



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von Bw., vertreten durch Stb., vom 4. September 2006 und 27. März 2007 gegen die Bescheide des FA vom 4. August 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2003 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2003 und vom 23. März 2007 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005 nach der am 6. Dezember 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2003 und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2003 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005 werden endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO erklärt und bleiben ansonsten ebenfalls unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegen alle, denen Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

a) Erklärungen

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Personengemeinschaft bestehend aus dem Ehepaar Ing. X und Y T (T). Berufungsgegenständlich ist eine Vermietungstätigkeit betreffend die Liegenschaft K-Gasse (K-Gasse). Die Bw. erklärten folgende Beträge:

	2000 S	2001 €	2002 €	2003 €	2004 €	2005 €
Erklärungen Bw.						
Versicherung		4.176,50	314,24	321,75	278,76	182,68
Grundsteuer		52,70		105,40		
Zinsen		17.880,38	18.024,58	17.596,23	6.522,28	5.047,13
Gebühren			7,99	36,30	139,32	26,35
Anwalt			110,00			
Bankspesen	97.113,59			17,99	33,85	16,65
Mahnspesen			358,19	441,04		
Müll, Kanal, Wasser				299,74		
Planung				1.236,00		
Strom				100,88		
Verwaltungskosten Bank				1.676,93		
Bereitstellungsgebühr				2.232,52		
Energie					525,00	512,45
Hausbesitzabgaben					340,63	474,12
Instandhaltung						34,24
Afa	49.056,59	3.565,08	2.777,42	2.777,42	1.894,22	1.894,22
Werbungskosten- überschuss	146.170,18	25.674,66	21.592,42	26.842,20	9.734,06	8.187,84
	= €					
	10.622,60					
Gesamt		36.297,26	57.889,68	84.731,88	94.465,94	102.653,78

Ab dem Jahr 2006 gaben die Bw. keine Abgabenerklärungen mehr ab.

b) Bericht Außenprüfung – Bescheide 2000 bis 2003

Tz 1 des Berichts vom 26. Juli 2006 über das Ergebnis einer Außenprüfung (Dauerbelege Seite 6ff) ist zu entnehmen, dass die berufungsgegenständliche Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 2000 gekauft worden sei und sich im Hälfteneigentum der beiden Eheleute (=Bw.) befindet. Der Kaufpreis habe S 3 Mio. betragen und die Nebenspesen rund S 287.000,00. Die gesamten Anschaffungskosten seien fremd finanziert worden. Die Liegenschaft sei laut Auskunft von Herrn Ing. T ursprünglich gekauft worden, um dauernde Rechtsstreitigkeiten mit dem Vorbesitzer und Nachbarn zu beseitigen. Der Hauptwohnsitz der Eheleute grenzt direkt an das berufungsgegenständliche Grundstück an, beide Liegenschaften hätten nur eine gemeinsame Hofeinfahrt und seien nicht klar getrennt, zB durch einen Zaun "oder ähnlichem". Die berufungsgegenständliche Liegenschaft sei am 26. April 2006 mit Herrn Ing. T besichtigt worden und befindet sich in einem desolaten Zustand. Um einen vermieterbaren Zustand zu erreichen, bedürfe es größerer Sanierungsmaßnahmen. Derzeit

werde das Wirtschaftsgebäude der berufungsgegenständlichen Liegenschaft von Herrn Ing. T als Werkstatt genutzt. Von den Hauseigentümern seien bis dato keine Kostenvoranschläge oder ähnliches über die voraussichtlichen Sanierungskosten eingeholt worden. Es seien auch bis dato keine Finanzierungsgespräche mit einer Bank geführt worden. Die einzige nach außen hin erkennbare Handlung sei die Einreichung von Umbauplänen bei der Gemeinde am 12. Mai 2004 gewesen. Der Baubewilligungsbescheid der Gemeinde sei auf Grund Verzögerungen bei der Nachrechnung von notwendigen Planänderungen bzw. Verbesserungen seitens des Architekten am 7. Juni 2005 ergangen. Auf Grund der geschilderten Umstände könne nach Ansicht des Finanzamtes (FA) nicht von einer ernsthaften Vermietungsabsicht ausgegangen werden und liege keine Einkunftsquelle vor. Die erklärten Vorsteuern und Werbungskostenüberschüsse seien nicht anzuerkennen:

	2000	2003		
	S	€		
Umsatzsteuer:				
Vorsteuern	28.877,00	277,17		
Erklärung	-28.877,00	-277,17		
Änderung				
FA	0,00	0,00		
einheitliche und gesonderte				
Feststellung:	2000	2001	2002	2003
Einkünfte aus V+V	S	S	€	€
Erklärung	-146.170,00	-353.291,00	-21.592,42	-26.842,34
Änderung	146.170,00	353.291,00	21.592,42	26.842,34
FA	0,00	0,00	0,00	0,00

Das FA folgte diesen Feststellungen und setzte in den **Bescheiden vom 4. August 2006** die **Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2003** mit S / € 0,00 fest und stellte die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** für diese Jahre einheitlich und gesondert ([§ 188 BAO](#)) ebenfalls mit S / € 0,00 fest. In allen Fällen handelt es sich um endgültige Bescheide gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#).

Hinweis: Für die Jahre 2001 und 2002 gaben die Bw. leere Umsatzsteuererklärungen ab, das FA setzte die Umsatzsteuer für diese beiden Jahre ebenfalls mit endgültigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 2 BAO vom 4. August 2006 jeweils mit S / € 0,00 fest. Diese Bescheide wurden nicht angefochten.

c) Berufung 2000 bis 2003

In der **Berufung vom 4. September 2006** gegen die Bescheide Umsatzsteuer 2000 und 2003 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2003 (Akt 2003 Seite 13ff) brachten die Bw. vor, sie hätten das direkt an das Wohn- und Betriebsgebäude von Herrn Ing. T angrenzende Gebäude mit Kaufvertrag vom 31. Oktober 2000 um den Kaufpreis von S 3 Mio. erworben. Der Erwerb sei zur Gänze mit Fremdmitteln erfolgt. Motivation für den Kauf sei gewesen: Mit den Nachbarn, den vormaligen

Eigentümern, habe es dauernde Rechtsstreitigkeiten gegeben. Um diese zu beenden, habe die Überlegung bestanden, die Liegenschaft zu erwerben, das in einem desolaten Zustand befindliche Gebäude zu restaurieren und die durch den Umbau entstehenden Wohnungen zu vermieten.

Nach dem Erwerb **im Oktober 2000** hätten Herr und Frau T Bemühungen zur Erlangung einer Finanzierung für den Umbau unternommen und Gespräche mit Banken geführt, die jedoch nicht hätten erfolgreich abgeschlossen werden können. Im Herbst sei Architekt DI Frank G (G) mit der Erstellung einer Planung beauftragt worden. Die erste Teilrechnung des Architekten sei am **17. November 2003** gelegt worden. Der daraufhin erstellte Einreichplan datiere vom **12. Mai 2004**. Am **27. Juni 2005** sei mit dem Bescheid der Gemeinde die Baubewilligung erteilt worden. Derzeit sei Herr Ing. T bemüht, die zu schaffenden Wohnungen vorzuvermieten, um eine Finanzierung zu erlangen. Demnächst würden Gespräche mit Kreditinstituten aufgenommen, das Bauvorhaben soll bis **Ende 2007** umgesetzt werden und die Wohnungen beziehbar sein.

Die Liegenschaft sei ein vormals landwirtschaftlich genutzter Streckhof, der aus zwei Gebäudeteilen bestehe. Der vordere Gebäudeteil werde in vier Wohnungen unterteilt, die folgende Nutzflächen hätten (unter Hinweis auf den Einreichplan vom 13. Mai 2004 (Akt 2003 Seite 17ff)).

	Nutzfläche m ²
Wohnung 1 Erdgeschoss	62,97
Wohnung 2 Erdgeschoss	65,39
Wohnung 3 Dachgeschoss und Galerie	83,56
Wohnung 4 Dachgeschoss und Galerie	<u>84,81</u>
Summe Wohnfläche	296,73

Der hintere Gebäudeteil werde in die baulichen Aktivitäten nicht einbezogen, er sei bereits seit der Anschaffung der Liegenschaft als Werkstatt von Herrn Ing. T genutzt worden, an dieser Nutzung werde sich auch in Zukunft nichts ändern. Herr Ing. T habe diese Werkstatt für die betrieblichen Zwecke seines Einzelunternehmens genutzt und nutze sie noch immer. Die von den Bw. zur Feststellung der Eignung als Einkunftsquelle erstellte **Prognoserechnung** gehe von folgenden Voraussetzungen aus:

- Die Liegenschaft werde zu 50% für Zwecke der Vermietung genutzt. Dies basiere auf der Aussage von Herrn Ing. T, dass Flächen der Liegenschaft und Gebäudetrakte zu je 50% auf den vorderen (zukünftige Vermietung) und zu 50% auf den Werkstattentrakt (betriebliche Nutzung) entfallen würden.
- Daher würden 50% der AfA und 50% der übrigen Werbungskosten (Zinsen, Grundabgaben ua.) der Vermietung zugerechnet.

- Die Vermietung beginne voraussichtlich im November 2007. Die zu erzielenden Mieteinnahmen würden "laut Auskunft eines Immobilienmaklers, der über erhebliche Erfahrung in der näheren Umgebung verfüge", € 7,00 Nettokaltmiete pro Monat und m^2 betragen. Diese Mieteinnahmen seien daher der Prognoserechnung zu Grunde gelegt worden. Ab 2009 sei eine jährliche Indizierung von 2% berechnet worden, üblicherweise werde bei Mietverträgen bei Vereinbarung der Indizierung eine 5%ige Schwelle vereinbart.
- Der **Umbau werde zur Gänze fremdfinanziert**, der Zinssatz als Mischzinssatz zwischen einer CHF- und Euro-Finanzierung sei mit 4% angenommen worden.

Aus der Prognoserechnung ergebe sich, dass unter Einbeziehung des bisher erwirtschafteten Überschusses der Werbungskosten, der um den Anteil der von Herrn Ing. T betrieblich genutzten Fläche adaptiert worden sei, ein Totalgewinn ab dem 20. Jahr nach erstmaligem Anfallen von Werbungskosten erzielt werde.

Die Vermietung von vier Wohnungen in einem Haus, in dem keine qualifizierten Nutzungsrechte bestünden (Wohnungseigentum) sei eine Tätigkeit iSd [§ 1 Abs. 1 LVO](#) mit Einkunftsquellenvermutung. Gemäß [§ 2 Abs. 2 LVO](#) gelte jedoch der dreijährige Anlaufzeitraum nicht für diese Tätigkeit, somit das Vorliegen einer Absicht gemäß § 1 Abs. 1 LVO nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant sei, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen sei. Absehbar sei hiebei ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben oder Aufwendungen. Dieser Zeitraum werde im Fall der Bw. weit unterschritten, sodass keine steuerliche Liebhaberei vorliege.

Die Überschusserzielungsabsicht sei bei den Bw. vom Tage des Kaufabschlusses der Liegenschaft vor und es sei keine Änderung der Bewirtschaftung erfolgt. Die Motivation des Grundstückserwerbes (nachbarliche Streitigkeiten) sei für die nachfolgende Beurteilung als Einkunftsquelle ohne Belang. Nicht auf die persönlichen Überlegungen zur Anschaffung eines Wirtschaftsgutes komme es an sondern auf die objektive Eignung als Einkunftsquelle und das Ertragsstreben. Die Bw. hätten in den Jahren ab Erwerb der Liegenschaft folgende Aktivitäten gesetzt, die eine ernsthafte Bemühung um Umsetzung des Bauvorhabens erkennen lassen würden:

1. Bankgespräche
2. Beauftragung eines Architekten
3. Erstellen eines Einreichplanes

4. Erlangung einer Baubewilligung

5. Gespräche mit Immobilienmaklern

Eine ernsthafte Vermietungsabsicht habe daher zweifellos bestanden. Dass sich diese Tätigkeit über einen längeren Zeitraum erstreckt hätten, sei ua. an den finanziellen Möglichkeiten der Bw. gelegen. Nunmehr soll das Bauvorhaben bis Ende nächsten Jahres [= 2007] umgesetzt werden.

Die Betriebsprüfung sei der Ansicht, dass die dargestellten Aktivitäten keine ernsthafte Vermietungsabsicht erkennen lassen würden und daher keine Einkunftsquelle vorliegen würde. Diese Ansicht würden die Bw. nicht teilen. Es würde wohl kaum jemand eine Baubewilligung mit allen von der Betriebsprüfung selbst angeführten Schwierigkeiten erwirken, der keine ernsthafte Absicht der Verwirklichung des Bauvorhabens habe. Es bestehe aus keine Absicht, das Gebäude nach dem Umbau selbst zu benutzen sondern es würden vier gesondert vermietbare Wohneinheiten geschaffen werden. Die zeitliche Verzögerung führe bei Vorliegen einer diese Werbungskosten einbeziehenden Prognoserechnung, die einen Totalüberschuss ergebe, weder zur Negierung als Einkunftsquelle noch beweise sie eine mangelnde Vermietungsabsicht.

Die 1. Prognoserechnung (Akt 2003 Seite 26) der Bw lautet:

	Mieteinnahmen €	Afa €	Zinsen €	Versicherung €	Grundsteuer €
2000	0,00	1.782,54	0,00	0,00	
2001	0,00	1.782,54	8.940,19	2.088,25	26,35
2002	0,00	1.388,71	9.012,29	157,12	
2003	0,00	1.388,71	8.798,12	160,88	52,70
2004	0,00	1.894,22	6.522,28	278,76	340,63
2005	0,00	1.894,22	5.063,78	321,75	355,18
2006	0,00	1.894,22	5.000,00	321,75	355,18
2007	4.144,00	4.394,22	10.000,00	350,00	355,18
2008	24.864,00	6.894,22	14.250,00	350,00	355,18
2009	25.361,28	6.894,22	13.537,50	350,00	355,18
2010	25.868,51	6.894,22	12.860,63	350,00	355,18
2011	26.385,88	6.894,22	12.217,59	350,00	355,18
2012	26.913,59	6.894,22	11.606,71	350,00	355,18
2013	27.451,87	6.894,22	11.026,38	350,00	355,18
2014	28.000,90	6.894,22	10.475,06	350,00	355,18
2015	28.560,92	6.894,22	9.951,31	350,00	355,18
2016	29.132,14	6.894,22	9.453,74	350,00	355,18
2017	29.714,78	6.894,22	8.981,05	350,00	355,18
2018	30.309,08	6.894,22	8.532,00	350,00	355,18
2019	30.915,26	6.894,22	8.105,40	350,00	355,18
2020	31.533,56	6.894,22	7.700,13	350,00	355,18
2021	32.164,24	6.894,22	7.315,12	350,00	355,18
2022	32.807,52	6.894,22	6.949,37	350,00	355,18
2023	33.463,67	6.894,22	6.601,90	350,00	355,18

	Instandhaltung €	andere WK €	Ergebnis €	kumuliert €
2000		3.528,76	-5.311,30	
2001			-12.837,33	-18.148,63
2002		238,10	-10.796,22	-28.944,85
2003		3.638,71	-14.039,12	-42.983,97
2004		698,17	-9.734,06	-52.718,03
2005			-7.634,93	-60.352,96
2006			-7.571,15	-67.924,11
2007	1.500,00		-12.455,40	-80.379,51
2008	1.500,00		1.514,60	-78.864,91
2009	1.500,00		2.724,38	-76.140,53
2010	1.500,00		3.908,48	-72.232,05
2011	1.500,00		5.068,89	-67.163,16
2012	1.500,00		6.207,48	-60.955,68
2013	1.500,00		7.326,09	-53.629,59
2014	1.500,00		8.426,44	-45.203,15
2015	1.500,00		9.510,21	-35.692,94
2016	1.500,00		10.579,00	-25.113,94
2917	1.500,00		11.634,33	-13.479,61
2018	1.500,00		12.677,68	-801,93
2019	1.500,00		13.710,46	12.908,53
2020	1.500,00		14.734,03	27.642,56
2021	1.500,00		15.749,72	43.392,28
2022	1.500,00		16.758,75	60.151,03
2023	1.500,00		17.762,37	77.913,40

Die Bw. legten gleichzeitig eine zweite Prognoserechnung (Akt 2003 Seite 27) vor, in der abweichend von der ersten Prognoserechnung die Afa mit € 947,11 (2000) bzw. € 1.894,22 (2001 bis 2003), die Versicherung mit € 303,52 (2001), € 314 (2002), € 321,75 (2003) sowie in den Jahren 2001 und 2003 keine Grundsteuer sowie keinerlei "andere Werbungskosten" angesetzt wurden.

Wie bereits erwähnt, würden laut Bw. 50% der derzeitigen Fläche des Gebäudes und der Liegenschaft zu betrieblichen Zwecken von Herrn Ing. T genutzt, die Nutzung als Werkstatt habe auch die Außenprüfung im Bericht festgestellt. Daher erfolge die Nutzung eines Liegenschaftsteiles von 50% durch den Miteigentümer Ing. T (Beteiligungsquote 50%). Da der betrieblich genutzte Gebäudeteil in der Miteigentumsquote des Ing. T Deckung finde, sei der betrieblich genutzte Gebäudeteil notwendiges Betriebsvermögen des Ing. T, der Abschluss eines Mietvertrages zwischen der Miteigentümergegemeinschaft und dem Miteigentümer sei gemäß "EStR 2000" nicht erforderlich. Gegen die "Beschiede des Ing T" sei gesondert berufen worden. Die ertragsmäßige Auswirkung auf die Miteigentümergegemeinschaft bestehe darin, dass ab Nutzung durch Ing. T ab Ankauf der Liegenschaft die Abschreibung und die Zinsen zur Hälfte der Vermietung und zur Hälfte dem Einzelunternehmer Ing. T zuzurechnen seien, ebenso die übrigen Werbungskosten. Daher hätten die Bw. eine Berechnung des

Überschusses der Werbungskosten unter Beachtung dieser Prämissen der Jahre 2000 bis 2004 beigelegt. Für die Jahre 2000 bis 2003 werde eine entsprechende Abänderung der Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) beantragt. Für das Jahr 2004 würden Steuererklärungen nachgereicht werden, um deren antragsgemäße Veranlagung werde ersucht. Weiters werde um Abänderung der Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2003 ("Ansatz von 50% der angefallenen Vorsteuern") ersucht.

"Zusammenstellung der Überschussrechnungen Hausgemeinschaft [der Bw.] ab 2000 – 2004" laut Bw. (Akt 2003 Seite 37):

	gesamt €	V u V €	Nutzung Betrieb €
2000			
Bankspesen	7.057,52	3.528,76	3.528,76
Abschreibung	3.565,08	1.782,54	1.782,54
	<u>10.622,60</u>	<u>5.311,30</u>	<u>5.311,30</u>
2001			
Sollzinsen	17.880,38	8.940,19	8.940,19
Grundsteuer	52,70	26,35	26,35
Versicherung	4.176,50	2.088,25	2.088,25
Abschreibung	3.565,08	1.782,54	1.782,54
	<u>25.674,66</u>	<u>12.837,33</u>	<u>12.837,33</u>
2002			
Spesen Geldverkehr	0,00	0,00	0,00
Sollzinsen	18.024,58	9.012,29	9.012,29
Gebühren	7,99	4,00	4,00
Kosten Anwalt	110,00	55,00	55,00
Versicherung	314,24	157,12	157,12
Mahnspesen	358,19	179,10	179,10
Abschreibung	2.777,42	1.388,71	1.388,71
	<u>21.592,42</u>	<u>10.796,21</u>	<u>10.796,21</u>
2003			
Spesen Geldverkehr	17,99	9,00	9,00
Sollzinsen	17.596,23	8.798,12	8.798,12
Gebühren	36,30	18,15	18,15
Grundsteuer	105,40	52,70	52,70
Mahngebühren	441,04	220,52	220,52
Müll, Kanal	299,74	149,87	149,87
Planung	1.236,00	618,00	618,00
Versicherung	321,75	160,88	160,88
Strom	100,88	50,44	50,44
Verwaltungskosten Bank	1.676,93	838,47	838,47
Bereitstellungsgebühr	2.232,52	1.116,26	1.116,26
Abschreibung	2.777,56	1.388,78	1.388,78
	<u>26.842,34</u>	<u>13.421,17</u>	<u>13.421,17</u>
2004			
Spesen Geldverkehr	67,69	33,85	33,85
Sollzinsen	13.044,55	6.522,28	6.522,28
Energiekosten	1.050,00	525,00	525,00
Hausbesitzabgaben	681,25	340,63	340,63
Gebühren und Abgaben	278,63	139,32	139,32
Versicherung	557,52	278,76	278,76

Abschreibung	3.788,44	1.894,22	1.894,22
	19.468,08	9.734,04	9.734,04

Über Aufforderung durch das FA gaben die Bw. im **Schreiben vom 27. Oktober 2006** (Akt 2003 Seite 41f) an, als Nachweis für ihre ernsthaften Bemühungen, das Bauvorhaben umzusetzen und für eine ernsthafte Vermietungsabsicht würde eine Liste mit Gesprächspartnern bei Banken, Immobilienmaklern, Bauunternehmen, Architekten und Bauamt der Marktgemeinde sowie der Inhalt und das Ergebnis der Gespräche vorgelegt. Die Gespräche seien 2000 bis laufend geführt worden. Darüber hinaus hätten sich die Bw. bemüht, einen Käufer für einen Teil der in ihrem Privatbesitz befindlichen Liegenschaft K-Platz (K-Platz) im selben Ort zu finden, um mit dem Erlös einen Teil der Umbaukosten finanzieren zu können. Weiters würden die Bw. eine Niederschrift über die Beratung am **28. November 2002** beim Amt der Landesregierung, "NÖ-Gestalten", sowie die Gesprächsnachricht von Ing. T mit Immobilienmakler Peter R (R) aus B (B) vom **9. September 2006**. Der für Zwecke der Vermietung genutzte vordere Gebäudetrakt der Liegenschaft K-Gasse habe laut einem beiliegenden Gebäudeplan eine Fläche von 124,30m² und der hintere Gebäudetrakt (Werkstattentrakt) eine Fläche von 124,6m². Die Liegenschaft werde daher zu je 50% für Zwecke der Vermietung und für betriebliche Zwecke des Einzelunternehmens von Ing. T genutzt. Ing. T sei bemüht, die zu schaffenden Wohnungen vorzuvermieten, ohne Zusage einer Finanzierung könnten jedoch keine Interessenten gewonnen werden und umgekehrt sei eine Vorvermietung erforderlich, um eine Finanzierung zu erlangen. Dies bedeute, dass eine Vorvermietung und die Erlangung einer Finanzierungszusage nur Zug um Zug erfolgen könnten. Laut einer beiliegenden vom Architekten DI G erstellten Baukostenberechnung samt Nutzflächenaufstellung neu vom **1. September 2006** und unter Berücksichtigung von Mieteinnahmen gemäß diesem Schreiben hätten die Bw. die Prognoserechnung adaptiert. Die auf Grund der nunmehr vorliegenden Prognoserechnung ergebe sich, dass unter Einbeziehung des bisher erwirtschafteten Überschusses der Werbungskosten, der um den Anteil der von Ing. T betrieblich genutzten Fläche adaptiert worden sei, ein Totalgewinn ab dem 19. Jahr nach erstmaligem Anfallen von Werbungskosten erzielt werde.

Dem Schreiben der Bw. liegen folgende Anlagen bei (Akt 2003 Seite 43ff):

- Auflistung über "Gespräche" und "Telefonate" mit zwei Banken, einer Bausparkasse, mit einem Hotel betreffend Verkauf eines Grundstückteils des Ehewohnsitzes, einem Bauunternehmen, dem Architekten, einem anderen Architekten, einem Immobilienmakler, einem Steuerberater und der Marktgemeinde ohne Zeitangaben und Angabe eines konkreten Ergebnisses,
- handschriftlicher Text betreffend Ratschläge zur Sanierung datiert 28. November 2002,

- handschriftlicher Text über Gespräch mit Makler vom 9. September 2006 (Miete am Ort derzeit € 7,00 netto pro m², eventuell berufungsgegenständliche Liegenschaft und Ehewohnsitz zusammenlegen, die zwei Wohnhäuser abreißen und Reihenhäuser herstellen, Wohnhaus der Bw. in garten verlegen, jedoch Sanierungskosten zu hoch,
- Schreiben des Architekten G vom 1. September 2006 betreffend zusätzliche Wohnungen Top 5 und 6,
- erneute Prognoserechnung:

	Mieteinnahmen €	Afa €	Zinsen €	Versicherung €	Grundsteuer €
2000	0,00	1.782,54	0,00	0,00	
2001	0,00	1.782,54	8.940,19	2.088,25	26,35
2002	0,00	1.388,71	9.012,29	157,12	
2003	0,00	1.388,71	8.798,12	160,88	52,70
2004	0,00	1.894,22	6.522,28	278,76	340,63
2005	0,00	1.894,22	5.063,78	321,75	355,18
2006	0,00	1.894,22	5.000,00	321,75	355,18
2007	4.552,67	6.094,22	9.200,00	350,00	355,18
2008	27.316,00	10.294,22	12.730,00	350,00	355,18
2009	27.862,32	10.294,22	12.093,00	350,00	355,18
2010	28.419,57	10.294,22	11.488,83	350,00	355,18
2011	28.987,96	10.294,22	10.914,38	350,00	355,18
2012	29.567,72	10.294,22	10.368,66	350,00	355,18
2013	30.159,07	10.294,22	9.850,23	350,00	355,18
2014	30.762,25	10.294,22	9.357,72	350,00	355,18
2015	31.377,50	10.294,22	8.889,83	350,00	355,18
2016	32.005,05	10.294,22	8.445,34	350,00	355,18
2917	32.645,15	10.294,22	8.023,07	350,00	355,18
2018	33.298,05	10.294,22	7.621,92	350,00	355,18
2019	33.964,01	10.294,22	7.240,83	350,00	355,18
2020	34.643,29	10.294,22	6.878,78	350,00	355,18
2021	35.336,16	10.294,22	6.534,84	350,00	355,18
2022	36.042,88	10.294,22	6.208,10	350,00	355,18
2023	36.763,74	10.294,22	5.897,70	350,00	355,18

	Instandhaltung €	andere WK €	Ergebnis €	kumuliert €
2000		3.528,76	-5.311,30	
2001			-12.837,33	-18.148,63
2002		238,10	-10.796,22	-28.944,85
2003		3.638,71	-14.039,12	-42.983,97
2004		698,17	-9.734,06	-52.718,03
2005			-7.634,93	-60.352,96
2006			-7.571,15	-67.924,11
2007	1.500,00		-12.946,73	-80.870,84
2008	1.500,00		2.086,60	-78.784,24
2009	1.500,00		3.269,92	-75.514,32
2010	1.500,00		4.431,34	-71.082,98
2011	1.500,00		5.574,18	-65.508,80

2012	1.500,00	6.699,66	-58.809,14
2013	1.500,00	7.809,44	-50.999,70
2014	1.500,00	8.905,13	-42.094,57
2015	1.500,00	9.988,27	-32.106,30
2016	1.500,00	11.060,31	-21.045,99
2917	1.500,00	12.122,68	-8.923,31
2018	1.500,00	13.176,73	4.253,42
2019	1.500,00	14.223,78	18.477,20
2020	1.500,00	15.265,11	33.742,31
2021	1.500,00	16.301,92	50.044,23
2022	1.500,00	17.335,38	67.379,61
2023	1.500,00	18.366,64	85.746,25

d) Stellungnahme Betriebsprüfung

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 4. Jänner 2007 (Akt 2003 Seite 54ff) wurde ausgeführt, dass das Ehepaar T dem FA erst im November 2003 die angestrebte Vermietung mittels Abgabe von Steuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 angezeigt habe, in denen negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden seien. Die Verluste würden aus Aufwendungen für die Anschaffung einer Liegenschaft in der K-Gasse resultieren. In der Prognoserechnung vom Dezember 2002 sei von einem Vermietungsbeginn im März 2004 ausgegangen worden. Im Zuge der Prüfung sei nur der Einreichplan für einen geplanten Umbau vorgelegt worden. Es habe weder konkrete Nachweise über die beabsichtigte Finanzierung des Projektes noch seien potentielle Mieter bekannt gegeben worden. Somit habe seitens der Betriebsprüfung nicht von einer ernsthaften Vermietungsabsicht ausgegangen werden können. Die aktive Phase sei nie erreicht worden. Auf Grund der bisher gesetzten Aktivitäten habe auch nicht die Absicht erkannt werden können, dass es tatsächlich zu einer Umsetzung des Bauplanes und in weiterer Folge zu einer tatsächlichen Vermietung kommen werde. Zum Schreiben der Bw. vom 27. Oktober 2006 werde Stellung genommen:

1. Finanzierung:

Die genannten Gespräche mit drei Banken und eine stichwortartige Auflistung der besprochenen Themen sei vorgelegt worden. Wann und mit welchem Ergebnis diese Gespräche abgewickelt worden seien, sei nicht bekannt gegeben worden. In diesem Zusammenhang erstellte Finanzierungspläne bzw. -anträge seien nicht vorgelegt worden. Hinsichtlich eines Gesprächs mit einem Mitarbeiter der Landesregierung am 28. November 2002 über diverse Bauaktivitäten sei zwar ein Aktenvermerk vorgelegt, konkrete Anträge auf Förderung seien offensichtlich nicht gestellt worden. Laut Bw. Sei eine Vermietung nur mit Vorvermietung möglich. Diesbezüglich seien bis auf die im September 2006 geführte Gespräch mit einem Makler, in dem nur Grundsätzliches über die mögliche Miethöhe besprochen worden sei, keine konkreten Vermarktungsschritte (Vermittlungsauftrag, Inserate etc.) erkennbar bzw. veranlasst worden. Die Bw. Sollen sich bemüht haben, ein im Privatvermögen

beindliches Teilgrundstück zwecks Teilfinanzierung der notwendigen Sanierungsaufwendungen zu verkaufen. Obwohl diesbezüglich ein konkretes Kaufangebot vorhanden gewesen sei, sei kein Verkauf erfolgt.

2. Ernsthaftes Vermietungsabsicht:

Die gegenständliche Liegenschaft sei im Oktober 2000 angeschafft worden. Das Gebäude befindet sich in einem desolaten Zustand und könne nur nach umfangreichen Sanierungen vermietet werden. Das erworbene Haus und das gegenüber befindliche Wohnhaus des Ehepaars (= die Bw.) hätten nur eine gemeinsame Hofeinfahrt und die Grundstücksgrenze verlaufe mitten durch den Hof. Die ursprüngliche Prognoserechnung vom Dezember 2002 sei bei weitem nicht erfüllt worden. Damals sei mit Mieteinnahmen schon ab März 2004 gerechnet worden. Die darin angeführten Sanierungskosten mit rund "100TS€" würden eklatant von den veranschlagten Werten des im Herbst 2003 beauftragten Architekten abweichen. Erst im Mai 2004, über dreieinhalb Jahre nach der Anschaffung, sei ein Bauplan mit der Errichtung von 4 Wohnungen basierend auf dem Altbestand eingereicht worden, der im Juni 2005 von der Gemeinde genehmigt worden sei. Zwei im Berufungsverfahren neu vorgelegte Prognoserechnungen, eine für 4 und die andere für 6 Wohnungen, würden von einer voraussichtlichen Vermietung im November 2007 ausgehen. Die Sanierungs- bzw. Finanzierungskosten würden auf einer reinen Kostenschätzung eines Architekten basieren, wobei nicht einmal sicher sei, welche Variante, Schaffung von 4 Wohnungen nach ursprünglicher Planung oder 6 Wohnungen nach einem neuen Entwurf, jemals zu Stande kommen werde. Diesbezüglich sei bis dato keine Auftragerteilung mit entsprechender Ausschreibung des Bauprojektes erfolgt. Es gebe keine konkreten Kostenaufstellungen bzw. - voranschläge von Professionisten.

3. Betriebliche Nutzung:

Richtig sei, dass die Betriebsprüfung die "vom Pfl." behauptete betriebliche Nutzung des angeschafften Gebäudes im Prüfbericht erwähnt habe und somit zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung zur Kenntnis genommen habe. Seit wann und in welchem Ausmaß die betriebliche Nutzung erfolgt sei, habe es keine konkrete Angaben gegeben. Nunmehr werde in der Berufung erstmals die 50%ige Eigennutzung für betriebliche Zwecke der 50%-Eigentümers der Liegenschaft Herrn Ing T sei Anschaffung im Jahr 2000 angeführt und beantragt, das 50% der Kosten dem Einzelunternehmer Herrn Ing. T zuzurechnen seien. Laut Antwort des Mängelbehebungsauftrages würden sich 50% aus dem Flächenanteil des Werkstattentraktes von 124,6 m² an der Gesamtfläche von 248,9 m² ergeben. Aus diesem Grund sei noch eine Nachschau mit Feststellung des tatsächlichen Nutzungsverhältnisses durchgeführt worden. Herr Ing. T habe angegeben, dass erst mit März 2003 mit der betrieb-

lichen Nutzung begonnen worden sei. Bei der Werteermittlung laut Berufung sei weder der Keller des Wohngebäudes noch die Höhere Bauklassifizierung des Wohntraktes berücksichtigt worden. Weiters sei der ab 2002 angesetzte Grundanteil mit 22% zu niedrig angesetzt. Tatsächlich sei der Grundanteil auf Grund der Lage und der weit eingeschränkten Nutzbarkeit des Gebäudes mit einem wesentlich höheren Wert anzunehmen. Der festgestellte Einheitswert ergebe ein Verhältnis zwischen Wohngebäude inklusive Keller und Nebengebäude von 73% zu 27%.

Schlussfolgerungen:

"Der Pfl." habe es in den bisher verstrichenen 6 Jahren seit Anschaffung der Liegenschaft verabsäumt, das in der Planungsphase befindliche Projekt tatsächlich in die Tat umzusetzen. Die dazu notwendigen Handlungen seien nicht vorgenommen worden. Unter den gegebenen Umständen sei nach Ansicht der Betriebsprüfung weiterhin keine ernsthafte Vermietungsabsicht erkennbar. Was die betriebliche Nutzung betreffe könnten nach Ansicht der Betriebsprüfung maximal 27% der Aufwendungen (vorherige Afa-Kürzung um den Grundanteil von geschätzten 50%) erst ab dem Kalenderjahr 2003 geltend gemacht werden.

e) Gegenäußerung Bw.

In der Gegenäußerung vom 8. Februar 2007 (Akt 2003 Seite 68f) gaben die Bw. an,

Ad 1. Allgemeines:

Wie die Bw. bereits ausgeführt habe, habe ab Erwerb des Objektes die ernsthafte Absicht bestanden, dieses nach Schaffung von Wohnungen zu vermieten. Die Verzögerung habe sich durch die vorerst nicht erfolgreich abgeschlossenen Finanzierungsgespräche ergeben. Da vor Vorliegen einer Finanzierungszusage auch keine Mietverträge abgeschlossen werden könnten, seien auch keine Mieter der Finanzverwaltung bekanntgegeben worden. Allgemein dürften die Bw. hinzufügen, dass es erfahrungsgemäß bei Bauvorhaben zu oft jahrelangen Verzögerungen komme, da die Finanzierungsbemühungen und / oder die Vermietungsbemühungen lange Zeit dauern würden. Darauf könne jedoch keineswegs auf eine mangelnde Vermietungsabsicht geschlossen werden. Wäre der Umbau und die Vermietung nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen, wäre wohl kaum 10/2003 der Auftrag für eine Einreichplanung erteilt worden, die in 2005 zu einer Baugenehmigung geführt habe. Derzeit werde die Ausschreibung für das Bauvorhaben erstellt. Die Angebote sollten bis **Mitte April 2007** vollständig vorliegen und es sei geplant, im **Frühsommer 2007** mit der Bautätigkeit zu beginnen. Der Abschluss der Arbeiten soll **Ende 2007/Anfang 2008** erfolgen.

Ad 2. Finanzierung:

Die Finanzierungsgespräche würden derzeit mit mehreren Banken laufen, nach Vorliegen werde der Abschluss des Kreditvertrages für Ende April 2007 geplant. Die Bw. dürfe wiederum darauf verweisen, dass Gespräche mit mehreren Banken zur Erlangung einer Finanzierung durchaus üblich seien und mangels eines bis dato vorliegenden konkreten Ergebnisses nicht auf eine mangelnde Vermietungsabsicht geschlossen werden könne.

Ad 3. ernsthafte Vermietungsabsicht:

Der Einreichplan sei – wie bereits erwähnt – im Jahr 2004 fertiggestellt worden. Dass die ursprünglich vorgelegte Prognoserechnung sowohl betreffend des Zeitpunktes der erstmaligen Vermietung als auch betreffend der Baukosten nicht habe eingehalten werden können, lasse keinen Rückschluss auf die Ernsthaftigkeit der Vermietungsabsicht zu. Jedenfalls sei niemals beabsichtigt, das Gebäude privat zu nutzen; die gemeinsame Hofeinfahrt entspreche der für Strehöfe dieser Art üblichen Baugestaltung. Eine private Nutzung sei auch finanziell nicht möglich. Es stehe fest, dass der eingereichte und bewilligte Plan umgesetzt werden soll.

Betreffend der Kostenvoranschläge würden die Bw. auf Punkt 1. "Allgemeines" verweisen.

Ad 4. betriebliche Nutzung

Der Keller des Wohngebäudes sei auf Grund des schlechten baulichen Zustandes nicht nutzbar; auf Wunsch werde eine Verkehrswertschätzung der Gebäudeteile und des Grundwertes beigebracht. Der Einheitswert spiegle die tatsächlichen Verhältnisse (wie in vielen Fällen) nicht richtig wider.

f) Gewinnfeststellung 2004 und 2005

Die Bw. gaben am 8. November 2006 jeweils die Erklärungen Umsatzsteuer und Feststellungserklärungen für 2004 und 2005 ab (Akt 2004 Seite 7ff, Akt 2005 Seite 1ff).

Erklärungen Bw.:	2004	2005
	€	€
Umsatzsteuer:		
nur Vorsteuern	-598,46	-191,74
Einkünftefeststellung:		
Werbungskostenüberschüsse	-9.734,04	-8.187,83

Das FA setzte abweichend von den Erklärungen jeweils mit vorläufigen Bescheiden gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vom 23. März 2007 die Umsatzsteuer und die Einkünfte jeweils mit € 0,00 fest (Akt 2004 Seite 17, Akt 2005 Seite 11).

Die Bw. erhoben gegen die Bescheide betreffend Einkünftefeststellung die Berufung vom 27. März 2007. Zur Begründung führten die Bw. aus, das FA habe die Einkünfte aus Vermietung mit Null festgesetzt, da nach Ansicht des FAes keine ernsthafte Vermietungs-

absicht vorliege. Seitens der Bw. werde auf die Berufung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 2000 bis 2003 verwiesen und es werde die erklärungsgemäß Veranlagung beantragt. Andernfalls werde ersucht, die Berufung dem UFS vorzulegen und es werde eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

h) Berufungsverhandlung

Die mündliche Berufungsverhandlung vom 6. Dezember 2011 betreffend Einkünftefeststellung 2004 und 2005 fand auf Antrag der Partei statt. Da eine gemeinsame Verhandlung mit den Vorjahren zweckmäßig war, wurde die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2000 und 2003 sowie Einkünftefeststellung 2000 bis 2003 über Beschluss des Referenten ([§ 284 Abs. 1 Z 2 BAO](#)) ebenfalls in dieser Verhandlung behandelt.

Nach Vortrag des Sachverhaltes durch den Referenten gab Ing T an, er habe für das große Bauvorhaben bisher noch keinen Financier gefunden. Ing. T habe aber in der Zwischenzeit die Liegenschaft für seinen Betrieb als Werkstatt und als Büro genutzt. Dort sei auch ein Mitarbeiter stationiert. Im Zuge der Betriebsprüfung, die im Jahr 2006 stattgefunden habe, sei auch ein Mitarbeiter vom FA bei ihm gewesen und habe sich vom Umstand der betrieblichen Nutzung überzeugt. Ing. T möchte darauf hinweisen, dass er die Liegenschaft für seinen eigenen Betrieb sehr wohl gewerblich genutzt habe und er sei der Meinung, dass die Ausgaben steuerlich zu berücksichtigen seien.

Der Referent wies darauf hin, dass die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben, die den Gewerbebetrieb von Ing. T betreffen würden, bei der Einkommensteuer von Ing. T vorzunehmen und nicht Gegenstand der Gewinnfeststellung betreffend einer Vermietungstätigkeit der aus Ing. T und seiner Ehefrau bestehenden Personengemeinschaft sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Laut offenem Grundbuch sind die beiden Bw. auf Grund Kaufvertrag vom 31. Oktober 2001 jeweils Hälfteeigentümer der berufungsgegenständlichen Liegenschaft.

Es existiert ein Einreichplan eines Architekten vom 13. Mai 2004 (Dauerbelege Seite 15ff) für Herrn Ing. T betreffend "umfassende Sanierung eines Gebäudetraktes" auf der Liegenschaft durch Schaffung von 4 Wohnungen.

In einer nicht unterfertigten und nicht datierten "Planung für die Jahre 2000 bis 2020" der Bw. (Dauerbelege Seite 33ff) ist ua angegeben, das Haus auf dem Grundstück sei von den Bw. mit Kreditfinanzierung einer Bank erworben worden und das Haus werde "im Lauf des Jahres

2003" als Wohnhaus mit insgesamt 4 Wohnungen adaptiert. Die Wohnungen sollen vermietet werden.

Einem Bescheid der Marktgemeinde vom 27. Juni 2005 (Akt 2003 Seite 28ff) ist zu entnehmen, dass Herr Ing T mit Schreiben vom 26. Mai 2004 um baubehördliche Bewilligung für die Sanierung eines Gebäudetraktes (Erdgeschossumbau und Dachgeschossausbau mit Galerien) ansuchte und nun die Baubewilligung erteilt wird. Diese Baubewilligung erging auf Grundlage des oa. Einreichplanes vom 13. Mai 2004 (siehe auch Vermerk der Marktgemeinde auf dem Plan).

Dem von den Bw. vorgelegten Schreiben des planverfassenden Architekten vom 1. September 2006 (Akt 2003 Seite 49) betreffend zusätzliche Wohnungen Top 5 und 6 ist zu entnehmen, dass eine Nettojahresmiete von € 25.000,00 erwartet werde. Da derzeit nur die Sanierung für 4 Wohnungen baubehördlich genehmigt ist, müsse laut Architekt, "**um nicht weiter wertvolle Zeit zu verlieren**" rasch das vergrößerte Bauvorhaben eingereicht werden.

Laut Mitteilung der Marktgemeinde an den UFS vom 7. November 2011 wurde außer der – bereits genannten - Baubewilligung vom 27. Juni 2005 keine weitere Bewilligung erteilt und es finden sich im Bauakt für das berufungsgegenständliche Grundstück K-Gasse weder eine Baubeginnsanzeige noch eine Fertigstellungsmeldung.

Es ist somit die Tatsachenfeststellung zu treffen, dass die Bw. mit dem Bau der erst zu vermieteten Wohnungen bis jetzt (Dezember 2011) noch nicht einmal begonnen haben.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.9.2007, [2004/13/0096](#), VwGH 28.5.2008, [2008/15/0013](#)) können Werbungskosten iSd [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für die Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung muss auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, als klar erwiesen angesehen werden können. Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zu beantworten.

Im vorliegenden Fall ließen die Bw. von einem Architekten einen Plan für den Umbau des Gebäudes zur Errichtung von 4 Wohnungen erstellen, zu dem auch eine Baubewilligung der Gemeinde vorliegt. Weiters erstellte der Architekt einen Entwurf über eine Erweiterung um 2 Wohnungen. Die Bw. haben jedoch innerhalb der vergangenen 10 Jahre mit dem Bau von erst zu vermietenden Wohnungen nicht einmal begonnen. Nach Angaben der Bw. scheiterte das Vorhaben an der Finanzierung.

Eine Absicht zur Vermietung muss sich nach außen durch entsprechende Umsetzung von Aktivitäten manifestieren. Wird nach 10 Jahren noch immer nicht mit dem Bau von Wohnungen begonnen, kann nicht vom Vorliegen einer Vermietungstätigkeit ausgegangen werden. Daran ändert auch nichts, dass das Vorhaben nach dieser langen Zeit letztendlich an der Finanzierung scheiterte.

Die Berufungen waren daher abzuweisen.

Da keine Vermietungstätigkeit vorliegt, waren die Bescheide für die Jahre 2004 und 2005 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu erklären.

Über eine allfällige betriebliche Nutzung von Gebäudeteilen im Gewerbebetrieb des Beteiligten Ing. T ist im Einkommensteuerverfahren von Ing. T abzusprechen.

Wien, am 6. Dezember 2011