



**UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT**

Außenstelle Graz
Senat 8

GZ. RV/0130-G/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vom 23. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Mag. Andrea Schreiber-Neidic, vom 20. Jänner 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist seit dem Jahr 1999 Pensionist. Im Jahr 1984 erbte er das Mietwohngebäude M-Straße und die Liegenschaft R-Straße in G. Dem Finanzamt erklärte der Bw. für die Jahre 1998 bis 2002 jährlich Umsatzsteuer sowie Einkommensteuer. Das Finanzamt erließ erstmals mit 20. Jänner 2004 entsprechende Bescheide (für die Vorjahre ergingen - trotz behaupteter Abgabenerklärung durch den Bw. - keine Bescheide), wobei es die steuerlichen Ergebnisse aus der Vermietung der Liegenschaft R-Straße unberücksichtigt ließ.

Strittig ist, ob in den Streitjahren die bei der Liegenschaft R-Straße angefallenen Ausgabenüberschüsse als Werbungskosten anzuerkennen sind und ob der Bw. diesbezüglich vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Die Liegenschaft R-Straße umfasst eine Gesamtfläche von 3.187 m². Darauf befindet sich ein Gebäudeensemble, bestehend aus einem – laut Bw. zur Zeit der napoleonischen Kriege erbauten - Herrenhaus (mit einem aus dem vorigen Jahrhundert stammenden verglasten Zubau an der Vorderseite) samt ehemaliger Stallung (Baufläche [Gebäude] laut Grundbuch 484 m²) und Gartenhäuschen (Baufläche [Gebäude] laut Grundbuch 44 m²). Im Erdgeschoss des Hauptgebäudes betrieb die Erblasserin einst ein kleines Vorstadtkino (Kinosaal und Zubau) und ein Gasthaus (Küche und Stüberl). Das Obergeschoss diente zu Wohnzwecken.

Heute sind die Gebäude leer stehend, in baulich sehr schlechtem, völlig verwahrlostem und deshalb unbewohnbarem Zustand. Lediglich das Erdgeschoss im Nebengebäude (ehemalige Stallung) befindet sich – laut Auskunft des Bw. (eine Betretung beim Augenschein war nicht möglich) - in bewohnbarem Zustand (nicht hingegen das Dachgeschoss) und wird vom Mieter B und seiner Familie, alle türkischer Herkunft, bewohnt. Auf der Liegenschaft befindet sich weiters ein Gemüsegarten, den der Bw. Frau F unentgeltlich zur Nutzung überlassen hat (der Bw. sieht eine Gegenleistung in der Aufsicht des Herrn F über die Liegenschaft). Dieselben Personen nutzen die Gebäude auch für ihre privaten Interessen (Katzenpflege, malen und Klavier spielen). In und außerhalb des Gebäudes lagert eine Vielzahl von (teilweise bereits beschädigtem oder durch Zeitablauf und Witterungseinflüsse nicht mehr verwendbarem) Baumaterial.

Während der Bw. in den Streitjahren aus der Vermietung des Mietwohngebäudes M-Straße auch positive Einkünfte erzielte, erklärt er im Zusammenhang mit der Liegenschaft R-Straße die folgenden Beträge (in Schilling; für 2002 zu Vergleichszwecken in Schilling umgerechnet):

Jahr	Einnahmen (brutto)	Einkünfte V+V	Vorsteuer

1998	24.000,00	-284.299,94	5.667,95
1999	24.000,00	-242.114,53	1.911,25
2000	27.000,00	-203.955,28	180,29
2001	6.000,00	-213.822,15	3.254,13
2002	0,00	-227.353,53	5.306,93

Die vom Bw. erklärten jährlichen Werbungskostenüberschüsse setzen sich zusammen aus Zehntelbeträge für Instandsetzungsaufwendungen, Absetzung für Abnutzung (7.485 S jährlich berechnet auf Basis des Einheitswertes von 499.000 S), Geldverkehrs- und Kreditkosten sowie den Betriebskosten und öffentlichen Abgaben der Liegenschaft.

Jahr	1/10	AfA	Betr.k/öff. Abg.	Geldv./Kredit
1998	203.235,47	7.485	66.429,77	31.149,70
1999	167.573,27	7.485	61.670,87	29.385,39
2000	144.068,11	7.485	52.031,70	27.370,47
2001	144.068,11	7.485	43.128,10	25.140,94
2002	128.983,41	7.485	65.329,63	25.555,49

Der Bw. hat – laut seiner Auflistung der Zehntelbeträge für Instandsetzungsaufwendungen in den genannten Beilagen zu den Steuererklärungen - folgende Instandsetzungsaufwendungen für die Liegenschaft R-Straße getätigt (in Schilling):

Jahr	Betrag	Jahr	Betrag
1989	368.089,46	1996	131.043,96
1990	235.051,60	1997	45.663,97
1991	0,00	1998	0,00
1992	150.847,17	1999	11.467,50
1993	53.365,20	2000	0,00
1994	802.066,95	2001	0,00

1995	246.226,32	2002	0,00
------	------------	------	------

Aus den Beilagen zur Steuererklärung ist weiters zu ersehen, dass der Fenstertechnikbetrieb, der seine Geschäftsräumlichkeiten im Zubau zum Hauptgebäude hatte, in den Jahren 1998 und 1999 (für Kalenderjahre davor hat der Bw. keine Erklärungen abgegeben) keine Mietzahlungen mehr geleistet hat. Die in der vorstehenden Tabelle als "Einnahmen (brutto)" erfassten Beträge sind Zahlungen des Mieters B.

Mit Bescheiden vom 20. Jänner 2004 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer mit 2.225,61 € (1998), -16.557,78 € (1999), 282,41 € (2000), 1.045,11 € (2001) und 1.1180,30 € (2002) sowie die Einkommensteuer mit -989,37 € (1998), -3.329,29 € (1999), -1.034,50 € (2000), -4.622,57 € (2001) und -3.854,15 € (2002) fest. Dabei versagte es dem Bw. – nachdem es von ihm bereits im Jahr 2001/2002 erfolglos eine Prognose über den Erfolg der Betätigung zu erhalten versucht hatte (siehe Vorhalt vom 5. Dezember 2001 und die Schreiben des Bw. vom 4. Jänner 2001 und vom 15. Juni 2002) - die steuerliche Anerkennung der Werbungskostenüberschüsse sowie den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Liegenschaft R-Straße, weil es die Vermietung als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 in Verbindung mit § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 1993 beurteilte. Eine Anerkennung der Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 leg. cit. als Einkunftsquelle setze – so das Finanzamt zur Begründung - voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erreichung eines Gesamtüberschusses in absehbarer Zeit tatsächlich zu erwarten sei.

Dagegen wendet sich der Bw. mit Berufungen vom 23. Februar 2004 und bringt im Wesentlichen vor, die Vermietung des Mietwohngebäudes M-Straße und der Liegenschaft R-Straße sei als ein einziger (nicht trennbarer) Betrieb aufzufassen, den er als solchen nach dem Tod seiner Tante übernommen habe. Bei der Abgabe der Erberklärung habe er die Liegenschaft R-Straße nicht ausschließen können, sondern habe das gesamte Erbe, also beide Häuser, übernehmen müssen. Die Vermietung der Liegenschaft R-Straße sei von ihm stets als eine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit betrieben worden. Dazu gehöre aber auch, dass bestimmte Erhaltungsarbeiten durchzuführen seien, um den Substanzwert zu erhalten. Die Ausgaben und Investitionen hätten ein vor Beginn nicht erkennbares Ausmaß wegen bestehender rechtlich sehr ungünstiger Verhältnisse und verborgener baulicher Mängel erreicht. Das Erdgeschoß des Hauptgebäudes sei an einen Tischler, das Obergeschoß an drei Studenten vermietet gewesen. Die Gewerbebehörde habe die Ausübung des Tischlereibetriebes wegen der Feuergefahr für die Mieter im Obergeschoß verboten. Deshalb habe er das Mietverhältnis mit dem Tischler lösen und ihm eine Ablöse im Betrag von 250.000 S zahlen müssen. Weiters sei hervorgekommen die Rutschhanglage, die eine neue Stützmauer notwendig mache, das Erfordernis einer Drainage, einer Kamin- und einer

Dachstuhlsanierung. Außerdem sei das Gebäude kulturhistorisch wertvoll, weil der Dichter H hier einige Lebensjahre zugebracht und etliche Werke verfasst habe. Zudem stelle das Gebäude ein typisches Vorstadtwirtshaus des vergangenen Jahrhunderts dar und sei deshalb architektonisch wertvoll. Er sehe es als seine Lebensaufgabe an, die Gebäude zu erhalten, selbst wenn er einen Lebensstandard unter dem Existenzminimum auf sich nehmen müsse. Mit der Liegenschaft R-Straße verbinde er seine wirtschaftliche Zukunft durch Vermietung und eigene gewerbliche Betriebe im Untergeschoss, nämlich Lebensmittelbetrieb - Vermarktung von Bioprodukten eigener Erzeugung, Verwertung eigener Patente wie Produktion eines "Volkswindrades" und eines Elektromotors mit variabler Drehzahl (Berufungen vom 23. Februar 2004 gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998). In den Jahren 1985 bis 1995 habe er eine Sanierung des Objektes versucht. Leider habe diese "unvollendet vorläufig eingestellt" werden müssen, weil die Finanzmittel nicht gereicht hätten und der mit der Sanierung befasste "Bauführer" tödlich verunglückt sei. Je mehr gearbeitet worden sei, umso größere Baumängel seien zum Vorschein gekommen, nämlich Hausschwamm, Auseinanderstreben der Grundmauern infolge Hangrutschung und als Folge davon das Auseinanderreißen des Dachstuhles. Da zu dieser Zeit auch der Zustand der Fassade seines Mietwohngebäudes M-Straße immer gefährlicher geworden sei, habe er seine geringe Finanzkraft für dieses Gebäude aufwenden müssen. Dessen Fassade sei im Jahr 1999 saniert worden. Der Zustand der Gebäude auf der Liegenschaft R-Straße sei deshalb "in dem einer Bauruine" verblieben. Im Jahr 1995 habe er versucht, den ehemaligen Kinosaal mit Nebenräumen zum Zwecke der Flüchtlingsunterbringung anzubieten, was von der zuständigen Behörde wegen des schlechten Zustandes abgelehnt worden sei. Für die Fenstertechnikfirma habe er einen Teil des Zubaus nochmals adaptiert, diese habe jedoch mangels Geschäftserfolges ihre Tätigkeit im Jahr 1999 eingestellt und beträchtliche Mietzinsrückstände hinterlassen. Als Folge des schlechten Bauzustandes hätten die letzten verbliebenen Mieter ihre Zahlungen eingestellt und seien ausgezogen, sodass das Hauptgebäude ab 1999 unbeheizt und ohne Wasseranschluss und Toilettenbenutzungsmöglichkeit leer stehe (Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 17. März 2004).

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 6. April 2004 wies das Finanzamt – nachdem es vom Bw. ein weiteres Mal keine Prognose und Unterlagen über die Vermietungstätigkeit bei der Liegenschaft R-Straße erhalten hatte (siehe Vorhalt vom 3. März 2004 sowie das Schreiben des Bw. vom 17. März 2004) die Berufungen als unbegründet ab. In einer gesonderten Begründung vom 5. April 2004 führt es dazu im Wesentlichen aus, dass der Bw. keine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit nachgewiesen habe. Er habe weder eine Projektplanung inkl. einer Prognoserechnung vorgelegt, noch habe er Handlungen gesetzt, die erkennen ließen, dass in Hinkunft eine Einkunftszielung angestrebt werde.

Im Vorlageantrag vom 7. Mai 2004 bringt der Bw. noch ergänzend vor, die Sanierung der Liegenschaft R-Straße habe er auch im Hinblick auf die unvorhergesehenen Baumängel wegen Kapitalmangels zugunsten des Mietwohngebäudes M-Straße zurückstellen müssen. Die Rückzahlung der laufenden Darlehen verschlinge bereits ein Drittel seines Einkommens. Er habe mit dem beträchtlichen Sparvermögen seiner nunmehr 95-jährigen Mutter (zu deren Pflege der Bw. in Pension gegangen ist) gerechnet. Auf Grund ihrer fortgeschrittenen Alzheimerkrankheit sei es bisher jedoch zu keiner Sparbuchschenkung gekommen. Nach deren Tod würden aber ausreichend Mittel zur Sanierung zur Verfügung stehen.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat im Mai 2004 zur Entscheidung vor.

Im Zuge eines am 1. Juni 2004 durchgeführten Augenscheins durch den unabhängigen Finanzsenat gibt der Bw. zum Bauzustand befragt an, dass der Untergrund, auf dem die Gebäude stünden, tonig sei und quelle, wodurch es zu Hangrutschungen komme. Auf der Talseite müsse deshalb auch die Stützmauer erneuert werden, wofür ihm Kosten im Betrag von 350.000 S veranschlagt worden seien. Bergseitig sei die Hangrutschung auch durch Erschütterungen auf Grund des Straßenverkehrs bedingt. Beim Hauptgebäude müsse der Dachstuhl von einem Fachmann saniert werden, weil sich die Nord- und die Südmauer nach außen neigten, wodurch der Dachstuhl "auseinandergezerrt" werde. Das Dach müsse auch neu hergerichtet werden. Der Aufenthalt im Hauptgebäude sei im Winter lebensgefährlich, weil die Schneelast das Dach zum Einsturz bringen könnte. Im (ehemaligen) Kinosaal bestehe die Gefahr, dass der Fußboden wegen Schimmelbefalls herausgerissen werden müsse. Er würde gern im Obergeschoss vier Wohneinheiten mit Küche, Bad und Terrassenbenutzungsmöglichkeit errichten. Wie groß diese Wohneinheiten sein werden, könne er im Moment nicht sagen. Die Stockwerksfläche liege bei etwa 120 m², eher sogar bei 180 m². Im Obergeschoss sei eine Heizung neu zu errichten, im Erdgeschoss sei eine vorhandene (Ölzentralheizung). Diese habe bis zum Jahr 1999 funktioniert und sei dann abgestellt worden. In das Hauptgebäude nisteten sich auch fremde Personen ein. Auf der Terrasse im Obergeschoss befindet sich die Gedenktafel zu Ehren des Dichters H. Beim Nebengebäude (ehemalige Stallung) sei der Kanal durch den Einschub von Kunststoffrohren erneuert worden. Das Erdgeschoss sei mit neuen Elektro- und Wasserinstallationen ausgestattet. Der Zubau zum Hauptgebäude sei teilweise "hergerichtet". Derzeit werde er – wie er beim Augenschein festgestellt habe – von Herrn F für dessen Hobbymalerei genutzt. Er selbst sei seit dem Jahr 1999 nicht mehr im Zubau gewesen. Der Garten werde von Frau F bewirtschaftet. Als Gegenleistung schaue Herr F nach dem Rechten. Der Bw. gibt weiters an, dass er im Jahr 1995 oder 1996 einen Fachmann mit der Planung der Sanierung beauftragt habe. Einen Plan habe er aber nie erhalten. Wie der Fachmann heiße, müsse er in seinen Unterlagen

nachsehen. Die bisherigen Sanierungsarbeiten seien von Herrn T (den der Bw. als "Kleinunternehmer" bezeichnet), begonnen worden. Im Jahr 1995 jedoch sei Herr T tödlich verunglückt. Seitdem seien kaum Maßnahmen mehr gesetzt worden. Grund dafür seien seine finanziellen Verhältnisse gewesen. Elektroinstallationen seien zuerst von einem konzessionierten Unternehmen und später "schwarz" erneuert worden. Derzeit habe er etwa eine halbe Million Schilling angespart. Weitere Sanierungsarbeiten würde er von seiner zukünftigen Erbschaft bezahlen. Zu den Mieteinnahmen befragt gibt der Bw. an, dass bis Herbst 1999 eine "Fensterfirma" ihre Geschäftsräumlichkeiten im Vorbau des Hauptgebäudes hatte. Der Mieter des Erdgeschosses im Nebengebäude (ehemalige Stallung) zahle die Miete seit zehn Jahren sehr schleppend und seit einigen Jahren überhaupt nicht mehr. Der Mieter bezahle nicht einmal die Betriebskosten. Er habe die Delogierung aus sozialen Gründen (die türkische Familie habe drei Kinder) mehrmals aufgeschoben (Niederschrift vom 1. Juni 2004 über den Verlauf des Augenscheins).

Im Zuge einer Erörterung der Sach- und Rechtslage gab der Bw. – nachdem er einen weiteren Vorhalt trotz Fristverlängerung mit Hinweis auf seine schwierige persönliche Lage nicht beantwortet hatte - zum Sachverhalt ergänzend an, dass im Jahr 1984, als er die die Liegenschaft R-Straße von seiner Tante geerbt habe, im Erdgeschoss des Hauptgebäudes der ehemalige Kinosaal samt Zubau an einen Tischler vermietet gewesen sei. Er habe dafür einen Mietzins von etwa 4.000 S pauschal erhalten. Der Tischler sei etwa 2 bis 3 Jahre nach dem Tod seiner Tante (1985/1986) ausgezogen. Danach sei der Kinosaal leer stehend gewesen. Die ehemalige Gasthausküche und das Stüberl seien im Jahr 1984 zuerst leer gewesen, dann von ihm saniert und ab dem Jahr 1986 oder 1987 an Studenten um monatlich etwa 1.800 S vermietet worden. Ab etwa 1992/1993 seien diese Räumlichkeiten an eine Familie aus Jugoslawien um etwa 1.800 S vermietet gewesen. Anfangs sei regelmäßig, dann unregelmäßig und die letzten eineinhalb Jahre überhaupt nicht mehr gezahlt worden. Etwa im Jahr 1997/1998 seien die Mieter dann verschwunden gewesen. Der Vorbau sei nach dem Auszug des Tischlers bis zum Jahr 1997 leer stehend gewesen. Ab dem Jahr 1997 habe eine Fensterfirma die Räumlichkeiten um etwa 3.600 S monatlich gemietet. Anfangs sei noch regelmäßig bezahlt worden, am Ende wegen Konkurses nichts mehr. Das Obergeschoss des Hauptgebäudes sei im Jahr 1984 an drei Studenten vermietet worden, und zwar um etwa 400 S, 800 S und 1.200 S. Die Studenten hätten bei gleich bleibendem Mietzins zwischendurch gewechselt und seien etwa 1995 endgültig ausgezogen. Am Ende hätten die Studenten nichts mehr gezahlt, weil sie gesehen hätten, dass die Sanierung scheitere. Im ehemaligen Stallgebäude sei im Jahr 1984 ein Raum an einen Besenbinder um etwa 300 bis 400 S vermietet worden. Der Besenbinder sei etwa 1984/1985 nach nicht einmal einem Jahr ausgezogen. Aufgrund des desolaten Zustandes habe er das ehemalige Stallgebäude bis etwa

1989 saniert. Dann sei eine Österreicherin eingezogen. Der Mietzins habe etwa 3.000 S monatlich betragen. Nach etwa ein bis zwei Jahren sei sie ausgezogen und habe beträchtliche Mietrückstände hinterlassen. Möglicherweise habe es dann noch andere Mieter gegeben. Etwa im Jahr 1990 sei die türkische Familie eingezogen. Vereinbart sei ein Mietzins von etwa 5.000 S gewesen. Dieser Betrag sei ein- bis zweimal bezahlt worden, danach habe es nur noch spärlich bzw. überhaupt keine Mietzinszahlungen gegeben. Seit dem 1995 sei er gekündigt und im Zustand der Delogierung. Im Jahr 1995 habe ihm ein Zimmerer mit einer Anzeige gedroht, weil der Dachstuhl einsturzgefährdet sei. Für die Liegenschaft R-Straße habe er zwei Wüstenrot-Darlehen aufgenommen. Sein Plan sei die sukzessive Sanierung mittels seiner Einkünfte als Beamter und der Mieteinkünfte gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Beurteilungseinheit

Soweit der Bw. vorbringt, die Vermietung des Mietwohngebäudes M-Straße und der Liegenschaft R-Straße sei als ein einziger (nicht trennbarer) "Betrieb" aufzufassen, ist dazu vorweg auszuführen, dass das Vorliegen einer Gesamtüberschusserzielungsabsicht bei Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (sog. große Vermietung) bzw. die objektive Ertragsfähigkeit bei der Vermietung von Eigenheimen (sog. Kleine Vermietung) für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen ist (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1990 und § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1990 bzw. § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 und § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993, jeweils letzter Satz).

Zur Frage, was für den Fall der Bewirtschaftung mehrerer Gebäude als "organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit" gilt, hat der Verwaltungsgerichtshof entschieden, dass in der Regel jedes Gebäude eine eigene Beurteilungseinheit darstellt (vgl. VwGH 28. Oktober 1992, 88/13/0006; VwGH 2. März 1993, 92/14/0182); uzw. auch, wenn mehrere Objekte gemeinsam verwaltet werden (vgl. VwGH 2. März 1993, 92/14/0182) oder mittels einheitlichen Rechtsvorgangs (wozu auch die vom Bw. als Argument eingebrachte Erbschaft gehört) erworben werden (vgl. VwGH 28. Oktober 1992, 88/13/0006). Da darüber hinaus kein enger wirtschaftlicher Nutzungszusammenhang (vgl. VwGH 28. Oktober 1992, 88/13/0006; VwGH 2. März 1993, 92/14/0182) zwischen dem Mietwohngebäude M-Straße und der Liegenschaft R-Straße besteht, ist die strittige Frage, ob die bei der Liegenschaft R-Straße angefallenen Ausgabenüberschüsse als Werbungskosten anzuerkennen sind und ob der Bw. diesbezüglich vorsteuerabzugsberechtigt ist, allein unter Berücksichtigung der mit dieser Liegenschaft zusammenhängenden Umstände zu lösen.

2. Betätigung im Sinne des EStG bzw. unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG

Der Bw. hatte in der Vergangenheit die Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Hauptgebäudes an einen Tischler, die Räumlichkeiten im Obergeschoss des Hauptgebäudes an drei Studenten und den Zubau zum Hauptgebäude an eine Fenstertechnikfirma vermietet. Weiters hatte er die Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Nebengebäudes an den Mieter B vermietet. Auf Grund verschiedener Umstände, zB gewerbebehördliches Verbot der Ausübung eines Tischlereibetriebes im Erdgeschoss bei gleichzeitiger Vermietung zu Wohnzwecken im Obergeschoss, Zahlungsunfähigkeit der Fenstertechnikfirma und insb der finanzielle Engpass des Bw. und die Unmöglichkeit der Neuvermietung auf Grund des als sehr schlecht zu bezeichnenden Zustandes der Gebäude, beschränkte sich die Bewirtschaftung der Liegenschaft R-Straße letztlich auf die Vermietung des Erdgeschosses des Nebengebäudes an den Mieter B, wobei dieser seine Mietzinszahlungen, obwohl er noch heute dort wohnt, bereits im Jahr 2001 zur Gänze eingestellt hat.

Während das Finanzamt in der Betätigung des Bw. zuerst (in den angefochtenen Bescheiden) Liebhaberei sah, vertritt es nun (in der Berufungsvorentscheidung) die Rechtsansicht, es handle sich dabei um keine "nachhaltige unternehmerische Tätigkeit".

Die Frage, ob eine Betätigung (Tätigkeit) überhaupt einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. ob eine Tätigkeit überhaupt unternehmerisch im Sinne des UStG ist, ist der Beurteilung, ob eine Betätigung (Tätigkeit) einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich Liebhaberei ist, vorgelagert; entspricht eine Betätigung (Tätigkeit) keiner Einkunftsart des EStG bzw. ist sie nicht unternehmerisch im Sinne des UStG, so kann sich die Liebhabereifrage zwangsläufig nicht mehr stellen (in diesem Sinn: VwGH 30. Oktober 1996, 94/13/0165).

Ob die Bewirtschaftung der Liegenschaft R-Straße durch den Bw. in den Streitjahren einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG ist, hängt davon ab, (1) ob die Vermietungstätigkeit bereits völlig beendet war und (2) ob bloß vorübergehende Einnahmenlosigkeit vorliegt (der Bw. behauptet Vermietungsabsicht nach Erbschaft und Sanierung).

Ob die Vermietungstätigkeit in den Streitjahren bereits völlig beendet war, ist daran festzumachen, ob der Bw. in diesem Zeitraum (noch) Mietzinszahlungen erhalten hat und, wenn nein, ob er möglichst rasch alle Schritte zur Freimachung der Mietobjekte gesetzt hat. Im Fall der Fenstertechnikfirma, die den Zubau als Geschäftsräumlichkeit genutzt hat, ist dies zu verneinen. Wie aus den Beilagen zu den Steuererklärungen hervor geht, hat die Fenstertechnikfirma in den Streitjahren 1998 und 1999 keine Mietzahlungen mehr geleistet, obwohl sie den Zubau bis Ende des Jahres 1999 unentgeltlich genutzt hat. Da der Bw. dies

ohne Weiteres geduldet hat, hat er diesbezüglich keine Betätigung (mehr) ausgeübt, die einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG ist. Daran ändert auch nichts, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Liebhaberei die Zahlungsunfähigkeit von Mietern ein Unwägbarkeit für den Vermieter darstellen kann (vgl. VwGH 26. Juni 1990, 89/14/0295); denn dieser ist dazu aufgefordert, darauf nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasch zu reagieren und die Bestandräumlichkeiten (falls nötig zwangsweise) frei zu machen und neu zu vermieten (vgl. VwGH 22. Jänner 2004, 98/14/0003; VwGH 3. Juli 1996, 92/13/0139; VwGH 3. Juni 1996, 92/13/0188). Im Fall des Mieters B, der das Erdgeschoss des Nebengebäudes (noch heute) nutzt, ist eine steuerlich relevante Bewirtschaftung noch bis zum Zeitpunkt der letztmaligen Zahlung, also im Jahr 2001, zu bejahen. Denn das Fehlen eines verwandtschaftlichen oder eines vergleichbaren Naheverhältnisses zwischen dem Bw. und dem Mieter B verhindert es, dass dem Mietverhältnis - trotz offenkundig geringerer als der vereinbarten Mietzinszahlungen - wegen fehlender Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung versagt wird, zumal auch auf Grund des Gesamtzustandes der Liegenschaft davon auszugehen, dass der Bw. keinen Mieter gefunden hätte, der bereit gewesen wäre, unter diesen besonderen Umständen fortdauernd und zuverlässig Mietzinszahlungen zu leisten. Somit war die Vermietungstätigkeit des Bw. betreffend das Erdgeschoss des Nebengebäudes bis in das Jahr 2001 als eine Betätigung, die einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG ist, zu beurteilen. Nachdem der Mieter B die Zahlungen erkennbar völlig eingestellt hat und die Liegenschaft mit Duldung des Bw. (keine weitere ernsthafte Betreibung der Delogierung) nur mehr unentgeltlich genutzt hat (davon ist im Berufungsfall wohl mit Ablauf des Jahres 2001 auszugehen), liegt im Streitjahr 2002 keine Betätigung (mehr) vor, die einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG ist.

Ob die Betätigung (Tätigkeit) des Bw. in den Streitjahren sowohl zeitlich als auch ihrem Umfang nach über die Vermietung des Erdgeschosses des Nebengebäudes an den Mieter B hinaus für die gesamte Liegenschaft einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG ist, hängt davon ab, ob hinsichtlich der übrigen Gebäude (Gebäudeteile) und auch hinsichtlich des Erdgeschosses bloß vorübergehende Einnahmenlosigkeit vorliegt (der Bw. behauptet Vermietungsabsicht nach Erbschaft und Sanierung). Denn Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt können auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden, wenn ihnen gerade (vorübergehend) keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen (vgl. VwGH 20. November 1996, 94/15/0136, m.w.N.). Entsprechendes gilt für die umsatzsteuerliche Beurteilung einer Betätigung in der Vorbereitungsphase. Vorsteuern können bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen im

Sinne des § 2 Abs. 1 UStG erzielt (vgl. VwGH 18. März 1997, 96/14/0045). Dass eine Betätigung (Tätigkeit) einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG ist, weil bloß vorübergehend Einnahmenlosigkeit vorliegt, setzt aber voraus, (1) dass sich der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme der werbenden Betätigung durch entsprechende Handlungen dokumentiert und der Steuerpflichtige *zielstrebig* auf die "Betriebseröffnung" hinarbeitet (vgl. VwGH 20. November 1996, 94/15/0136). Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase wird dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen "Betriebseröffnung" erweislich ist. Es reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige unternehmerische Tätigkeit aus noch der Umstand, dass er die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge fasst. Es müssen vielmehr über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände vorliegen, aufgrund derer mit "ziemlicher Sicherheit" feststeht, dass eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werden wird (vgl. VwGH 18. März 1997, 96/14/0045). Weiters setzt es voraus, (2) dass auch die äußereren Umstände die (Wieder-)Erzielung von Einnahmen möglich machen (zB behördliche Genehmigungen [vgl. VwGH 30.10.1996, 94/13/0165], Vorhandensein von Finanzierungsmitteln) und (3) dass der Zeitraum bis zur (Wieder-)Erzielung von Einnahmen absehbar und angemessen ist. Liegen nicht alle diese Voraussetzungen vor, so entspricht die Betätigung (Tätigkeit) zeitweilig keiner Einkunftsart des EStG bzw. ist sie zeitweilig nicht unternehmerisch im Sinne des UStG.

Die Beurteilung der Betätigung als eine solche im Sinne des EStG bzw. im Sinne des UStG scheitert im Berufungsfall ganz besonders an der Tatsache, dass der Bw. bisher in all den Jahren des Zuwartens auf die Erbschaft keine fachmännische Gesamtplanung der Liegenschaftssanierung (einschließlich Einholung von Angeboten zu Informationszwecken und zur Vorauswahl der später an der Sanierung mitwirkenden Unternehmer) hat erstellen lassen. Damit fehlt es nicht nur an der von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten *Zielstrebigkeit*, sondern es verlängert sich dadurch auch der (somit nicht mehr als angemessen zu bezeichnende) Zeitraum bis zur (Wieder-)Erzielung von Einnahmen. Zusammenfassend kann deshalb gesagt werden, dass der Bw. in den Streitjahren die Liegenschaft R-Straße sukzessive auslaufend bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung durch den Mieter B im Jahr 2001 bewirtschaftet hat und danach keine Betätigung (Tätigkeit) mehr vorgelegen hat, die einer Einkunftsart des EStG entspricht bzw. unternehmerisch im Sinne des UStG ist.

Für die strittige Frage bedeutet dies, dass die vom Bw. im Jahr 1984 begonnene Vermietungstätigkeit hinsichtlich der Liegenschaft R-Straße im Jahr 2001 als beendet gilt (abgeschlossener Betätigungszeitraum). Die im Streitjahr 2002 angefallenen Ausgaben

(insbesondere Betriebskosten und Fremdkapitalzinsen) sind mangels einer Betätigung im Sinne des EStG nicht ausgleichsfähig, die in diesem Jahr angefallenen Vorsteuern mangels unternehmerischer Tätigkeit im Sinne des UStG nicht abzugsfähig. Ob die in den Streitjahren 1998 bis 2001 geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse und die im Streitjahr 2002 angefallenen Aufwendungen (die Zehntelbeträge für die in den Vorjahren verausgabten Instandsetzungsaufwendungen) ausgleichsfähig und die in den Streitjahren 1998 bis 2001 angefallenen Vorsteuern abzugsfähig sind, hängt davon ab, ob die Vermietungstätigkeit in den Streitjahren 1998 bis 2002 nach Liebhäbereigrundsätzen als Einkunftsquelle bzw. als unternehmerisch zu beurteilen war.

3. Liebhäberei

3.1 Betätigungsart

Vor Beurteilung, ob die Bewirtschaftung der Liegenschaft R-Straße als Liebhäberei zu beurteilen ist, ist zuerst zu beurteilen, ob es sich dabei um eine Vermietungstätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhäbereiverordnung 1990 oder im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhäbereiverordnung 1990 bzw. im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhäbereiverordnung 1993 oder im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhäbereiverordnung 1993 handelt. Dabei ist festzustellen, ob die Liegenschaft R-Straße ein Wirtschaftsgut ist, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht. Auf die konkrete Neigung des Bw. oder auf die konkrete Art der Bewirtschaftung der Liegenschaft R-Straße ist dabei nicht abzustellen (in diesem Sinn: VwGH 26. Jänner 1999, 98/14/0041)

Ob sich ein Gebäude nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, hängt – nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – vor allem von seiner Bauart, Größe und Ausstattung ab. Auf die Größe (Nutzfläche) allein kommt es dabei nicht an. Liegen mehrere Mietobjekte vor, so eignet sich ein Gebäude nach der Verkehrsauffassung dann in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung, wenn diese baulich nicht vollständig voneinander abgegrenzt sind (zB gemeinsamer Wohnungseingang) oder sich in ihrer Ausstattung ergänzen (zB gemeinsame Küche, gemeinsame sanitären Einrichtungen), sodass dadurch eine *gemeinsame* Nutzung im Rahmen der Lebensführung nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann.

Im vorliegenden Fall handelt es sich bei dem Gebäudeensemble (wie oben erwähnt ein Herrenhaus mit Zubau samt ehemaliger Stallung und Gartenhäuschen) – auch wenn die Gebäudeflächen der damaligen Bauweise entsprechend großzügig bemessen sind – in typisierender Betrachtung um ein Wirtschaftsgut, das sich auf Grund von Bauart, Größe und

Ausstattung nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet (ähnlich: Kleinlandwirtschaft mit Haupt- und Nebengebäuden oder Privatschloss). Die Räumlichkeiten im Hauptgebäude sind baulich weitgehend nicht voneinander abgegrenzt und ergänzen sich teilweise in ihrer Ausstattung (gemeinsame Küche und gemeinsame sanitäre Einrichtungen im Obergeschoss), weshalb dadurch eine gemeinsame Nutzung im Rahmen der Lebensführung nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann. Der Zubau vermag am Gesamtcharakter des Gebäudes nichts zu ändern, zumal er flächenmäßig von untergeordneter Bedeutung ist und sich im Übrigen ohne wesentliche Adaptierung auch für eine private Nutzung (zB als Wintergarten) eignen würde. Ob das Gebäudeensemble tatsächlich im Rahmen der Lebensführung genutzt wurde, ist für die Anwendung des auf die Eignung zu diesem Gebrauch abstellenden § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1990 bzw. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 nicht maßgebend (vgl. VwGH 18. Mai 1995, 93/15/0099). Die Bewirtschaftung der Liegenschaft R-Straße war somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Mietobjekts als Vermietungstätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1990 bzw. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 zu beurteilen.

3.2 Liebhabereibeurteilung

Unter Zugrundelegung der vom Bw. gemachten Angaben (insbes. Niederschrift vom 29. Juli 2004) und des Inhaltes der Verwaltungsakten (insbes. die vom Bw. erstellten Beilagen zu den Steuererklärungen) festgestellt, dass der Bw. im abgeschlossenen Betätigungszeitraum keinesfalls einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hat erzielen können (vgl. die dem Bw. mit Schreiben vom 2. August zur Kenntnis gebrachte Berechnung der steuerlichen Ergebnisse, wonach selbst unter Außerachtlassung der vom Bw. nicht näher bezifferten Einnahmenausfälle, der Instandsetzungsaufwendungen der Jahre 1984 bis 1988, der Fremdfinanzierungskosten sowie der Betriebskosten und öffentlichen Abgaben für die Jahre 1984 bis 1997 ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen im Betrag von zumindest 1.223.000 S verbleibt).

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1990 bzw. § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird (§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 1990 bzw. § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 1993). Als absehbar gilt bei der Bewirtschaftung (Vermietung) von Mietobjekten, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der

Lebensführung eignet, ein Zeitraum von etwa 20 Jahren (vgl. zB VwGH 21. Oktober 2003, 97/14/0161).

Wird eine Vermietung aber tatsächlich vorzeitig (vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten) beendet, so wird es am Vermieter gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass sich die Beendigung – soweit die Vermietung nicht (latent) von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist - erst nachträglich, insb. durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. VwGH 23. November 2000, 95/15/0177; ähnlich VwGH 27. April 2000, 99/15/0012).

Im vorliegenden Fall hatte der Bw. von Anfang an geplant, die Liegenschaft R-Straße dauerhaft zu vermieten und teilweise auch selbst zu nutzen. Weiters hatte er geplant, die Gebäude sukzessive zu sanieren ("In den Jahren 1985 bis 1995 habe ich eine Sanierung des Objektes versucht, ..."; siehe das im Sachverhalt wiedergegebene Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 17. März 2004; vgl. auch Seite 2 letzter Satz der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches vom 29. Juli 2004), obwohl er bereits zu Beginn über den sehr schlechten Bauzustand der Gebäude in Kenntnis war. Gescheitert ist der Bw. einerseits am fehlenden Gesamtkonzept der Sanierung (einschließlich des Engagements von – wie er sie bezeichnet - "Kleinunternehmern"; die bisherigen Instandsetzungsmaßnahmen, insbes. am Hauptgebäude, haben den Gesamtzustand nicht wesentlich verbessert) und am Fehlen ausreichender finanzieller Mittel. Sein eigenes Einkommen als aktiver Beamter und später als Beamter in Ruhe sowie die Einkünfte aus der Vermietung des Mietwohngebäudes M-Straße (welches selbst sanierungsbedürftig war) und der Liegenschaft R-Straße reichten dafür nicht aus, zumal auch notwendige Instandsetzungsarbeiten am Mietwohngebäude M-Straße (ua. Fassadensanierung um mehr als 1 Million Schilling) große finanzielle Mittel gebunden hatte. Die vom Bw. erhofften finanziellen Mittel aus Erbschaft sind ausgeblieben (die Mutter ist erst jüngst verstorben), sodass der Bw. schließlich nach Einstellung der Zahlungen durch den letzten verbliebenen Mieter im Jahr 2001 vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten keine Mieteinnahmen mehr hat erzielen können.

Wenn der Bw. Hangrutschung, Mängel der Bausubstanz, Zahlungsunfähigkeit von Mietern und das Ausbleiben finanzieller Mittel aus der erhofften Erbschaft als für das Ausbleiben eines Gesamterfolges verantwortliche Unwägbarkeiten in das Verfahren einbringt, so ist dem Bw. nur insoweit Recht zu geben, dass es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen muss, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses beendet wird (vgl. VwGH 23. November 2000, 95/15/0177; ähnlich VwGH 27. April 2000, 99/15/0012). Im vorliegenden Fall waren jedoch – auch wenn dies der Bw. subjektiv so empfindet - keine

UnwÄgbarkeiten für die vorzeitige Beendigung maßgeblich, sondern die bereits bei Vermietungsbeginn (tatsächlich oder zumindest bei Anwendung eines entsprechenden Sorgfaltsmaßstabes durch einen Sachverständigen) erkennbaren gewöhnlichen Risiken, wie zB. Hangrutschung, der sehr schlechte Zustand der Gebäude und die daraus folgende Notwendigkeit von Investitionen in Höhe mehrerer Millionen Schilling sowie die Unmöglichkeit, an zahlungszuverlässige Mieterschichten zu vermieten, solange die Gebäude nicht völlig saniert sind. Genau diese erkennbaren gewöhnlichen Risiken haben den Bw. letztlich auch zur Beendigung seiner Vermietungstätigkeit gezwungen. Auch ist es nicht als UnwÄgbarkeit zu beurteilen, dass die Mutter des Bw. – zu Beginn der Vermietungstätigkeit immerhin noch in einem der Lebenserwartung entsprechenden Alter - ein hohes Alter erreicht hat (wie bereits erwähnt, ist die Mutter der Bw. erst vor kurzem verstorben) und eine (behauptete) Erbschaft zur Finanzierung der Investitionen ausgeblieben ist.

Da die Bewirtschaftung der Liegenschaft R-Straße durch den Bw. mangels objektiver Ertragsfähigkeit insgesamt als Liebhaberei zu beurteilen ist, ist sie auch in den Streitjahren 1998 bis 2001 einkommen- und umsatzsteuerlich unbeachtlich. Ebenso steuerlich unbeachtlich sind deshalb auch die im Jahr 2002 geltend gemachten Aufwendungen (die Zehntelbeträge für die in den Vorjahren verausgabten Instandsetzungsaufwendungen).

Mit seinem Vorbringen, der von ihm am 14. Dezember 1999 überwiesene (im Übrigen am 15. Dezember 1999 ab Abgabenkonto verbuchte) Umsatzsteuerbetrag für die Monate Jänner bis Dezember 1998 von 11.412 S finde im Bescheid keine Berücksichtigung, zeigt der Bw. keine Rechtswidrigkeit des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1998, sondern bloß eine Unrichtigkeit der Gebarung hinsichtlich der Umsatzsteuer auf. Denn bei einem Abgabenbescheid zählen der Bescheidadressat, die Art und die Höhe der Abgaben, der Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Bemessungsgrundlagen zum Bescheidspruch. Das "Vorsoll" selbst sowie die Erläuterungen im Bescheid über die Höhe des daraus resultierenden Nachforderungsbetrages sind dagegen nicht Spruchbestandteile. Zur Überprüfung der Höhe des Vorsolls steht die Möglichkeit, einen Abrechnungsbescheid (§ 216 BAO) zu beantragen, zur Verfügung.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 23. November 2004