

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch S, gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 03.11.2009, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 und 2007 sowie vom 06.12.2010, betreffend Umsatzsteuer 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 und 2008 und Einkommensteuer 2003, 2004, 2005 und 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 und 2008 werden als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 werden – wie in den Berufungs- vorentscheidungen vom 06.12.2010 – abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer 2006 und 2007 sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes- Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte in den Streitjahren 2001 bis 2008 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (aus der Vermittlung von Dienstleistungen inklusive Versicherungsvermittlungen) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (aus der Vermietung von fünf von ihr im Jahr 1999 im Erbwege erworbenen Wohnungen im Gebäude 1030 Wien, E-Gasse 1).

Aufgrund der Feststellungen im Zuge einer bei der Bf. durchgeführten Außenprüfung wurden die bisher gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2008 durch gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide vom 6.12.2010 ersetzt (wobei gleichzeitig Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 und 2007 erlassen wurden) und hierbei im Wesentlichen in folgenden Punkten abgeändert:

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

a) Ein Teil der Betriebsausgaben wurde dem § 20 EStG 1988 zugeordnet bzw. aufgrund fehlender Belege nicht anerkannt. Hierbei kam es zu folgender Kürzung der Betriebsausgaben:

Laut Prüfungsbericht betrugen die vom Prüfer dem § 20 EStG 1988 zugeordneten Betriebsausgaben und die von ihm aufgrund fehlender Belege ausgeschiedenen Betriebsausgaben für das Jahr 2004 insgesamt 399,26 €. Da die Gesamtausgaben für 2004 (ohne Sozialversicherung) 7.021,90 € betrugen, ergab sich für 2004 ein nicht-anzuerkennender Aufwand von 5,69 %. Aufgrund dieses Ermittlungsergebnisses für 2004 wurden die Betriebsausgaben (ohne Sozialversicherung) für die Jahre 2001, 2002, 2003, 2005, 2006, 2007 und 2008 jeweils um pauschal 6 % pro Jahr gekürzt.

Aufgrund der unechten Steuerbefreiung für die Erzielung von Vermittlungsprovisionen erfolgte hierbei keine Vorsteuerkürzung.

b) Da für die Jahre 2001 bis 2008 weder Fahrtenbücher geführt wurden noch sonstige geeignete Aufzeichnungen für den Nachweis der PKW-Privatnutzung vorhanden waren, erfolgte eine Erhöhung des PKW-Privatanteiles von 20 auf 40 %.

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

a) Die in den Jahren 2001 bis 2008 als Werbungskosten geltend gemachten Beiträge an den Instandhaltungsfonds wurden nicht anerkannt.

b) Die (seit 1999) leerstehende Wohnung Top 6 wurde nicht als Einkunftsquelle anerkannt. Dementsprechend wurden die für diese Wohnung geltend gemachten Aufwendungen und die darauf entfallenden Vorsteuern ausgeschieden.

Im Prüfungsbericht ist dazu Folgendes ausgeführt:

Die Einkünfterzielungsabsicht sei hinsichtlich der Wohnung Top 6 zu verneinen, da ab dem unentgeltlichen Erwerb der Wohnung (im Jahr 1999) bis Ende Dezember 2008 keine

für Dritte erkennbaren effektiven Bemühungen, die Wohnung zu vermieten (wie zB die Einschaltung eines Maklers oder Zeitungsinserate), feststellbar gewesen seien.

Mit Schreiben der Hausverwaltung H vom 5. Mai 2009 sei dem Finanzamt mitgeteilt worden, dass die "Elektrik" in der Wohnung Top 6 repariert werde und es zu einer Vermietung auf Kategorie B - Ebene komme. Eine Kategorieanhebung von B auf A sei mangels vorhandener Geldmittel nicht erfolgt.

Bei einer am 6. Juli 2010 vom Prüfer vorgenommenen Hausbesichtigung sei auch die leerstehende Wohnung Top 6 besichtigt worden. Hierbei seien keine Anzeichen von bereits durchgeführten oder begonnenen handwerklichen Tätigkeiten zu erkennen gewesen.

Am 8. November 2010 seien der Betriebsprüfung per E-Mail Kostenvoranschläge (vom 22. bzw. 23. Februar 2010) für die Renovierung der Wohnung Top 6 (betreffend Baumeister- und Fliesenlegerarbeiten, Erneuerung der Elektroinstallation sowie Sanitär- und Heizungsanlageneinbau) übersandt worden.

Bis dato (Dezember 2010) seien somit keine Absichten hinsichtlich einer Vermietung der Wohnung Top 6 erkennbar. Lediglich die Behauptung, die Wohnung vermieten zu wollen, sei aufgestellt worden.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2008 und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2008 vom 6. Dezember 2010 brachte die Bf. Berufungen bzw. Vorlageanträge mit folgender Begründung ein:

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

a) Die Kürzung der Betriebsausgaben um einen Pauschalbetrag von 6 % habe der Prüfer damit begründet, dass Belege fehlten und nicht abzugsfähige Ausgaben gemäß § 20 EStG 1988 enthalten seien. Hierzu möchte sie berichten, dass anlässlich der Schlussbesprechung ausführliche Auskünfte erteilt wurden, inwiefern es sich um Ausgaben für die betriebliche Tätigkeit handelt. Bei den fehlenden Belegen (wie zB für Telefongespräche mit Beträgen unter 5 Euro) sei angeboten worden, die Rechnungen für den Privattelefonanschluss nachzureichen. Die Berufungswerberin verfüge über keinen getrennten Telefonanschluss für die betriebliche Tätigkeit. Sie habe die Kosten der beruflichen Telefonate mit geringen Beträgen anteilig verrechnet.

b) Beim PKW handle es sich um ein Fahrzeug mit Baujahr 1999, welches fast ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet werde. Die Kosten seien relativ gering, sie hätten im Jahr 2008 3.302,16 Euro betragen. Für die Privatfahrten stünde ein anderes Fahrzeug zur Verfügung.

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

a) Die Änderung betreffend die Beiträge an den Instandhaltungsfonds sei in Übereinstimmung mit den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 6419a) vorgenommen worden. Die Steuerrichtlinien seien jedoch als Auslegung des Gesetzes durch die Finanzbehörde und nicht als Ergänzung des Gesetzes anzusehen.

Der Wohnungseigentümer habe keinen direkten Zugriff auf die Instandhaltungsrücklage. Es könne nur die Wohnungseigentümergemeinschaft darüber verfügen.

Das Grundprinzip bei der Ermittlung der außerbetrieblichen Einkünfte sei das Zufluss- und Abflussprinzip. Sie vertrete die Ansicht, dass mit der Einzahlung in den Instandhaltungsfonds gleichzeitig in gleicher Höhe ein Teil der Mieteinnahmen nicht zufließen. Es sei daher richtig, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einzahlung in den Instandhaltungsfonds als Kürzung der Einnahmen berücksichtigt werde. Die tatsächlichen Reparaturaufwendungen verursachten keine Werbungskosten, solange sie aus dem Instandhaltungsfonds finanziert würden.

b) Die Wohnung Top 6 stelle mit den anderen Wohnungen eine Gesamteinheit dar und sei genauso wie die anderen Wohnungen eine Einkunftsquelle. Für diese Wohnung sei die Vermietungsabsicht nie aufgegeben worden. Die Wohnung habe seit dem Tod des jahrzehntelang in der Wohnung lebenden Hauptmieters bis jetzt nicht mehr vermietet werden können. Die Behauptung des Prüfers, es fehle an der Vermietungsabsicht, sei absolut falsch. Es hätten immer wieder Kontakte mit Immobilienbüros stattgefunden, zuletzt sei das Immobilienbüro I beauftragt worden. Eine Bestätigung darüber liege der Berufung bei. Anlässlich der Beantwortung eines Ergänzungersuchens des Finanzamtes (vom 6. August 2008) sei die Frage der Leerstehung der Wohnung Top 6 ausführlich erläutert worden. Eine Kopie der damaligen Stellungnahme liege den Berufungen bei.

Die Wohnung Top 6 befindet sich in sehr schlechtem Zustand, sodass Sicherheitsstandards nicht mehr gewährleistet seien. Der schlechte Zustand der Wohnung erkläre auch das Scheitern bei der Mietersuche.

Es sei mehrfach eine umfassende Sanierung der Wohnung empfohlen worden. Der Entschluss dazu sei Ende 2009 getroffen worden. Anfang 2010 seien Kostenvoranschläge eingeholt worden. Erst dann sei die Höhe des Finanzierungsbedarfs festgestanden. Da es sich um beträchtliche Summen handle, habe die Renovierung nicht sofort begonnen werden können.

In dem den Berufungen bei liegenden Schreiben des Immobilienbüros I (vom 10. März 2011) wird Folgendes bestätigt:

"- Ab Mai 2010 wurden mehrere Gespräche über das Top 6 geführt, da Frau C die Wohnung renovieren und vermieten möchte.

- Es wurde auch über die Gestaltung von Bad (ändern) und Küche gesprochen. Ich habe dringend geraten, die Wohnung auf jeden Fall auf Kategorie A anzuheben und entsprechend auszustatten, da nur so ein adequater Mietpreis zu erzielen ist, welcher auch die Lage des Hauses und bereits vorhandene Ausstattung, wie Parkettböden, Stuckdecke, Größe der Räume einbezieht.

- Es wurde eine Abschätzung eines zu erzielenden Mietpreises getroffen, da Frau C selber eine Besichtigung mit einem Interessenten durchgeführt hat.

- Für später wurde vereinbart, eine Immobilienvermittlung durch Immobilien durchzuführen."

In den Berufungen bei liegenden Stellungnahme der Bf. (in Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 6. August 2008) wird betreffend die Vermietung der Wohnung Top 6 Folgendes ausgeführt:

"- Das Objekt ging durch Erbschaft im Jahre 1999 in meinen Besitz über (ebenso wie die Tops 2, 9, 12, 15).

- Das Top 6 wurde durch den Tod des jahrzehntelang in der Wohnung lebenden Hauptmieters zur Leerstehung.

- Es sind daher in der Wohnung umfangreiche Sanierungsmaßnahmen notwendig, um sie wieder vermieten zu können:

1.) Sanierung der gesamten Elektrik

2.) Sanierung bzw. Neubau des Bades

3.) Demontage und Stilllegung einer Nasseinheit, die sich in einem Wohnraum befindet

4.) Sanierung bzw. Neueinrichtung der Küche.

- Da mit dem Kategoriezins B keine entsprechenden Mieteinnahmen erzielt werden können, ist es unabdingbar, die Wohnung vor einer Neuvermietung auf die Kategorie A anzuheben, was die Einleitung einer entsprechenden Heizung (zB Gastherme) bedeutet.

- Im Haus selber waren in den letzten Jahren große Renovierungsarbeiten notwendig:

1.) Sanierung der gesamten hofseitigen Fassaden

2.) Sanierung sämtlicher hofseitiger Balkone, damit verbunden umfangreiche Spenglerarbeiten

3.) Teilweise Sanierung der Außenfenster inklusive Streicharbeiten

4.) Sanierung der Hofmauer zur Nachbarliegenschaft

5.) Umfangreiche Dachreparaturen

6.) Erdungsarbeiten

7.) Teilsanierung der Außenfassade.

- All diese Maßnahmen waren mit erheblichen Kosten verbunden und daher standen für die oben genannten notwendigen Sanierungstätigkeiten im Top 6 die entsprechenden Geldmittel nicht zur Verfügung.

- Ich möchte diese Arbeiten aber in der nächsten Zeit in Angriff nehmen."

Mit Vorhalt vom 13.05.2014 ersuchte das BFG die Bf., folgende Unterlagen vorzulegen bzw. Fragen zu beantworten:

"1. PKW - Privatanteil

Das Verhältnis der privaten zur betrieblichen Nutzung ist anhand der gefahrenen Kilometer zu ermitteln und vom Stpfl nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen.

Wird, wie in Ihrem Fall, kein Fahrtenbuch geführt, so kommen auch andere Beweismittel in Betracht, wie zB Reisekostenrechnungen, Tagesdiätenblätter, Tagesterminkalender, aus denen die betrieblich gefahrenen Fahrtstrecken ersichtlich sind, sowie Tankbelege, Service- und Reparaturrechnungen, aus denen die jeweiligen Kilometerstände ersichtlich sind (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 330, ABC der Betriebsausgaben, "Kraftfahrzeug-Kosten", sowie die dort angeführte VwGH-Judikatur).

Sie werden daher ersucht, Unterlagen vorzulegen, aus denen sich Ihre jährliche Gesamt – Kilometerleistung sowie Art und Umfang der betrieblich veranlassten Fahrten ergeben.

Nach den Berufungsausführungen steht Ihnen für Privatfahrten ein anderes Fahrzeug zur Verfügung. Um was für ein Fahrzeug handelt es sich dabei? Wie viele Kilometer haben Sie damit in den Berufungsjahren 2001 bis 2008 jährlich privat zurückgelegt? Bitte auch für dieses Fahrzeug die jährliche Gesamt – Kilometerleistung nachweisen bzw. glaubhaft machen.

2. Vermietung der Wohnung Top 6

Wurden in der Wohnung Top 6 in der Zwischenzeit Renovierungsarbeiten durchgeführt? Wenn ja: Welche?

Wird die Wohnung Top 6 nunmehr vermietet? Wenn ja: Wie hoch ist der monatliche Mietzins?"

Mit Schreiben vom 10.07.2014 beantwortete die Bf. den Vorhalt des BFG wie folgt:

1. PKW - Privatanteil

Anhand von Reisekostenabrechnungen und Terminkalendern wurden von der Bf. Aufstellungen der betrieblichen Fahrten pro Jahr erstellt und dem BFG vorgelegt. Weiters legte die Bf. dem BFG Service- und Reparaturrechnungen vom 27.03.2003, 20.09.2005, 30.07.2007 und 07.11.2008 vor, aus denen die jeweiligen Kilometerstände (33.236 Km, 49.093 Km, 66.040 Km und 73.176 Km) hervorgingen.

Betreffend vorhandene Privatfahrzeuge wird in der Vorhaltsbeantwortung Folgendes ausgeführt:

Für die Privatfahrten seien immer ein bzw. zwei auf den Ehemann der Bf. angemeldete(s) Privatfahrzeug(e) zur Verfügung gestanden:

- Von 09/2001 bis 11/2010: Citroen Xantia (W-xxxxx und ab 01/2008 Ummeldung auf Wechselkennzeichen W-xxxxxx).

Während der 9 Jahre seien insgesamt 84.000 Km mit diesem Fahrzeug gefahren worden.

- Ab 01/2008 bis heute: Citroen C5 (W-xxxxxx), übernommen aus dem Nachlass des Vaters bei einem Kilometerstand von 19.000 Km.

Bisher seien in den 6,5 Jahren 62.000 Km gefahren worden.

Das Privatfahrzeug werde von beiden Ehepartnern gemeinsam oder abwechselnd benutzt. Der Ehemann der Bf. benütze das Privatfahrzeug nur sehr selten für berufliche Zwecke. Pro Jahr seien für ein Nebeneinkommen des Ehemannes ca. 250 Km beruflich verrechnet worden.

Der Vorhaltsbeantwortung war zu jedem der Privatfahrzeuge eine Reparaturrechnung angeschlossen.

2. Vermietung der Wohnung Top 6

Nach den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung wurden in der Wohnung Top 6 in der Zwischenzeit noch keine Renovierungsarbeiten durchgeführt. Aufgrund der prekären finanziellen Situation der WEG (infolge von Renovierungserfordernissen des gesamten Hauses – unter anderem die gesetzlich vorgeschriebene Liftadaptierung und damit verbundene Erneuerung von Teilen des Liftes – sowie hinzugetretenen Problemen mit der inzwischen gekündigten und in Konkurs gegangenen Hausverwaltung) und der damit verbundenen Verpflichtungen zur Zuzahlung habe eine gleichzeitige Wohnungsrenovierung nicht erfolgen können.

Mit Schreiben des BFG vom 09.09.2014 wurde dem Finanzamt der Vorhalt des BFG vom 13.05.2014 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 10.07.2014 (samt Beilagen) zur Kenntnis gebracht.

Erwägungen

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- a) Kürzung der Betriebsausgaben
- aa) für das Jahr 2004

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- 2.a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen. Kann dem Steuerpflichtigen ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO).

Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eigenbelege sind nur dann anzuerkennen, wenn unter den gegebenen Umständen Fremdbelege regelmäßig nicht vorliegen (vgl. *Doralt*, EStG¹¹, § 4 Tz 269/1).

Letzteres ist bei Telefonaten auf Geschäftsfahrten und bei Xerox-Kosten als gegeben anzusehen (vgl. EStR 2000 Rz 1100, zu auswärts geführten Telefonaten). Die betreffenden Kosten (laut Prüfungsbericht im Jahr 2004 insgesamt 117,60 Euro) sind daher als Betriebsausgaben anzuerkennen. Hingegen fallen die im Prüfungsbericht aufgelisteten übrigen Ausgaben (u.a. Spezialbenzin und Brennspiritus, diverse Zeitungen und Zeitschriften, Schlüssel, Scheren schleifen, Schrauben und Muttern, Holzleisten, Filzgleiter, Thermometer, diverse Haken) unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988 bzw. wäre hier ein Nachweis mittels Fremdbeleges zumutbar gewesen. Die betreffenden Kosten (laut Prüfungsbericht im Jahr 2004 insgesamt 281,66 Euro) wurden daher vom Finanzamt zu Recht nicht als Betriebsausgaben anerkannt (vgl. zB VwGH 27.3.2003, 2000/15/0226; VwGH 30.4.2003, 99/13/0208, zu Zeitungen und Zeitschriften).

ab) für die Jahre 2003, 2005, 2006, 2007 und 2008

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese Grundlagen zu schätzen.

Eine solche Schätzungsbefugnis besteht nach § 184 Abs. 3 BAO unter anderem dann, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Im gegenständlichen Fall sind die Aufzeichnungen für das Jahr 2004 als Folge der Erfassung von unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988 fallenden bzw. nicht ausreichend belegten Ausgaben sachlich unrichtig.

Dies führt jedoch nicht dazu, dass auch die Aufzeichnungen für die Vorjahre bzw. für die Folgejahre als sachlich unrichtig anzusehen sind. Hierfür spricht unter anderem, dass die Bücher (Aufschreibungen zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich) bzw. die Aufzeichnungen des Einnahmen-Ausgabenrechners jeweils der Gewinnermittlung dienen. Der Gewinn ist jedoch eine Jahresgröße. Auch die Aufbewahrungsbestimmung des § 132 BAO geht ersichtlich von der Jahresbezogenheit der Bücher bzw. Aufzeichnungen aus (vgl. *Ritz*, Schätzungsbefugnis nur für vom Schätzungsgrund betroffene Zeiträume, ÖStZ 1995, 350).

Im vorliegenden Fall werden daher die Aufzeichnungen für die Jahre 2003, 2005, 2006, 2007 und 2008 als Folge der Erfassung von unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988 fallenden bzw. nicht ausreichend belegten Ausgaben für das Jahr 2004 nicht sachlich unrichtig im Sinne der §§ 163 bzw. 184 Abs. 3 BAO. Es besteht somit für die Jahre 2003, 2005, 2006, 2007 und 2008 keine Schätzungsbefugnis.

Der Beschwerde wird daher in diesem Punkt Folge gegeben. Die Betriebsausgaben werden für die Jahre 2003, 2005, 2006, 2007 und 2008 in der ursprünglich geltend gemachten Höhe berücksichtigt.

b) PKW - Privatanteil

Aus den von der Bf. vorgelegten Service- und Reparaturrechnungen ergibt sich, dass die jährliche Gesamt – Kilometerleistung des betrieblich genutzten PKW in den Streitjahren zwischen rund 5.400 und 9.200 Kilometern betragen hat. Nach den vorgelegten Aufstellungen der betrieblich veranlassten Fahrten wurden von der Bf. in den Streitjahren 4.787 Kilometer (2003), 6.499 Kilometer (2004), 9.509 Kilometer (2006), 4.674 Kilometer (2007) und 3.930 Kilometer (2008) betrieblich zurückgelegt.

Nach den vorgelegten Unterlagen erscheint der bisher angesetzte PKW - Privatanteil von 20 % nicht unangemessen, zumal der Bf. für private Fahrten ein anderes Fahrzeug zur Verfügung steht.

Mit Schreiben des BFG vom 09.09.2014 wurde dem Finanzamt der Vorhalt des BFG vom 13.05.2014 sowie die Vorhaltsbeantwortung vom 10.07.2014 (samt Beilagen) zur allfälligen Stellungnahme zum Punkt "PKW - Privatanteil" übermittelt.

Das Finanzamt erklärte sich in der Folge damit einverstanden, dass der Privatanteil – wie ursprünglich beantragt – mit 20 % angesetzt wird.

Der Beschwerde wird daher auch in diesem Punkt Folge gegeben und der PKW - Privatanteil in Höhe von 20 % berücksichtigt.

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

a) Beiträge zur Instandhaltungsrücklage

Nach § 31 Abs. 1 WEG 2002 haben die Wohnungseigentümer eine angemessene Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen zu bilden (sogenannte Instandhaltungsrücklage).

Beiträge der Wohnungseigentümer zur Instandhaltungsrücklage stellen mangels tatsächlicher Verausgabung für Erhaltungsmaßnahmen noch keine Werbungskosten dar (vgl. Bundesfinanzhof 26.01.1988, IX R 119/83, BStBl. II 88, 577; *Doralt*, EStG⁹, § 28 Tz 98; Jakom/ *Lenneis* EStG, 2014, § 16 Rz 56, ABC der Werbungskosten, "Instandhaltungsrücklage").

Der Bundesfinanzhof (BFH) führt in seinem Urteil vom 26.01.1988, IX R 119/83, dazu Folgendes aus:

Die Instandhaltungsrückstellung, im Sprachgebrauch Instandhaltungsrücklage genannt, zu deren Ansammlung die Wohnungseigentümer gemäß § 21 Abs. 5 Nr. 4, § 28 Abs. 1 Nr. 3 (deutsches) WEG verpflichtet sind, dient der Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums. Die Beiträge zur Instandhaltungsrücklage sind Teil der Vorschüsse auf das Wohngeld bzw. Hausgeld, die der einzelne Wohnungseigentümer entsprechend dem beschlossenen Wirtschaftsplan an den Verwalter zu leisten hat (vgl. § 28 Abs. 1 Nr. 3 iVm Abs. 2 WEG). Die Beiträge – wie auch die Instandhaltungsrücklage selbst – gehören zu den gemeinschaftlichen Geldern, die der Verwalter zu verwalten hat (§ 27 Abs. 1 Nr. 4 WEG). Sie sind Teil des Verwaltungsvermögens der Wohnungseigentümergemeinschaft. Der

einzelne Wohnungseigentümer ist in Höhe seiner Zahlungen als Eigentümer am Verwaltungsvermögen beteiligt. Die Beiträge zur Instandhaltungsrücklage gehen mit ihrer Zahlung von der Rechtszuständigkeit des einzelnen Wohnungseigentümers in die Rechtszuständigkeit der Wohnungseigentümergemeinschaft über. Aufgrund ihrer Bindung im Verwaltungsvermögen, über das der einzelne Wohnungseigentümer nicht allein verfügen kann (vgl. § 21 Abs. 1 und § 27 Abs. 1 WEG), ist zwar der Abfluss der Beträge aus dem frei verfügbaren Vermögen des einzelnen Wohnungseigentümers zu bejahen. Das rechtfertigt jedoch nicht die Anerkennung dieser Beträge als Werbungskosten. Die geleisteten Beiträge zur Instandhaltungsrücklage können beim einzelnen Wohnungseigentümer erst dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn der Verwalter sie für die Wohnungseigentümergemeinschaft tatsächlich für die Erhaltung des gemeinschaftlichen Eigentums oder für andere Maßnahmen, die die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung bezoeken oder durch sie veranlasst sind, verausgabt hat.

Die von der Bf. geleisteten Beiträge zur Instandhaltungsrücklage wurden daher vom Finanzamt zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt.

b) Anerkennung der Wohnung Top 6 als Einkunftsquelle

Im Rahmen der Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle für die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene Eigentumswohnungen. Selbst einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus sind einer getrennten Beurteilung zu unterziehen, wenn die Objekte an verschiedene Personen vermietet sind oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen (vgl. zB VwGH 24.4.1997, 94/15/0126). Eine einheitliche Betrachtungsweise könnte nur dann geboten sein, wenn mehrere Mietobjekte bei Eigentümeridentität Gegenstand **einheitlicher** vertraglicher Abmachungen betreffend die Erzielung der Mieteinnahmen wären, oder in einem sonstigen engen wirtschaftlichen Nutzungszusammenhang stünden (vgl. VwGH 28.10.1992, 88/13/0006).

Werden mehrere Wohnungen, die sich alle in demselben Gebäude befinden, von einem Vermieter an **eine** Person vermietet, so spricht dies für eine Vermögensnutzung, die als Einheit aufzufassen ist. Bei derartigen Vereinbarungen ist es nämlich naheliegend, dass unterschiedliche, die Nutzung beeinflussende Faktoren, wie unterschiedliche Wertigkeit, Eignung, Ausmaß etc., wechselseitig in die Waagschale geworfen werden und so **gemeinsam** bei der Willensbildung der vertragschließenden Parteien berücksichtigt werden. Ist eine Wohnung für einen Vertragsteil zu besonders günstigen Bedingungen vermietet, so kann dieser Vorteil bei Vermietung einer anderen Wohnung unter denselben Vertragsparteien ausgeglichen werden (vgl. VwGH 20.12.1994, 89/14/0075). In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Beschwerdefall sprach für eine einheitliche Beurteilung der Vermietung aller Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen - die

betreffenden Wohnungen befanden sich in einem Appartementhotel - überdies, dass drei von der Abgabenbehörde als Einkunftsquellen anerkannte Eigentumswohnungen dieses Steuerpflichtigen der Unterbringung jenes Personals dienten, das für den Betrieb des Appartementhotels und damit auch für die Vermietung zweier weiterer Wohnungen dieses Steuerpflichtigen erforderlich war. Der Mieter aller fünf Wohnungen war ein Verein, zu dem sich die Appartementeigentümer zusammengeschlossen hatten, um die Vermietung der Appartements zu organisieren. Ein derartiger wirtschaftlicher Zusammenhang der Vermietung einzelner baulich zusammengehöriger Eigentumswohnungen an denselben Mieter führt dazu, dass die Vermietung steuerlich als Einheit zu beurteilen ist und zur Gänze entweder eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei darstellt (vgl. VwGH 20.12.1994, 89/14/0075).

Der Umstand, dass mehrere Gebäude oder Wohnungen durch einen einheitlichen Rechtsvorgang erworben wurden, hat nicht zur Folge, dass sie als Beurteilungseinheit anzusehen sind (vgl. VwGH 28.10.1992, 88/13/0006).

Im vorliegenden Fall werden die von der Bf. im Jahr 1999 im Erbwege erworbenen Wohnungen im Gebäude 1030 Wien, E-Gasse 1, an verschiedene Personen vermietet. Mangels eines ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhangs der Vermietung der Wohnungen ist jede Wohnung gesondert danach zu untersuchen, ob sie eine Einkunftsquelle darstellt.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen oder Ausgaben ankommt (vgl. zB VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126).

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

Bei Überprüfung der Frage, ob von einer Betätigung im Sinne des Einkommensteuerrechts bzw. einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist, ist bei erklärten Verlusten bzw. Werbungskostenüberschüssen der Überprüfung, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, eine Untersuchung dahin gehend vorgelagert, ob insoweit überhaupt ein einkommensteuerbarer Vorgang vorliegt (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, Anhang I/2 Anm. 5; *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 324 und Tz 504; *Jakom/Laudacher*, EStG 2014, § 2 Rz 227, jeweils mwN.). Dasselbe gilt analog für die Frage, ob von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen ist. In diesem Zusammenhang reichen bloße Absichtserklärungen, ein Objekt vermieten bzw. verpachten zu wollen, die allerdings durch keine nach außen erkennbaren konkreten Handlungen dokumentiert sind, nicht aus, um eine einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle bzw. eine unternehmerische Tätigkeit zu begründen (*Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 325, mwN.; UFS 23.07.2009, RV/1400-L/07).

Nach ständiger Rechtsprechung können Vorsteuern und Werbungskosten unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus der Vermietung eines Gebäudes oder einer Wohnung Entgelte im Sinne des UStG 1994 bzw. Einnahmen im Sinne des EStG 1988 erzielt. 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. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Vorsteuern und Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. zB VwGH 24.04.1997, 94/15/0126; VwGH 20.09.2001, 96/15/0231; VwGH 30.04.2003, 98/13/0127; VwGH 04.06.2003, 99/13/0173; VwGH 24.07.2007, 2006/14/0034; VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126).

Im gegenständlichen Fall wurden aus der von der Bf. im Jahr 1999 geerbten Wohnung Top 6 bis heute keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Es liegen auch keinerlei bindende Vereinbarungen hinsichtlich einer künftigen Vermietung der Wohnung vor. Der Umstand, dass im Februar 2010 Kostenvoranschläge für die Renovierung der Wohnung Top 6 eingeholt wurden und (laut dem der Berufung beiliegenden Schreiben des Immobilienbüros I vom 10. März 2011) ab Mai 2010 Gespräche mit dem Immobilienbüro über die Renovierung und anschließende Vermietung der Wohnung geführt wurden, reicht in Anbetracht dessen, dass die Wohnung bereits seit 1999 leer steht, nicht aus, um die Aufwendungen und Ausgaben als auf die Erwerbung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gerichtet und somit als Werbungskosten anzusehen. Ebenso können umsatzsteuerlich die darauf entfallenden Vorsteuern nicht anerkannt werden.

Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 und 2008 vom 06.12.2010 waren daher als unbegründet abzuweisen. Die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 03.11.2009 waren – wie in den Berufungsverfahrensentscheidungen vom 06.12.2010 – abzuändern.

In den Einkommensteuerbescheiden 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 bleibt die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unverändert. Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird insoweit abgeändert, als der PKW - Privatanteil mit 20 % (statt bisher 40 %) angesetzt wird, die Betriebsausgaben für die Jahre 2003, 2005, 2006, 2007 und 2008 (mangels Schätzungsbefugnis) in der ursprünglich geltend gemachten Höhe berücksichtigt werden und die Betriebsausgaben für 2004 nur um 281,66 Euro (statt bisher 399,26 Euro) gekürzt werden.

Die Einkommensteuerbescheide 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 waren dementsprechend abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Eine Revision an den VwGH wird zugelassen, weil es zur Frage, ob Beiträge der Wohnungseigentümer zur Instandhaltungsrücklage (§ 31 Abs. 1 WEG 2002) Werbungskosten darstellen, keine Rechtsprechung des VwGH gibt.

Beilagen : 8 Berechnungsblätter

Wien, am 20. Oktober 2014