



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Albert Ferk, Steuerberater, 8010 Graz, Hans-Sachs-Gasse 14/3, vom 23. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Manfred Kleinférchner, vom 19. November 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 nach der am 10. November 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt neben Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit als Beamte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Anlässlich einer im November 2004 durchgeführten, die Jahre 1998 bis 2003 betreffenden Außenprüfung wurde ua. nachstehende Feststellung getroffen:

Die Bw. habe am 11. Jänner 1999 einen Liegenschaftsanteil in X, Y. erworben (parifizierte Eigentumswohnung – Top 3). Auf Grund der bis dato vorliegenden tatsächlichen Verhältnisse der

- a) Nichtvermietung der Wohnung seit Erwerb *bis September 2004*
- b) bis dato noch nicht vorliegenden Benützungsbewilligung über die Liegenschaft

c) Berichtigung bzw. Anpassung der im Zuge der Außenprüfung eingebrachten Prognoserechnung vom 20. Juli 2004 (Ausdehnung auf 23 Jahre, Mietzinsanpassung, Zinsen Aufwandsberichtigung, dem ohne Berücksichtigung der noch ausstehenden Fertigstellungskosten sowie künftiger Instandhaltungsaufwendungen geringfügig errechneter Gesamtüberschuss im 23. Beobachtungsjahr)

sei die gegenständliche Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO II als Tätigkeit mit Annahme von Liebhaberei zu beurteilen.

Es liege somit "für diese Eigentumswohnung keine Einkunftsquelle und kein Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes und Umsatzsteuergesetzes vor", weshalb die bis dato in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge (1998: S 40.000, 1999: S 200.000, 2002: € 1000 und 2003: € 209,08) sowie die in den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse (1999: S 61.584,45, 2000: S 93.671,94, 2001: S 89.166,84, 2002: € 4.989,38 und 2003: € 4.870,09) keine steuerlichen Auswirkungen entfalten würden.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Betriebsprüfers in den am 19. November 2004 erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1998 bis 2003.

In der dagegen am 23. Dezember 2004 erhobenen Berufung führte der steuerliche Vertreter der Bw. nach Wiedergabe der anlässlich der Außenprüfung getroffenen Feststellungen sowie der gesetzlichen Grundlagen unter "Tatsächliche Gegebenheiten" ua. aus:

- Der Kauf der Wohnung wäre grundsätzlich auf eine gewinnbringende Vermietung abgestellt gewesen (die Bw. und ihre Angehörigen seien selbst wohnversorgt und würden diese Wohnung weder jetzt noch in Zukunft benötigen) und solle der Bw. in weiterer Folge ein Zusatzeinkommen zu ihrer Pension bringen.
- Die anfängliche Nichtvermietung sei a) auf die "*notwendigen Adaptierungsarbeiten*" (es wären kein Bodenbelag, keine Treppe in die Mansarde, keine Badewanne, kein Waschbecken, keine Küche, keine Armaturen, kein Boiler, keine funktionierende Heizung, keine Innenfärbelung, usw. vorhanden gewesen) und b) auf die schwere Vermietbarkeit trotz "*umfangreicher Vermarktungsbemühungen und der Einschaltung von 3 Maklern*" zurückzuführen gewesen. Aus diesen – ursprünglich nicht absehbaren - Problemen auf die Absicht einer Nichtvermietung oder Liebhaberei zu schließen, sei nicht zutreffend.
- Um die Benützungsbewilligung sei nach Durchführung aller Fertigstellungsarbeiten und Einholung des Elektro- und Rauchfangkehrerattestes angesucht worden (Beilagen).
- Schließlich werde nunmehr eine revidierte Prognoserechnung unter Berücksichtigung der vom Finanzamt kritisierten Punkte beigelegt, woraus sich bereits nach 16 Jahren ein Totalüberschuss von € 1.756,40 ergäbe.

Auf Grund dieser "Gegebenheiten" und der beigeschlossenen Prognoserechnung könne daher "zum derzeitigen Zeitpunkt bei der Eigentumswohnung nicht von Liebhaberei, sondern von einer ernsthaften Vermietung unter Erzielung eines Totalüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes gesprochen werden".

Die daraufhin abweislich ergangene Berufungsvorentscheidung wurde wie folgt begründet:

"Aufgrund der in der Berufung getätigten Ausführungen werde die Beurteilung entgegen der bisherigen Liebhabereibetrachtung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO II (ab Erwerbszeitraum) wie folgt festgestellt: In Folge der noch ausständigen Adaptierungsarbeiten, entgegen der ursprünglich behaupteten Nichtabsehbarkeit, war diese Betrachtung bereits zum Erwerbszeitpunkt (laut Pkt. 5 des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages vom 11.1.1999) bekannt. Gesetzliche Adaptierungsarbeiten wurden erst im Dezember 2002, also erst vier Jahre nach Erwerb getätigten. Es wurden erst nach der Fertigstellung der Komplettierungsmaßnahmen Makleraufträge erteilt, aus welchen auch die Verkaufsabsicht (bei zumindest zwei davon) hervorgeht.

Aus diesen Gründen liegt keine zielstrebige Einkunfts- und Einnahmenerzielungsabsicht vor und kann somit ab dem Zeitpunkt der Anschaffung bis zur ersten Vermietung im Oktober 2004 von keiner Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG 1994 bzw. von keiner Einkunftsquelle im Sinne des EStG 1988 gesprochen werden."

Mit Schreiben vom 11. August 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter schließlich die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

Im Rahmen des zweitinstanzlichen Verfahrens wurde die Bw. mittels Vorhaltes (vom 5. Mai 2008) ersucht, ua. nachstehende Fragen zu beantworten und die bezughabenden Unterlagen vorzulegen:

- 1) Die Wohnung Top 3 im Objekt Y. , die ab Oktober 2004 vermietet werde, sei am 11. Jänner 1999 erworben worden. Laut Berufung wäre noch eine Reihe von "umfangreichen Adaptierungsarbeiten" erforderlich gewesen. Es werde daher um Vorlage jener Rechnungen ersucht, woraus die angeführten Arbeiten sowie der Zeitpunkt ihrer Durchführung ersichtlich sei.
- 2) Weiters werde in der Berufung darauf hingewiesen, dass es trotz "umfangreicher Vermarktungsbemühungen" Probleme gegeben hätte, Mieter zu finden. Worauf seien diese Probleme zurückzuführen?
- 3) Laut Aktenlage sei erstmals nahezu vier Jahre nach dem Wohnungserwerb ein Maklerbüro beauftragt worden (Auftrag vom 17. Dezember 2002), Interessenten für die Wohnung zu suchen. Welche Aktivitäten seien bis zu diesem Zeitpunkt konkret gesetzt worden, woraus die

ausschließliche Vermietungsabsicht ableitbar wäre? In diesem Zusammenhang werde bemerkt, dass die Wohnung laut Aktenlage (zB XY-Immobilien GmbH im Jahr 2003) auch zum Verkauf angeboten worden ist.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte der steuerliche Vertreter der Bw. am 31. Juli 2008 ua. mit:

Ad1) Bezuglich der Adaptierungsarbeiten werde eine Kopie der von der Firma HC an die Bw. adressierten Rechnung vom 20. Dezember 2002 nachstehenden Inhaltes übermittelt:

Komplettierung und Fertigstellung für Ihre Wohnung Y. ; Laminatboden samt Randleisten und Verlegung (60 m²); Wendeltreppe samt Zustellung und Montage; Elektrokomplettierung, Sanitärinstallation, Waschbecken Wanne samt Verfliesung, 2 WC, Eckventile samt Montage; Heizkörperthermostatventile; Glattspachteln und Färben; div. Kleinmaterial; Endreinigung per 31.12.2002

5.000 € + 1.000 € (20 % Mwst.) ergibt 6.000 €.

Die gegenständliche Wohnung wäre – so die Ausführungen des steuerlichen Vertreters - zum Zeitpunkt des Kaufes nur sehr unvollständig fertig gestellt und keineswegs in vermietbarem Zustand gewesen, da der Verkäufer (= die bauausführende Firma JS) kurz vor dem Konkurs gestanden sei; darauf sei auch in Punkt 12) des Kaufvertrages vorsichtshalber Bezug genommen worden. In Punkt 5) des Kaufvertrages sei festgehalten, dass *"das Gebäude nicht vollständig fertig gestellt ist, es fehlen noch der Elektroanschluss mit Anschlusskasten (von der Käuferin entsprechend ihrem Miteigentumsanteil zu tragen), die Parkettböden, die Komplettierung von Dusche und Bad, die Wendeltreppe und die Innentüren"*. Diese Arbeiten seien – wie aus der beigeschlossenen Rechnung ersichtlich sei – Ende 2002 abgeschlossen worden.

Die Verzögerungen in der Fertigstellung resultierten aus der länger dauernden Klärung der Eigentumsverhältnisse der übrigen Wohnungen im Hause. Insgesamt gäbe es 5 parifizierte Eigentumswohnungen in dem Objekt, welche in mehreren "Anläufen" zwangsversteigert worden seien (zB 2 E 0/0 oder 2 E 1/1 des BG für ZRS D). Es hätte aus folgendem Grund die Feststellung eines geeigneten Ansprechpartners als Miteigentümer der Liegenschaft abgewartet werden müssen: Die Stromanschlüsse des E-Werkes des Hauses wären im Erdgeschoß des Vorraums gelegen, welcher nur über den Haupteingang erreichbar wäre. Dieser zu den Wohnungen Top 1-2 und Top 4-5 gehörende Eingang sei versperrt gewesen und hätte die Bw. dazu weder Zugang noch Schlüssel gehabt. Erst nachdem Herr AB als Miteigentümer festgestanden sei, habe Einigung über die Herstellung des Hauptstromkastens an der genannten für Top 3 nicht zugänglichen Stelle samt Zählern für alle Wohnungen, die Abnahme und Zertifizierung durch das Elektroinstallationsunternehmen sowie die Einschaltung

durch die Steweag-Steg erfolgen können. Aus diesen Gründen habe der Stromanschluss erst Ende November 2002 hergestellt werden können. Ebenso befänden sich die Heizungsanlage und der Heizöltank im Keller, welcher nur über den Haupteingang erreichbar sei und für den die Bw. keinen Schlüssel oder Zugang gehabt habe. Dass eine Wohnung ohne Strom und Heizung nicht vermietbar sei, liege wohl auf der Hand.

Ad 2) Die Probleme bei der Vermietung würden aus dem Schreiben der Firma XY -Immobilien GmbH vom 18. Juli 2004 hervorgehen: *"Überangebot an Mietwohnungen, eher geringe Nachfrage im Bezirk D, entlegene Lage, sowie unmittelbare Bahnführung neben der Wohnung, wegen Wendeltreppe ist das Objekt nur für jüngere Interessenten geeignet, Werbetafel an der Bundesstraße konnte nicht montiert werden."*

Ad 3) Die Beauftragung von Maklerbüros sei sofort bei bzw. kurz vor Fertigstellung der Wohnung erfolgt. Die Gründe für die verzögerte Fertigstellung wären unter Punkt 1) angeführt worden. Der Verkauf einer Wohnung erfolge in der Praxis sowohl vom Plan weg, wie auch in jeder Ausbaustufe oder nach Fertigstellung. Die Vermietung einer Wohnung könne jedoch wohl erst nach Fertigstellung (im gegenständlichen Fall *"insbesondere Stromanschluss und Räumung der Baustelle"*) erfolgen. Da immer nur die Vermietung geplant gewesen sei, wären intensive Aktivitäten erst ab Vermietbarkeit bzw. kurze Zeit davor gesetzt worden.

Dass die Wohnung in Einzelfällen auch zum Verkauf angeboten worden sei, obwohl die Absicht und der Auftrag auf Vermietung gerichtet gewesen wäre, könne auch darauf zurückzuführen sein, dass ein Makler beim Verkauf viel höhere Provisionen verdienen könne als bei einer Vermietung. Dies führe in der Praxis öfters dazu, dass der Makler von sich aus dem Vermieter Kunden präsentiere, nach der Devise *"wir haben zwar keinen Mieter gefunden, aber einen Käufer hätten wir an der Hand, wäre das nicht eine Überlegung wert"?*

Auch die gewählte Form der Finanzierung, nämlich ein Annuitätendarlehen, spreche für die längerfristige Vermietungsabsicht, da bei einem geplanten *"Spekulationsweiterverkauf"* wohl eher eine tilgungsfreie Anlaufzeit (Verkaufszeitraum) mit kurzer Endfälligkeit gewählt werde. Der Vorhaltsbeantwortung wurden ein Vermittlungsauftrag der Bw. an S. Immobilien vom 17. Dezember 2002 und ein Schreiben von S. Immobilien an die Bw. vom 16. Juli 2004, ein Schreiben vom Immobilienservice der A/B an die Bw. vom 19. Juli 2004, ein Schreiben von der XY -Immobilien GmbH vom 18. Juli 2004 an die Bw. sowie ein von der Bw. an die HC erteilter Vermittlungsauftrag vom 23. März 2002 vorgelegt.

Die beiden vorgelegten Vermittlungsaufträge aus dem Jahr 2002 – S. Immobilien und HC – lauten jeweils auf die Vermietung der gegenständlichen Wohnung; für die beiden anderen Immobilienbüros (XY -Immobilien GmbH und Immobilienservice der A/B) wurden keine schriftlichen Vermittlungsaufträge vorgelegt.

In dem oben angeführten Schreiben vom 18. Juli 2004 ist unter Betreff von der *Verwertung* der Wohnung Y. die Rede und davon, dass in den umliegenden Gemeinden, im LKH D sowie diversen Großbetrieben persönliche Vorsprachen mit dem Ersuchen stattgefunden hätten, folgende Infoblätter mit Foto aufzuhängen:

Wohnung Y. zu verkaufen – 77 m² Wohnfläche auf 2 Etagen, Keller, Gartenanteil, ERSTBEZUG, sofort beziehbar – Anzahlung € 24.000, monatliche Rückzahlung € 397 oder Anzahlung € 50.000, monatliche Rückzahlung € 290, Laufzeit 21 Jahre.

Wohnung Y. zu vermieten – 77 m² Wohnfläche auf 2 Etagen, Keller, Gartenanteil, ERSTBEZUG, sofort beziehbar – monatliche Miete € 397 + Betriebskosten.

In dem Schreiben wird abschließend darauf hingewiesen, dass die XY -Immobilien GmbH weiterhin bemüht sein werde, das Einverständnis der Bw. vorausgesetzt, die "*Immobilie bestmöglich zu vermarkten*".

Im Schreiben vom 19. Juli 2004 ist unter Betreff angeführt:

"Liegenschaft – Y. , Top 3 – Verkauf – Vermietung"

In diesem Schreiben an die Bw. wird darauf hingewiesen, dass es trotz intensiver Bemühungen bisher nicht möglich gewesen wäre, einen "*adäquaten Käufer/Mieter*" für die Liegenschaft zu finden. Man werde sich jedoch auch weiterhin gerne bemühen, für die Maisonette einen "*passenden Käufer/Mieter*" zu finden.

An der am 14. Juli 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung nahm - neben dem steuerlichen Vertreter – der ehemalige Lebensgefährte der Bw., Immobilienmakler und ua. Inhaber der Firma HC, Dr.H., als weiterer bevollmächtigter Vertreter der Bw. teil.

Er brachte vor, dass er gleichsam "Initiator" des Kaufes der gegenständlichen Wohnung durch die Bw. gewesen sei, seine Firma auch die Komplettierungsarbeiten vorgenommen habe und immer eine gewinnbringende Vermietung der Wohnung geplant gewesen wäre. Wenn seitens der XY-Immobilien GmbH auch der Verkauf der Wohnung angeboten worden sei, so wäre dies eigenmächtig durch den Makler erfolgt.

Dazu brachte der Amtsvertreter vor, dass zwischen dem Ankauf der Wohnung im Jänner 1999 und der Fertigstellung im 2. Quartal 2002 keinerlei Maßnahmen gesetzt worden wären, die diese Vermietungsabsicht dokumentiert hätten. Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2008 unter Punkt 1) genannten Gründe erschienen deshalb nicht nachvollziehbar, da es im parifizierten Wohnungseigentum möglich sein sollte, einen Stromanschluss von einem Energieversorger zu erhalten, und zwar unabhängig von der Stromversorgung der anderen Wohnungseinheiten und auch unabhängig von den Eigentumsverhältnissen an den anderen Wohnungen.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass der Stromanschluss nicht möglich gewesen wäre, weil sich eben der Hauptstromkasten mit den herausragenden Leitungen der Steweag-Steg in einem abgesperrten, nicht zugänglichen Gebäudeteil befunden hätte. Weiters sei auch die Heizung bis 2002 nicht allgemein zugänglich und ungeklärt gewesen, was mit den auf dem Grundstück noch herumliegenden umfangreichen Baumaterialien geschehen sollte. Zum seinerzeitigen Kaufzeitpunkt wäre eine Fertigstellung von 3 bis 4 Monaten geplant gewesen und hätte sich dieser Zeitpunkt "unvorhersehbar durch zahlreiche Interventionen bis 2002 hinausgezögert".

Dazu brachte der Amtsvertreter vor, dass es für ihn - entgegen der bisher in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Rechtsauffassung - denkbar wäre, den Zeitpunkt für den *Beginn der Unternehmereigenschaft ab dem Jahr 2002* anzunehmen, da in diesem Jahr "die Komplettierung der Wohnung mittels Rechnung nachgewiesen wurde".

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass die in der Rechnung vom 20. Dezember 2002 ausgewiesenen Komplettierungsarbeiten bereits 1999 sukzessive begonnen worden wären und auch die dafür notwendigen Materialeinkäufe von 1999 bis 2002 beinhaltet hätten.

Daraufhin wurde der Beschluss auf Vertagung der mündlichen Verhandlung zur Fortsetzung des Beweisverfahrens verkündet.

Im Zuge dieses Verfahrens wurden vom steuerlichen Vertreter eine Reihe von Rechnungen über diverse Materialeinkäufe, beginnend mit Juni 1999 vorgelegt, welche die Grundlage für die Rechnung vom 20. Dezember 2002 der Firma HC an die Bw. dargestellt hätten.

Weiters wurden Erhebungen seitens des Finanzamtes im Zusammenhang mit der Frage des Stromanschlusses sowie des Umfanges der Vermittlungsaufträge – Verkauf und (oder) Vermietung der Wohnung - durchgeführt.

Die Erhebungen bei der Steweag-Steg bezüglich des Stromanschlusses ergaben, dass dieser für die streitgegenständliche Wohnung Top 3 bereits seit 1999 aus dem Zählerkasten, der auch die Wohnungen Top 1 und 2 versorge, möglich gewesen wäre. Die Beauftragung eines Elektroinstallationsunternehmens für die fachgerechte Fertigstellung des Zählerkastens (herausragende Leitungen) obliege in der Folge immer dem Anschlusswerber.

Was den Umfang der Vermittlungsaufträge anlangt, wurde vom Geschäftsführer der XY-Immobilien GesmbH, Herrn Z., mitgeteilt, dass er seit Jahren mit Dr.H. in geschäftlichem Kontakt stehe. Im Zuge dessen habe ihn Dr.H. ersucht, bei der Vermietung der Wohnung behilflich zu sein. Auch hätte er keinen persönlichen Kontakt zur Eigentümerin der gegenständlichen Wohnung gehabt. Aufgrund der "Erfolglosigkeit in der Vermietung" wäre dann in "Eigeninitiative eigenmächtig versucht" worden, einen "Kaufinteressenten zu finden". Es käme nämlich – so die weiteren Ausführungen von Herrn Bolje – "in unserer Branche oft

vor, dass bei äußerst schwieriger Vermietbarkeit die Eigentümer nach langer Zeit einem vorgelegten Kaufanbot zustimmen".

Seitens der A. Immobilien Vermittlungs- und Handels GmbH (= Nachfolgerin des ehemaliges Immobilienservices der A/B) wurde mitgeteilt, dass mangels Vorliegens entsprechender Unterlagen nicht mehr festgestellt werden könne, ob im Jahr 2004 der Vermittlungsauftrag nur eine Vermietung oder den Verkauf oder beides umfasst hätte. Sollte der Auftrag jedoch nur die Vermietung umfasst haben, sei auszuschließen, dass eigenmächtig Verkaufsermittlungen durchgeführt würden.

In der daraufhin am 10. November 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wies der Vertreter des Finanzamtes eingangs darauf hin, dass – wie bereits in der Berufungsverhandlung vom 14. Juli 2009 angedeutet - die Unternehmereigenschaft der Bw. ab dem Jahr 2002 außer Streit gestellt werde. Weiters sei auch die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft ab diesem Zeitpunkt auf Grund der in der Berufungsverhandlung vom 14. Juli 2009 dargestellten Berechnungen zu bejahen, wonach sich laut korrigierter Prognoserechnung aus der Vermietungstätigkeit spätestens nach 21 Jahren ein Einnahmenüberschuss ergeben werde.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärte weiters, diese Rechtsauffassung im Zuge der Erlassung einer *stattgebenden zweiten Berufungsvorentscheidung*, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003, zu vertreten.

Anlässlich dieser Berufungsverhandlung wurde Dr.H. , nachdem er über diverse Materialeinkäufe ab Juni 1999 und die - im Wesentlichen per Ende 2001 abgeschlossenen Bauarbeiten - berichtet hatte, vom Vertreter des Finanzamtes gefragt, ob außer den Bautätigkeiten irgendwelche nach außen gerichtete Handlungen gesetzt worden wären, die dokumentiert hätten, dass eine Vermietung der gegenständlichen Wohnung beabsichtigt gewesen wäre. Dr.H. führte dazu aus, dass bereits die Fertigstellungsarbeiten auf eine Vermietungsabsicht hingedeutet hätte, weil die Böden (Laminat) und die Fliesen von eher geringer Qualität gewesen wären und bei einer beabsichtigten Eigennutzung oder Verkauf sicher qualitativ höherwertigere Materialien verwendet worden wären. Weiters führte er aus, dass er – würde er als Zeuge befragt werden – aussagen würde, dass die Bw. die Wohnung deshalb angeschafft hätte, um sich für die Pension ein Zusatzeinkommen zu verschaffen.

Ein vor dem Jahr 2002 nach außen hin Tätigwerden habe sich deshalb nicht gestellt, da dies auf Grund der Verzögerungen im Zusammenhang mit der Fertigstellung nicht möglich und sinnvoll gewesen wäre. Dazu komme – so die ergänzenden Ausführungen des steuerlichen Vertreters -, dass bereits vor der tatsächlichen schriftlichen Erteilung des Vermittlungsauftrages nach dem Kauf der Wohnung ein mündlicher Vermittlungsauftrag zur Vermietung an Dr.H. erteilt worden sei, jedoch die Fertigstellung der Wohnung vordringlich

gewesen wäre. In weiterer Folge habe Dr.H. über den dort im Bezirk ansässigen Makler und Geschäftsführer der XY -Immobilien GesmbH, Herrn Z. , Gespräche über die beabsichtigte Vermietung der Wohnung geführt. Ein dahingehender schriftlicher Vermittlungsauftrag sollte jedoch erst nach Fertigstellung der Wohnung erteilt werden.

Abschließend gab der steuerliche Vertreter noch zu Protokoll, dass der Vertreter des Finanzamtes jedenfalls nicht untermauern habe können, dass die Wohnung für private Zwecke oder einen Verkauf angeschafft worden wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie sich aus der Sachverhaltsdarstellung ergibt, ist die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft sowie der Unternehmereigenschaft ab dem Jahr 2002 nicht mehr strittig. Im zweitinstanzlichen Verfahren bleibt daher zu klären, ob und bejahendenfalls ab wann die schon *vor* der tatsächlichen Vermietung der Wohnung (ab Oktober 2004) geltend gemachten Vorsteuern und Werbungskosten im Streitzeitraum 1998 bis 2001 steuerlich zu berücksichtigen sind.

Die Klärung dieser Frage wiederum ist davon abhängig, ob die Bw. die zu prüfenden Ergebnisse (Werbungskostenüberschüsse) überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG 1988 (hier: § 28 EStG 1988) erwirtschaftet hat bzw. ob die Bw. in diesem Zeitraum überhaupt als Unternehmerin im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG 1994 anzusehen ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0037) können Vorsteuern und Werbungskosten grundsätzlich bereits *vor* einer tatsächlichen Vermietung steuerliche Berücksichtigung finden. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die Absicht der Vermietung eines Gebäudes muss in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 136 mit weiteren Nachweisen). Dabei genügt es auch nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes (einer Wohnung) als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten (bloß) ins Auge gefasst wird und hierbei sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt.

In diesem Zusammenhang ist grundsätzlich zu bemerken, dass die Klärung der Frage der Vermietungsabsicht nicht zuletzt auch deshalb geboten ist, da die Anschaffung derartiger

Objekte für sich allein nämlich noch nicht auf eine ernsthafte Vermietungsabsicht hindeutet, sondern ihren Grund durchaus auch im Wunsch nach sicherer Vermögensanlage, allenfalls spekulativer Art, haben kann (vgl. Rauscher/Grübler², Rz 80 und die dort angeführte VwGH-Judikatur VwGH 23.6.1992, 92/14/0037).

Dies entspricht auch der ständigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 17.5.1988, 85/14/0106, VwGH 23.6.1992, 92/14/0037), wonach die Anschaffung, die Errichtung oder der Umbau für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung eines Objektes angesehen werden können. Gleiches gilt auch für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Kauf, die Errichtung oder den Umbau eines Objektes (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175).

Es muss daher, um die Unternehmereigenschaft iSd UStG und das Vorliegen einer Betätigung iSd EStG bejahen zu können, *"der auf die Vermietung gerichtete Entschluss auch klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten"* (vgl. zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0037; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210 und VwGH 29.7.1997, 93/14/0132). Dabei sind wiederum - für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft - nur *jene* nach außen gerichteten Handlungen maßgebend, die *"jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht"* (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175 und VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

Ist dies nicht der Fall, kann die Vermietungsabsicht auch nicht rückwirkend damit begründet werden, dass es zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich zu einer Vermietung gekommen ist.

Ob bzw. ab wann nun das Vorliegen einer ernsthaften Vermietungsabsicht der Bw. hinsichtlich der während der Streitjahre noch unvermieteten Wohnung als klar erwiesen anzusehen ist, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung festzustellen.

Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Rechtslage ist der Unabhängige Finanzsenat auf Grund nachstehend angeführter Umstände zum Schluss gelangt, dass eine ernsthafte Vermietungsabsicht frühestens im Jahr 2002 anzunehmen ist:

Ein nach außen hin Tätig werden zur Dokumentierung einer ernsten Vermietungsabsicht ist bis zu diesem Zeitpunkt nicht erfolgt, wird auch gar nicht behauptet und wäre im Übrigen - so Dr.H. – auf Grund der Verzögerungen in der Fertigstellung ohnehin nicht möglich oder sinnvoll gewesen.

Nur er selbst wäre – so das Vorbringen in der Berufungsverhandlung - von Anfang an (seit Anschaffung der Wohnung im Jahr 1999) mit der Vermietungsabsicht der Bw. konfrontiert gewesen (und hätte es diesbezüglich einen "mündlichen" Vermittlungsauftrag gegeben), doch ist Dr.H. – als ehemaliger Lebensgefährte der Bw. - nicht dem Personenkreis der

"*unbefangenen Dritten*" zuzurechnen, wie dies laut VwGH für nach außen gerichtete Handlungen als maßgebend erachtet wird.

Die Beauftragung von Maklerbüros ist – so die Ausführungen unter Punkt 2) der Vorhaltsbeantwortung vom 31. Juli 2008 - sofort *bei* Fertigstellung bzw. *kurz vor* Fertigstellung der Wohnung erfolgt. Diese Fertigstellungsarbeiten sind nun laut vorgelegter Rechnung vom 20. Dezember 2002 im Jahr 2002 abgeschlossen worden. Der erste (schriftliche) Vermittlungsauftrag vom 23. März 2002 *vor* Fertigstellung zur Vermietung betrifft offensichtlich die HC, der schriftliche, dem Immobilienbüro S. erteilte Vermittlungsauftrag vom 17. Dezember 2002 fällt zeitlich gesehen in die Beauftragung *bei* Fertigstellung.

Auch der Hinweis in der Berufungsverhandlung (vom 10. November 2009), dass mit dem im Bezirk ansässigen Makler, Herrn Z. (XY -Immobilien GesmbH) "Gespräche über eine beabsichtigte Vermietung der Wohnung" stattgefunden hätten, kann nicht dazu führen, von einer bereits *vor dem Jahr 2002* vorliegenden ernsthaften Vermietungsabsicht sprechen zu können:

Abgesehen davon, dass kein konkreter Zeitpunkt für diese Gespräche genannt worden ist, kann aus der Aussage in der Berufungsverhandlung, dass die Fertigstellung der Wohnung "*vordringlich*" gewesen sei und diese Gespräche "*erst in weiterer Folge*" stattgefunden hätten, schon im Hinblick auf die Fertigstellungsarbeiten 2002 dieser Gesprächszeitpunkt wohl nicht vor dem Jahr 2002 angenommen werden.

Auch das Vorbringen in der Berufungsverhandlung, wonach die Art der im Zuge der Fertigstellung verwendeten Materialien (Laminat) und die Fliesen wegen ihrer geringen Qualität gegen eine Eigennutzung oder einen Verkauf gesprochen hätte, ist nicht geeignet, eine bereits *vor dem Jahr 2002* bestandene Vermietungsabsicht zu untermauern: Der Grund dafür kann ebenso gut die begrenzte Höhe der dafür zur Verfügung stehenden Mittel sein.

Schließlich wurde vom steuerlichen Vertreter sowie von Dr.H. im bisherigen Verfahren immer wieder darauf hingewiesen, dass die Verzögerungen in der Fertigstellung und die Probleme mit der Vermietbarkeit des Objektes (laut diverser Maklerauskünfte) nicht beeinflussbar gewesen wären, weshalb daraus nicht auf eine fehlende Vermietungsabsicht geschlossen werden könne.

Dazu wird festgehalten, dass seitens des Unabhängigen Finanzsenates diese geschilderten Probleme gar nicht in Abrede gestellt werden. Allerdings haben die Bw. bzw. Dr.H. in den Jahren bis einschließlich 2001 noch keine objektiv nach außen erkennbare Handlungen (etwa das Setzen rechtlicher Schritte im Zusammenhang mit der Herausgabe der Schlüssel, um sich Zugang zu den versperrten Räumen zu verschaffen, Herstellen eines eigenen

Stromanschlusses, der unabhängig von den Eigentumsverhältnissen möglich gewesen wäre, etc.) gesetzt, um dieser Probleme Herr zu werden; Handlungen, die eben dazu geführt hätten, den Zeitpunkt für eine zukünftige Vermietung möglichst rasch herbeizuführen, um - was wirtschaftlich auch vernünftig gewesen wäre – die Wohnung möglichst rasch als Einkunftsquelle nutzen zu können. Ein derartiges unwirtschaftliches Vorgehen lässt jedenfalls nicht darauf schließen, dass bereits von Anbeginn an die ernsthafte Absicht bestanden hat, die Wohnung *ausschließlich* vermieten zu wollen bzw. jede andere Verwendung - private Nutzung, als Anlagegut bzw. gewinnbringende Veräußerung - überhaupt nicht ins Auge gefasst worden wäre.

In diesem Zusammenhang soll weiters nicht unerwähnt bleiben, dass auch noch in der Kreditzusage vom 7.6.2000, wodurch der im Zuge der Anschaffung der Wohnung übernommene Kredit in einen Fremdwährungskredit umgewandelt worden ist – unter Verwendungszweck "*Wohnraumschaffung*" angegeben ist.

Im Übrigen kann auch – entgegen den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung – aus der gewählten Finanzierungsform (Annuitätendarlehen) keineswegs auf eine ausschließliche Vermietungsabsicht geschlossen werden; gerade diese gewählte Finanzierungsform – längerfristiges Annuitätendarlehen, das auch vom Käufer übernommen werden kann (siehe Verkaufsanbot der XY -Immobilien GmbH) – hätte die Wohnung auch für einen größeren Käuferkreis durchaus interessant gemacht.

Wenn weiters anlässlich der Berufungsverhandlung vorgebracht wurde, dass sich die Bw. durch die Vermietung der Wohnung ein Zusatzeinkommen für die Pension verschaffen habe wollen (und dies auch von Dr.H. als Zeuge bestätigt werden würde), mag dies ebenfalls durchaus zutreffen; allerdings ändert dies nichts daran, dass die Bw. zumindest bis zum Jahr 2002 nichts unternommen hat, diese Absichten auch nach außen hin unbefangenen Dritten gegenüber zu dokumentieren (nicht nur ihrem Bekannten Herrn Dr.H. gegenüber).

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass es bei der gegebenen Sach- und Rechtslage gar nicht mehr entscheidungsrelevant war, ob die – erst nach dem nunmehrigen Streitzeitraum erteilten - Vermittlungsaufträge *nur* die Vermietung oder auch einen Verkauf umfasst hätten bzw. inwiefern dabei von Maklerseite aus "eigenmächtig" vorgegangen worden ist oder nicht.

Abgesehen davon, dass es durchaus glaubhaft und auch wirtschaftlich verständlich ist, wenn bei Objekten, die vielleicht ursprünglich nur vermietet werden hätten sollen, mangels einer solchen Verwertungsmöglichkeit in der Folge auch ein Verkauf ins Auge gefasst wird, müsste, um die Unternehmereigenschaft von Anbeginn bejahen zu können, die - vorerst - ausschließliche Vermietungsabsicht als klar erwiesen anzusehen und durch nach außen gerichtete Handlungen für jeden unbefangenen Dritten klar erkennbar gemacht worden sein.

Davon kann aber – wie obige Erwägungen deutlich gemacht haben – zumindest bis zum Jahr 2002 nicht die Rede sein.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 4. Dezember 2009