zu haben.

Dass eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung des Objektes (noch) nicht erfolgte, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ursächlich in der schweren Erkrankung des Bw. begründet, welche die Fertigstellung der begonnenen Sanierung und Instandsetzung des Gebäudes verzögerte.

In Würdigung des relevanten Sachverhaltes kommt der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die steuerpflichtige Vermietung des vom verstorbenen Bw. erworbenen Gebäudes sich als wahrscheinlicher darstellte als eine andere Verwendung des Gebäudes.

Der vom zwischenzeitig verstorbenen Bw. gefasste Entschluss umsatzsteuerpflichtige Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, ist für den unabhängigen Finanzsenat somit als gegeben zu beurteilen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 9 Berechnungsblätter

Wien, am 2. Februar 2011