



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, Adresse, vertreten durch die steuerl. Vertretung, gegen die Bescheide des Finanzamtes A betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2008, Einkommensteuer 2003 bis 2008 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen hinsichtlich Einkommensteuer 2003 bis 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idGF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

## Begründung

Eingangs ist darauf hinzuweisen, dass die Referentin das bisherige Verwaltungsgeschehen nur in mühevoller Kleinarbeit und auch nicht lückenlos nachvollziehen konnte. Das Finanzamt hat dem Unabhängigen Finanzsenat den Veranlagungsakt des Bw chronologisch ungeordnet, in mehreren Einzelteilen und unvollständig vorgelegt. Im Veranlagungsakt befanden sich weder Ausdrücke der in den Berufungsjahren ergangenen Bescheide noch der elektronisch eingereichten Abgabenerklärungen für die Jahre 2006 bis 2008. Der Vorhalt vom 7. Mai 2009, auf den sich das Finanzamt im Vorhalt vom 18. Juni 2009 bezieht, und der Vorhalt, auf den sich die steuerliche Vertretung im Schreiben vom 3. Februar 2009 bezogen hat, konnten weder elektronisch (DB2) abgefragt werden, noch waren sie im Veranlagungsakt auffindbar. Die Überprüfung der Bescheide wurde überdies maßgeblich dadurch erschwert, dass das Finanzamt in den Begründungen zu den angefochtenen Bescheiden bzw. der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen – wie nachstehend aufgezeigt wird – keinerlei Sachverhalts-

feststellungen zum Objekt der Vermietung und zur Vermietung in den Berufungsjahren getroffen hat.

Zum besseren Verständnis der in weiterer Folge dargelegten Aufhebungsgründe wird nachstehend der bisherige Verfahrensgang sowie der Sachverhalt, soweit er an Hand der vorgelegten Akten(teile) des Veranlagungsaktes nachvollzogen werden konnte, dargestellt:

Der Berufungswerber (Bw) ist praktischer Arzt. Er hat in der am 13. Oktober 2003 beim Finanzamt eingelangten Umsatzsteuererklärung 2002 - wie sich aus einer Beilage dazu ergibt - erstmals Vorsteuern „*Vermietung und Verpachtung*“ in Höhe von 18.157,75 € geltend gemacht. In der Einkommensteuererklärung 2002 wurden zunächst fälschlicherweise Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 214.857,12 € erklärt. Am 21. November 2003 wurde eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für 2002 eingereicht, in der laut Beilage nunmehr Vorsteuern „*Vermietung & Verpachtung*“ in Höhe von 42.345, 22 € geltend gemacht wurden. In der ebenfalls berichtigten Einkommensteuererklärung 2002 wurden neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (214.857,12 €) erstmals Ausgaben in Höhe von 986,35 € als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Nähere Angaben zur Vermietung bzw. zur Berechnung der Vorsteuern sind den Beilagen zu den ursprünglich eingereichten und den berichtigten Steuererklärungen 2002 nicht zu entnehmen.

Mit Vorhalt vom 25. November 2003 hat das Finanzamt den Bw ersucht, anhand geeigneter Unterlagen bekannt zu geben, in welchem Zusammenhang die Vorsteuern geltend gemacht würden. Insbesondere sei darzulegen, inwieweit ein Vorsteuerabzug zulässig sei, da laut ha. Aktenlage ausschließlich unecht befreite Umsätze getätigt werden würden. Sollte die Vorsteuer im Zuge einer Vermietungstätigkeit angefallen sein, sei eine ordnungsgemäße Prognoserechnung nachzureichen. Weiters sei die Lageadresse bekannt zu geben, sowie gegebenenfalls eine Aufstellung über die Berechnung des Privatanteiles und der dazugehörige Bauplan. Die fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen für Jänner sowie ab Juni 2003 seien umgehend nachzureichen.

Das Finanzamt hat im Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 11. März 2004 keine Vorsteuern berücksichtigt, da der Bw zu dem ihm übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung abgegeben habe. Im Veranlagungsakt befindet sich allerdings keine Vorhaltsbeantwortung, die sich dem Vorhalt vom 25. November 2003 zuordnen lassen würde. Es kann daher nicht festgestellt werden, welchen Inhalt diese hatte und ob und welche Unterlagen (Beweismittel) der Bw allenfalls angeschlossen hatte. Im Einkommensteuerbescheid 2002 vom selben Tag hat das Finanzamt nur die erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst.

Im Veranlagungsakt befinden sich Ausdrucke, wonach in Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Februar bis Mai 2003 Vorsteuern in Höhe von 3.395,00 €, 6.900,00 €, 7.929,27 € und 4.728,76 € geltend gemacht wurden. In (in Papierform im Akt abgelegten) berichtigten Umsatzsteuervoranmeldungen wurden für die Monate Februar, April, Mai 2003 Vorsteuern in Höhe von 6.790,00 €, 15.213,51 und 6.671,89 € geltend gemacht.

Im Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Monate Februar bis Mai 2003 vom 11. März 2004 hat das Finanzamt keine Vorsteuern berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 13. April 2004 hat der Bw gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2002, den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Februar bis Mai 2003 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2004 berufen.

In der Beantwortung vom 14. Juni 2004 zum Mängelbehebungsauftrag vom 14. Mai 2004 teilte die steuerliche Vertretung des Bw mit, ihre Mandantschaft übe die Tätigkeit eines praktischen Arztes aus und sei somit mit den Umsätzen aus dieser Tätigkeit gem. UStG unecht steuerbefreit. Diese Tätigkeit werde in dem im Eigentum ihres Mandanten stehenden Gebäude ausgeübt.

Aus betriebswirtschaftlichen Gründen, nicht zuletzt aus der Nützung von Synergieeffekten und aus der nachhaltigen Konkurrenzfähigkeit, habe sich der Bw im Jahr 2002 entschlossen, an die bereits bestehende Ordination in der Straße, Ortsname, einen eigenen Ordinationstrakt zu errichten, mit der Absicht, dieses neue Gebäude ausschließlich an Fachärzte langfristig zu vermieten. Diese neue Ordination sei als selbständiges Gebäude mit eigenem Eingang und voll ausgestatteter Infrastruktur, jedoch mit einem internen Zugang zur bereits bestehenden Arztpraxis geplant worden. Eine Mitbenützung der neuen Ordination durch ihre Mandantschaft sei weder notwendig noch gegeben.

Das neu errichtete Gebäude bestehe aus einem Erdgeschoss (Ordinationsräume) und einem ersten Stock, der privat verwendet werde. Der Anteil der privat genutzten Fläche betrage „rund 50 %“ oder ca. 100 Quadratmeter. Gleichzeitig sei mit der Errichtung des Gebäudes ein überdachter Parkplatz für Patienten geschaffen worden.

Der Neubau sei „in 2003“ bezugsfertig geworden und „nun bereits an zwei Fachärzte vermietet“. Die Mieteinnahmen würden sich derzeit auf „rd. 1.500,00 €“ belaufen. Eine Prognoserechnung könne auf Grund der noch nicht vollständig vorliegenden Gesamt- abrechnung noch nicht vorgenommen werden. Diese werde umgehend gemeinsam mit den Bauplänen nachgereicht. Als Nachweis für den Vorsteuerabzug bzw. für den Privatanteil würden die „FIBU-Konten für 2002 und 2003“ sowie die Originalbelege beigelegt. Bei dem Konto 9400 handle es sich um die Kosten des privaten Anteiles (1. Stock) am Gebäude, wobei

die Aufteilung der Rechnungen nach den Schätzwerten der jeweiligen Professionisten erfolgt sei.

Die Finanzierung des Gebäudes sei über Kreditmittel erfolgt. Gemäß dem EuGH-Urteil (Seeling) mache der Bw die Vorsteuern vom gesamten Neubau geltend machen. Die Bescheide würden somit in den Punkten angefochten, als dass die Finanzbehörde den Vorsteuerabzug untersagt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2002 vom 3. September 2004 hat das Finanzamt Vorsteuern in Höhe von 21.172,76 € mit der Begründung, das Seeling-Urteil könne im gegenständlichen Fall/Zeitraum nicht angewendet werden, anerkannt, und den Eigenverbrauch mit „0“ festgesetzt. In der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2002 wurden die erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (- 986,35 €) berücksichtigt. In der Berufungsvorentscheidung vom selben Tag betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Februar bis Mai 2003 wurden mit gleich lautender Begründung Vorsteuern in Höhe von 14.337,70 € berücksichtigt.

In der der Einkommensteuererklärung 2003 angeschlossenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2003 (V+V) wurden keine Einnahmen, aber Werbungskosten in Höhe von 11.289,47 € ausgewiesen. In der Umsatzsteuererklärung 2003 wurden Vorsteuern im Betrag von 48.534,16 € geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 23. Mai 2005 betreffend Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2003 wurde der Bw vom Finanzamt ersucht, eine Darstellung, wie der Privatanteil ermittelt worden sei, vorzulegen. Weiters benötige das Finanzamt ein genaues „Vorsteuerdetail“ sowie eine Prognoserechnung, ab welchem Zeitraum ein Gesamteinnahmenüberschuss erwirtschaftet werde. Mit Schreiben vom 31. Mai 2005 wurde der Vorhalt wie folgt beantwortet:

*„1) Darstellung der Ermittlung des Privatanteils:*

*Die an dem Bau und Umbau beteiligten Professionisten haben, je nach Ausmaß des bearbeiteten betrieblichen oder privaten Bereiches des Gebäudes die Aufteilung der Kosten prozentuell ermittelt. Die betrieblichen und privaten Anteile wurden auf jeder Rechnung vermerkt und dementsprechend in der Buchhaltung verbucht. Betreffend den Privatanteil verweisen wir weiters auf die bereits im Juni 2004 an Sie weitergeleiteten FIBU-Konten und Originalbelege.*

*2) Vorsteuerdetail*

*Siehe beigelegte Tabelle*

*3) Prognoserechnung*

*Siehe beiliegende Tabelle"*

Laut dieser (nur auf Grund des gleichen Eingangsdatums 29. Juni 2005 der Vorhaltsbeantwortung zuordenbaren), für die Jahre 2003 bis 2023 erstellten (glaublich ersten) Prognoserechnung wäre im Jahr 2005 erstmals ein Einnahmenüberschuss erwirtschaftbar, nach Ablauf von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 140.656, 44 € erzielbar gewesen. Die Ansätze in der Prognose (Mieteinnahmen 2004 bis 2006: 18.000,00 €, Indexierung Mieteinnahmen, Zinsaufwand, Finanzierungsnebenkosten, Bemessungsgrundlage für die AfA, AfA-Satz von **10 %** (!) der Herstellungskosten, AfA demnach nur bis einschließlich 2012 angesetzt, keine Leerstands-/Erhaltungsaufwendungen) wurden im Begleitschreiben von der steuerlichen Vertretung des Bw weder begründet noch können die Ansätze auf Basis entsprechender Unterlagen nachvollzogen werden.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2009 teilte der Bw in Beantwortung eines nicht datumsmäßig bezeichneten und im Veranlagungsakt nicht auffindbaren Ergänzungsersuchens mit, dass er als Ergänzung zu den Steuererklärungen für 2003 und 2004 als Nachweis der abzugsfähigen Vorsteuern die FIBU-Konten übermittle. Auf den FIBU-Konten sei bei den einzelnen Buchungen auf Grund der textlichen Hinweise zu erkennen, in welchem Ausmaß Vorsteuern geltend gemacht werden würden. Das Ausmaß des Vorsteueranteils richte sich nach den auf den einzelnen Rechnungen befindlichen Hinweisen über die jeweilige prozentuelle Verwendung bzw. Aufteilung (Vermietung & Verpachtung / Ordination / Privat). Im Übrigen verweise man auf das Schreiben vom 14. Juni 2004, mit dem gleichzeitig die Originalbelege für 2003 übermittelt worden seien.

Mit Vorhalt vom 18. Juni 2009 wurde der Bw darauf hingewiesen, dass er den Vorhalt vom 7. Mai 2009 (*Anmerkung der Referentin: auch dieser befindet sich nicht im Veranlagungsakt und konnte auch in der elektronischen Datenbank nicht gefunden werden, sodass die Referentin die an den Bw gestellten Fragen nicht wiedergeben kann*) noch nicht beantwortet habe bzw. die angeforderten Unterlagen noch nicht vorgelegt worden seien. Der Bw werde ersucht, dies bis 3. Juli 2009 nachzuholen. Ansonsten werde die Veranlagung vorhaltsgemäß erledigt. Überdies wurde der Bw gebeten, bekannt zu geben, weshalb die Mieterlöse in den nun vorliegenden Jahren 2003 bis 2007 im Vergleich zur Prognoserechnung um ca. das doppelte abweichen würden - die tatsächlichen Einnahmen würden bei der Hälfte der prognostizierten liegen. Eine Kopie des Mietvertrages sei nachzureichen. Weiters werde der Bw ersucht, eine adaptierte Prognoserechnung vorzulegen, die sämtliche Aufwendungen zu beinhalten habe – Aufwendungen wie die Abschreibung, die tatsächlichen Finanzierungskosten (Zinsen) lt. Kreditvertrag.

Mit Schreiben vom 28. Juli 2009 hat der Bw dem Finanzamt eine adaptierte Prognoserechnung für den Zeitraum 2003 bis 2023 vorgelegt, in der nach Ablauf von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 40.241,38 € prognostiziert wurde. Die Ansätze (insbes. AfA, Einnahmen) weichen erheblich von jenen der ersten Prognose ab. Tatsächliche Ergebnisse bereits abgelaufener Jahre wurden in der Prognose nicht berücksichtigt. Im Begleitschreiben wurde ausgeführt, die geplanten Einnahmen seien marktkonform und als Nettogröße dargestellt. Die Betriebskosten würden als Durchlaufposten behandelt und seien somit weder bei den Einnahmen noch bei den Ausgaben angesetzt. Die Leerstellungs- und Erhaltungskosten würden auf Grund des äußerst geringen Risikos mit 4 % angenommen, wobei in den ersten Jahren auf Grund einer Neuinvestition mit keinen oder nur geringen Erhaltungsaufwendungen zu kalkulieren sei. Die Leerstellungskosten würden sich ebenfalls auf null reduzieren. Die Finanzierung sei über zwei Bankkredite mit unterschiedlichen Zinssätzen erfolgt. Der Euro-Kredit sei mit durchschnittlich 4 % und der sfr-Kredit mit 2,5 % (inkl. Währungsrisiko) über die Laufzeit kalkuliert. Die aktuelle Zinsbelastung sei bedeutend geringer. Laut beiliegenden Kreditverträgen seien die Kredite nach freien Tilgungsplänen bis 2028 rückzuführen. In der Prognoserechnung seien zumindest die Mieteinnahmen als Kredittilgung für die Zinsenberechnung angesetzt. Die günstigen Kreditkonditionen seien auf die sehr gute Bonität des Bw zurückzuführen.

Kopien zweier Kreditzusagen (vom 1. September 2003 und vom 2. September 2004) der Bank über einen endfälligen Fremdwährungskredit (CHF) im Gegenwert von 250.000,00 € und einen endfälligen Euro-Kredit im Betrag von 91.000,00 € wurden angeschlossen.

Das Finanzamt hat sodann am 21. September 2009 für die Jahre 2003 bis 2007 Einkommensteuerbescheide erlassen, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit „0“ ausgewiesen wurden. In den Umsatzsteuerbescheiden 2002 bis 2007 (2002 nach Wiederaufnahme des Verfahrens) wurden weder die erklärten Umsätze aus der Vermietung noch Vorsteuern berücksichtigt. In der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2003 wurde ausgeführt, die Vermietung der Straße in Ortsname (Ordnation) falle gem. [§ 1 Abs. 2 LVO](#) unter die Liebhabereivermutung. Liebhaberei liege gem. [§ 2 Abs. 4 LVO](#) nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem Zeitraum von 20 Jahren ab der entgeltlichen Überlassung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung würden die Kosten der Leerstellung 2 - 5 % der Mietzinse, die Mietausfallkosten 3 - 4 % sowie die Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten von 3 - 30 % betragen. Diese seien in der Prognose nur unzureichend berücksichtigt, wobei die sonstigen Kosten keinen Ansatz gefunden hätten. Weiters sei zu berücksichtigen, dass bei Fremdwährungen das Zinsrisiko als auch das Währungsrisiko voll zum Tragen komme. Für eine seriöse Prognoserechnung seien daher

jedenfalls Zinssätze heranzuziehen, die einem Bauspardarlehen entsprechen würden (= Zinsobergrenze von 6 %, kein Währungsrisiko). Unter Adaptierung der Prognoserechnung (Zinssatz von zumindest 5 %) sei nicht mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen zu rechnen. Es liege daher Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor. In der Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2002 wurde ausgeführt, im Zuge der Prüfung der am 29.7.2009 vorgelegten Prognoserechnung sei die Vermietung als Liebhaberei eingestuft worden. Umsätze und Vorsteuern in diesem Zusammenhang seien daher nicht zu berücksichtigen.

In den Begründungen zu den Bescheiden der Jahre 2003 (Umsatzsteuer) bzw. 2004 (Einkommensteuer) bis 2007 wurde auf die Vorjahresbegründungen verwiesen. Am 24. Februar 2010 wurden Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008 erlassen, in denen Einkünfte aus Vermietung sowie die Umsätze und Vorsteuern ebenfalls jeweils mit „0“ festgesetzt wurden.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2009 hat die steuerliche Vertretung des Bw fristgerecht gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2007, die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 sowie die Anspruchszinsenbescheide E 2003 bis 2007 berufen und in der fristgerechten Mängelbehebung (Schreiben vom 4.12.2009) vorgebracht, ihre Mandantschaft habe bei Aufnahme des Kredites für die Finanzierung des Gebäudes klar und eindeutig festgelegt, dass dieser *„bis spätestens nach 10 Jahren“* rückgeführt werde. Der Kredit werde dementsprechend im Jahr 2012/2013 zur Gänze getilgt. Die finanziellen Mittel dafür seien der Verordnung entsprechend vorhanden gewesen. Tatsache sei ebenso, dass im Jahr 2009 die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung das Planergebnis erreichen werde. Dem Schreiben wurde eine Prognoserechnung angeschlossen, aus der eindeutig hervorgehe, dass ein Gesamtgewinn unter Berücksichtigung der bisherigen Istsituation innerhalb von 20 Jahren erzielt werde. Es werde daher ersucht, die angefochtenen Bescheide im Zusammenhang mit der unterstellten „Liebhaberei“ bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung entsprechend ihrer eingereichten Steuererklärungen auf Grund obig angeführter Begründung abzuändern.

Mit Vorhalt vom 11. November 2009 wurde der Bw ersucht, eine Prognoserechnung für jede vermietete Einheit, sämtliche Mietverträge (seit Vermietungsbeginn), eine jährliche Aufstellung über die erzielten Mieteinnahmen (ab Vermietungsbeginn) und pro Einheit vorzulegen. Auf dem im Akt erliegenden Entwurf wurden handschriftlich weitere Punkte angeführt (4. Bankunterlagen betreffend Sondertilgung, 5. Vorläufige Überschussrechnung, Banküberweisung (Zahlungsfluss). Dass dieser Vorhalt aber versendet wurde, lässt sich nicht feststellen. Ein Antwortschreiben zu diesem Vorhalt befindet sich auch nicht im vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt.

Mit Bescheid vom gleichen Tag (11. November 2009) wurde dem Bw die Behebung von Mängeln der Berufung aufgetragen.

Mit Schreiben vom 4. Dezember 2009 (Mängelbehebung) teilte der Bw neuerlich mit, dass bei Aufnahme des Kredites für die Finanzierung des Gebäudes klar und eindeutig festgelegt worden sei, dass dieser (*Anmerkung der Referentin: laut Prognose iVm. dem Kreditvertrag dürfte der Euro-Kredit über 91.000,00 € gemeint sein*) spätestens nach 10 Jahren rückgeführt werde. Der Kredit werde dementsprechend im Jahr 2012/2013 zur Gänze getilgt werden. Die finanziellen Mittel dafür seien der Verordnung entsprechend vorhanden gewesen. Dem Schreiben wurde eine weitere, adaptierte Prognoserechnung angeschlossen, aus der eindeutig hervorgehe, dass ein Gesamtgewinn unter Berücksichtigung der bisherigen Istsituation innerhalb von 20 Jahren erzielt werde. Liebhaberei iSd. entsprechenden Verordnung könne nicht vorliegen. Im Jahr 2009 werde die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung das Planergebnis erreichen. Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide im Zusammenhang mit der unterstellten „Liebhaberei“ bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung aufzuheben und entsprechend der eingereichten Steuererklärungen auf Grund der oben erwähnten Begründung abzuändern.

Mit Vorhalt vom 15. Februar 2010 wurde der Bw gebeten, sämtliche Mietverträge (seit Vermietungsbeginn), sämtliche iZm der geplanten Sondertilgung vorhandenen (Bank)Unterlagen vorzulegen, die (vorläufigen) Überschussrechnungen betr. die Jahre 2008 und 2009 nachzureichen, für die Jahre 2004 bis 2007 sämtliche (Bank)Unterlagen (Kontoauszüge), aus denen die Mietzahlungen der Ehegattin ersichtlich seien, vorzulegen. Der Bw werde darauf aufmerksam gemacht, dass die Unterlagen bereits bis zum 29. Jänner 2010 dem Finanzamt vorgelegt werden hätten müssen. Falls die Unterlagen bis zum 8. März 2010 nicht oder nicht vollständig nachgereicht werden würden, werde die Berufung als unbegründet abgewiesen werden müssen.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2010 teilte die steuerliche Vertretung des Bw mit, die angeforderten Unterlagen seien noch nicht ganz vollständig. Vor allem würden noch die Unterlagen der Bank, die bis spätestens kommenden Freitag zugesichert worden seien, fehlen. Unmittelbar nach dem Erhalt dieser Unterlagen würden diese ohne Verzögerung weitergeleitet werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. März 2010 hat das Finanzamt die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2007 und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 sowie die Anspruchszinsenbescheide 2003 bis 2007 als unbegründet abgewiesen. Die Liebhaberei-beurteilung wurde in der gesonderten Begründung vom 15.3.2010 im Wesentlichen damit begründet, die Adaptierung der am 29. Juli 2009 beim Finanzamt eingelangten Prognose-



rechnung (Annahme eines Zinssatzes von durchschnittlich 6 %, Leerstandskosten 8 %) habe nach Ablauf von 20 Jahren einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 94.345,00 € ergeben. Da die im Ergänzungsersuchen vom 15. Februar 2010 geforderten Unterlagen nicht fristgerecht nachgereicht worden seien, sei die Abgabenbehörde gezwungen, aufgrund der Aktenlage zu entscheiden. Somit sei davon auszugehen, dass es sich bei der Vermietung der Praxisräumlichkeiten entsprechend der einschlägigen Bestimmungen - das Finanzamt ging ohne nähere Begründung von einer Betätigung iSd. [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) aus (sog. „kleine Vermietung“) aus - einkommensteuerrechtlich um Liebhaberei handle. [§ 6 LVO](#) zufolge müsse im vorliegenden Fall somit auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht Liebhaberei angenommen werden.

Mit Schriftsatz vom 15. April 2010 hat die steuerliche Vertretung des Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung betreffend Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2007, Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 sowie betreffend Anspruchszinsenbescheide 2003 bis 2007 gestellt.

Die Berufung vom 24. März 2010 gegen den Umsatz- und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24.2.2010 wurde dem UFS direkt (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt. In der fristgerechten Mängelbehebung vom 14. April 2010 wurde ausgeführt, aus der eingereichten Prognoserechnung, die den Anforderungen der Finanzverwaltung entspreche, sei eindeutig ableitbar, dass innerhalb eines Zeitraumes von zwanzig Jahren ein Totalüberschuss erzielt werde. Aus diesem Grund sei von einer Liebhabereibetrachtung (*gemeint wohl: Liebhabereibeurteilung*) abzusehen und die Ergebnisse in der Einkunftsart „*Vermietung und Verpachtung*“ laut den eingereichten Steuererklärungen anzuerkennen.

### **Zum bisherigen Verfahren ist festzustellen:**

#### **Vermietungsabsicht:**

Nach der Aktenlage hat der Bw erstmals über Aufforderung des Finanzamtes im Schreiben vom 14. Juni 2004 nähere Angaben zur „Vermietung“ gemacht. Er hat vorgebracht, der Zubau zum bestehenden Gebäude in der Straße in Ortsname sei *„in der Absicht, das Erdgeschoss an Fachärzte langfristig zu vermieten“*, errichtet worden. Den Entschluss zur Errichtung des Zubaus will der Bw *„im Jahr 2002“* getroffen haben. Baubeginn, Fertigstellungszeitpunkt sowie Höhe der Baukosten (gesamt und auf das Erdgeschoss entfallende) sind dem Veranlagungsakt nicht zu entnehmen. Der Zubau sei *„in 2003“* bezugsfertig geworden und sei *„nun“* bereits an zwei Fachärzte vermietet. Das Finanzamt hat weder in den Begründungen zu den angefochtenen Bescheiden noch in der gesonderten Begründung zur Berufungsvorent-

scheidung Sachverhaltsfeststellungen zur behaupteten Vermietungsabsicht in den Jahren vor der Vermietung (Vorbereitungsphase) getroffen.

Die nur behauptete Vermietungsabsicht in der Errichtungsphase bis zur „Vermietung“ wurde vom Finanzamt nicht überprüft. Die Anschaffung / Herstellung eines Objekts deutet für sich gesehen nicht bereits auf eine schon vor der Erzielung von Einnahmen bestandene Vermietungsabsicht hin. Inwiefern die Vermietungsabsicht vor der tatsächlichen Vermietung konkret und in welcher Form nach außen erkennbar in Erscheinung getreten ist, ist dem Akteninhalt nicht zu entnehmen und kann daher nicht festgestellt werden. Die ernsthafte Vermietungsabsicht ist der Abgabenbehörde gegenüber durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (vgl. Rauscher / Grübler, *Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup>, Seite 66 Rz 78). Bei der Errichtung von Gebäuden, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen, denen (noch) keine Umsätze / Einnahmen gegenüberstehen, nach der Rechtsprechung und Lehre ausnahmsweise und nur dann steuerlich Berücksichtigung finden, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen Niederschlag gefunden hat, oder auf Grund sonstiger, über bloße Absichtserklärung hinausgehende Umstände „*mit ziemlicher Sicherheit*“ feststeht (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 136; vgl. Berufungsentscheidung des UFS, RV/ 1971-W/05 mwN; Rauscher / Grübler, aaO, Seite 65 Rz 75 ff, Berufungsentscheidung des UFS, RV1971-W/05). Nur dann, wenn die Absicht des sich Betätigenden zur Aufnahme einer Vermietungstätigkeit durch entsprechende bereits in der Vorbereitungsphase (vor der eigentlichen Vermietung) gesetzte Handlungen dokumentiert wird, darf die Abgabenbehörde (negative) Einkünfte bzw. in der Vorbereitungsphase angefallene Vorsteuern steuerlich anerkennen. Da der Bw schon damals im Altbau eine Ordination betrieben hat und diese Räumlichkeiten nach seinen Angaben ab einem nicht feststellbaren Zeitpunkt selbst für seine selbständige Tätigkeit nutzt (vgl. dazu die Ausführungen unter Pkt. 5.), kann nicht ohne entsprechende Ermittlungsergebnisse davon ausgegangen werden, dass der Zubau von vornherein für Vermietungszwecke errichtet wurde.

### **Fremdübliche Vermietung:**

Selbst wenn die Vermietungsabsicht bereits vor Beginn der Vermietung und damit der tatsächlichen Erzielung von Einnahmen nachweislich bestanden hätte, wäre eine Liebhabereiprüfung aber nur dann vorzunehmen, wenn sachverhaltsmäßig gedeckt davon ausgegangen werden könnte, dass die Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Zubaus auch in steuerlich beachtlicher Weise (fremdüblich) vermietet wurden (vgl. LRL 2012, Pkt. 2.1 Rz. 4 mwN).

Das Finanzamt hat weder in den Begründungen zu den angefochtenen Bescheiden noch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung Sachverhaltsfeststellungen zum Beginn der

Vermietung und zur Vermietung selbst (Mieter, Inhalt der Mietverträge: Höhe und Fremdüblichkeit des Mietentgeltes, Dauer der Mietverhältnisse, Beendigung(sgründe) etc; welche Räumlichkeiten im Erdgeschoss an wen vermietet wurden, Zahlungsfluss etc.) in den Berufungsjahren getroffen. Der Bw hat lediglich behauptet, u.a. an seine Gattin vermietet zu haben, nähere Angaben zum Mietverhältnis mit ihr bzw. anderen Mietern wurden nicht gemacht noch Mietverträge vorgelegt. Die Zahlungsmodalitäten und der Zahlungsfluss wurden bis dato weder überprüft noch nachgewiesen.

Auf Basis der derzeitigen Aktenlage kann nicht einmal gesichert festgestellt werden, wer welche Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Zubaus ab dem (erst festzustellenden) Beginn der Vermietung tatsächlich genutzt hat. Im Veranlagungsakt befinden sich lediglich Kopien von Lichtbildern (Praxisräumlichkeiten, Namensschilder). Auf den Kopien befinden sich keine Vermerke, wann, von wem und aus welchem Anlass die Lichtbilder aufgenommen wurden, und keine Hinweise darauf, zu welchem Zweck die Aufnahmen gemacht wurden und welche Bedeutung das Finanzamt diesen Aufnahmen beigemessen hat. Folgt man den fotografierten Namensschildern hätten im Zeitpunkt der Aufnahme (!) in den Gebäuden (Altbau und Erdgeschoss des Zubaus) drei Ärzte praktiziert: der Bw, seine Ehegattin (Fachärztin für Innere Medizin) und Mag. Dr. med. xxxx (Facharzt für Psychiatrie). In einem im Veranlagungsakt abgelegten Aktenvermerk über ein Telefonat (datiert lediglich mit „*Mai 2009*“, Verfasser nicht namentlich angeführt) wurde festgehalten, der steuerliche Vertreter (Herr x) habe die geringen Mieten mit der Schwangerschaft der Gattin des Bw begründet, welche Internistin sei, und „*auch eine eigene Ordination betreiben möchte*“. Ob, ab wann und in welchem Zeitraum daher tatsächlich ein steuerlich anzuerkennendes (fremdübliches) Mietverhältnis mit der Ehegattin bestanden hat, kann auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht festgestellt werden und wäre jedenfalls als Vorfrage vor einer Liebhabereibeurteilung zu klären. Die zwischen dem Bw und seiner Ehegattin (schriftlich oder mündlich?) getroffenen Vereinbarungen (insbes. hins. Mietzins; Betriebskosten, Heizkosten, Zahlungsfluss, Dauer des Mietverhältnisses, Beendigung) müssen nach der Angehörigenjudikatur fremdüblich getroffen und auch fremdüblich umgesetzt worden sein (vgl. Rauscher/Grübler, *Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup>, Seite 73 f). Nur dann, wenn das Finanzamt sachverhaltsmäßig gedeckt in freier Beweiswürdigung davon ausgehen kann, dass fremdüblich vermietet wurde, sind steuerlich beachtliche Mietverhältnisse anzunehmen und hat bezogen auf das bzw. die fremdübliche(n) Mietverhältnis(se) eine Liebhabereibeurteilung stattzufinden (vgl. Rauscher/Grübler, *Steuerliche Liebhaberei*<sup>2</sup>, Seite 57 Rz 63 f). Ein Verzicht auf das Mietentgelt oder Teile davon wegen Eintritts der Schwangerschaft der Gattin des Bw wäre jedenfalls privat veranlasst, zumal ein fremder Dritter wegen der Schwangerschaft einer ihm fremden Mieterin nicht auf Einnahmen verzichten würde, und könnte ab diesem Zeitpunkt - selbst wenn ursprünglich ein

fremdübliches Mietverhältnis bestanden hätte - von einer fremdüblichen Umsetzung nicht mehr gesprochen werden. Aufwendungen und Vorsteuern, die iZm. den von der Gattin genutzten Räumlichkeiten geltend gemacht wurden, wären jedenfalls ab diesem Zeitpunkt steuerlich nicht mehr abzugsfähig. Ob zwischen dem Bw und dem nach der Aktenlage zweiten Mieter (Dr. med. xxxx) ein Naheverhältnis besteht, lässt sich dem Veranlagungsakt nicht entnehmen und bedarf ebenfalls einer Prüfung.

Im vorgelegten Akt erliegen keine Mietverträge. Falls es keine schriftlichen Mietverträge gegeben hat, müsste der Inhalt der mündlich getroffenen Vereinbarungen dargelegt und auf seine Fremdüblichkeit geprüft werden. Die fremdübliche Umsetzung der getroffenen Vereinbarungen wäre ebenso wie im Fall der Ehegattin nachzuweisen.

Die Nutzung der laut Vorbringen der steuerlichen Vertretung (Schreiben vom 14. Juni 2004) gleichzeitig mit dem Zubau errichteten, überdachten Autoabstellplätze in den Jahren 2002 bis zur Beendigung der „Vermietung“ ist ungeklärt. Unklar ist auch, ob auch hinsichtlich der Errichtungskosten der Abstellplätze Vorsteuern geltend gemacht wurden, und ob auch diese (möglicherweise auch nur teilweise) und falls ja, unter welchen Bedingungen diese an welchen „Mieter“ vermietet wurden. Der Bw hat im Schreiben vom 14. Juni 2004 mitgeteilt, die Ordination (der Zubau) sei mit voll ausgestatteter „*Infrastruktur*“ geplant worden. Sollte unter dem Begriff „*Infrastruktur*“ die Einrichtung der Räumlichkeiten (Möbel, allenfalls auch medizinische Geräte) gemeint sein, wäre auch zu prüfen, inwieweit die Vermietung derartiger Gegenstände in fremdüblicher Weise bei der Mietzinsbildung berücksichtigt wurde.

Auf die Möglichkeit und nach Ansicht der Referentin Notwendigkeit der Überprüfung der Angaben des Bw zum Inhalt der Mietvereinbarungen und deren Umsetzung auch auf Seiten der „Mieter“ wird hingewiesen. Des Weiteren können die „Mieter“ zum Inhalt und der Umsetzung der von diesen mit dem Bw getroffenen Vereinbarungen niederschriftlich einvernommen werden.

### **Erklärte Jahresergebnisse:**

Die erklärten Einnahmen und Ausgaben (insbes. AfA) wurden keiner ersichtlichen Prüfung unterzogen. Nach der Aktenlage wurden aus der „Vermietung“ erstmals für 2004 Einnahmen in Höhe von 9.233,33 € erklärt. Die tatsächlichen Einnahmen der Jahre 2005 bis 2008 weichen maßgeblich von den prognostizierten ab. Da der genaue Mietbeginn im Jahr 2004 nicht feststellbar ist, kann allerdings derzeit nicht beurteilt werden, inwieweit bereits die für 2004 erklärten Einnahmen von den prognostizierten abgewichen sind. Für die Jahre 2005 bis 2008 wurden folgende Einnahmen erklärt: 2005: 9.366,67 €, 2006: 7.900,00 €, 2007: 7.358,33 €, 2008: 7.533,33 €. Als Ursache für das Auseinanderklaffen der tatsächlichen zu den prognosti-

zierten Einnahmen wurde die Schwangerschaft der Ehegattin des Bw angegeben (vgl. obige Ausführungen). Die Einnahmensituation der Jahre 2005 bis 2008 legt jedenfalls den Schluss nahe, dass der Bw ab einem nach der derzeitigen Aktenlage nicht feststellbaren Zeitpunkt im Jahr 2005 aus privaten Gründen auf Einnahmen verzichtet hat und jedenfalls ab diesem Zeitpunkt kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis mit der Ehegattin mehr bestanden hat. Ob die 2004 erklärten Einnahmen überhaupt zum Teil auf eine Vermietung an die Ehegattin zurückgehen, kann derzeit nicht festgestellt werden. Der Zahlungsfluss wurde nach der Aktenlage vom Bw trotz Aufforderung nicht belegmäßig nachgewiesen. In den Jahren 2004 bis 2008 wurden ausschließlich negative Jahresergebnisse (Werbungskostenüberschüsse) erklärt (2004: 7.802,05 €; 2005: 7.124,68 €; 2006: 9.928,00; 2007: 12.520,42 €, 2008: 12.414,59 €). Auch diese weichen maßgeblich von den prognostizierten ab.

Die einnahmen- und ausgabenseitige (insbes. AfA, Fremdmittelaufwand) Überprüfung der in den Jahren 2002 bis zur Beendigung der Vermietung erklärten Werbungskostenüberschüsse kann selbst dann, wenn beide Mietverhältnisse (als fremdüblich) steuerlich anzuerkennen sein sollten, zu einer Abänderung der tatsächlichen Jahresergebnisse des Berufszeitraumes und jener bis zur (derzeit nicht datumsmäßig bekannt gegebenen) Beendigung der Vermietung führen.

Der Fremdmittelaufwand wurde nicht überprüft. Den vom steuerlichen Vertreter dem Schreiben vom 28. Juli 2009 angeschlossenen Ablichtungen von Kreditverträgen ist nicht zu entnehmen, ob und in welchem Umfang die Fremdmittel aus diesen Krediten überhaupt für den laut Bw „vermieteten“ Teil des Zubaus (Erdgeschoss) verwendet wurden, bzw. kann nicht nachvollzogen werden, wie die bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2002 bis 2008 zum Ansatz gebrachten Fremdmittelzinsen ermittelt wurden. Ein belegmäßiger Nachweis des Fremdmittelaufwandes (Kontoauszüge, Kreditkontenübersicht) ist nicht aktenkundig. Der Zubau war laut Bw bereits zu einem mangels Konkretisierung nicht feststellbaren Zeitpunkt „in 2003“ bezugsfertig. Die Kreditusage der Dornbirner Sparkasse über 91.000,00 € ist aber erst am 2. September 2004 erfolgt. Laut Kreditusage diente dieser Kredit zur „Finanzierung der Arztpraxis“. Auf Grund des Datums der Kreditusage und des Umstands, dass auch im bereits bestehenden Gebäude („Altbestand“) eine Arztpraxis betrieben wurde und das Obergeschoss des Zubaus für private Zwecke errichtet wurde, kann nicht festgestellt werden, dass und in welchem Umfang Mittel aus diesem Kredit zur Finanzierung der Herstellungskosten des vermieteten Teils des Zubaus verwendet wurden. Der Kreditusage der Dornbirner Sparkasse vom 1. September 2003 über einen einmal ausnützbaren Fremdwährungskredit im Gegenwert von 250.000,00 € ist folgender Verwendungszweck zu entnehmen: „Kredit dient allgemeiner Investition“. War der

Zubau aber bereits „in 2003“ bezugsfertig, ist jedenfalls aufklärungsbedürftig, mit welchen Mitteln die (der Höhe nach nicht festgestellten) Baukosten für den „vermieteten“ Teil des Zubaus bezahlt wurden. Wie dem Schreiben vom 8. August 2003 (= Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen 2003) zu entnehmen ist, hat der Bw „im Zuge des Ordinationszubaus“ auch hohe Investitionen (Instandhaltungen, Reparaturen und einen Heizungstausch) im bereits bestehenden Gebäude (Altbestand) vorgenommen. Unter diesen Umständen kann nicht ausgeschlossen werden, dass (die) Kreditmittel aus diesen Krediten (auch) – zumindest teilweise - hierfür herangezogen wurden. Im Übrigen wurde bis dato nicht überprüft, in welchem prozentuellen Ausmaß die Herstellungskosten auf den privat genutzten Teil des Zubaus entfallen, und wie diese finanziert wurden. Eine Aufteilung der Herstellungskosten des Zubaus und von Vorsteuern nach einer für die Referentin nicht nachvollziehbaren Schätzung der Professionisten ist jedenfalls einer genauen Überprüfung zu unterziehen.

Die ursprüngliche Anerkennung von 50 % der geltend gemachten Vorsteuern (vgl. Berufungsvorentscheidung betr. Umsatzsteuer 2002) beruht nach Ansicht der Referentin auf den bis dato keiner ersichtlichen Prüfung unterzogenen Angaben der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 14. Juni 2004 zur Nutzung des Zubaus.

### **Liebhabeurbeurteilung - Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO 1993 idF. BGBl. II 358/1997 (kurz LVO II):**

Das Finanzamt hat bis dato seine Rechtsansicht, es handle sich bei der Vermietung der Räumlichkeiten im Erdgeschoss um eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II unbegründet gelassen. Es fehlen jegliche Sachverhaltsfeststellungen dazu, wie die Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Zubaus gestaltet sind und demnach, ob sie als Teil eines Eigenheimes (der erste Stock ist laut Bw privat genutzt) angesehen werden können.

### **Beurteilungseinheit:**

Das Finanzamt ist, obwohl nach dem Vorbringen des Bw (Schreiben vom 14.6.2004) und der derzeitigen Aktenlage (Kopie Lichtbild Namensschilder) zwei Mieter (Fachärzte) die Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Zubaus genutzt haben sollen, für Zwecke der Liebhabeurbeurteilung in den angefochtenen Bescheiden - allerdings ohne Feststellungen zur Nutzung der einzelnen Räume zu treffen und ohne Begründung - von einer (einheitlichen) Beurteilungseinheit (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Seite 38f) ausgegangen, zumal der Liebhabeurbeurteilung des Finanzamtes eine einheitliche Prognose des Bw zu Grunde liegt, die lediglich vom Finanzamt adaptiert wurde. Da ein Teil des Zubaus an die Gattin vermietet gewesen sein soll, wäre selbst für den Fall, dass dieses Mietverhältnis steuerlich beachtlich

gewesen sein sollte, zweifelhaft, ob von einer einheitlichen Bewirtschaftung ausgegangen werden kann (vgl. LRL 2012, Punkt 2.2. Rz. 8). Das Finanzamt hat zur Nutzung der Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Zubaus durch die (falls fremdüblich vermietet wurde) „Mieter“ weder in den Begründungen zu den angefochtenen Bescheiden noch in jener zur Berufungsvorentscheidung für die Jahre 2002 bis 2007 Sachverhaltsfeststellungen getroffen. Auf Basis der derzeitigen Aktenlage kann keine abschließende Beurteilung, ob eine oder zwei Beurteilungseinheiten für die (falls überhaupt vorzunehmende) Liebhabereibeurteilung vorliegen, vorgenommen werden. Liegen zwei Beurteilungseinheiten vor, hat (unter der Voraussetzung, dass beide Mietverhältnisse steuerlich anzuerkennen sind) für jede Einheit eine gesonderte Liebhabereiprüfung bzw. -beurteilung stattzufinden.

### **Beendigung der Vermietung:**

Das Aktenstudium der Referentin hat ergeben, dass der steuerliche Vertreter des Bw in Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 30. August 2011 betreffend „*Steuererklärung 2009*“ mitgeteilt hat, dass die ursprünglich zur Vermietung gedachte Erweiterung der Ordination (Zubau) „*nunmehr*“ zur Gänze vom Bw zur Ausübung seiner Arztpraxis verwendet werde. Das Finanzamt hat dies dem Unabhängigen Finanzsenat weder zur Kenntnis gebracht noch den behaupteten Sachverhalt einer näheren Überprüfung unterzogen. Dem Schreiben vom 30. August 2011 ist nicht zu entnehmen, seit wann der Bw neben dem „Altbestand“ angeblich auch den bisher „vermieteten“ Zubau für seine eigene ärztliche Tätigkeit nutzt bzw. wann, von wem (vom Bw oder dem / den Mietern) und aus welchen Gründen die Mietverhältnisse (so sie überhaupt steuerlich anzuerkennen sind) beendet worden sein sollen.

Ausgehend von der bis dato unbegründet gebliebenen Ansicht, es liegt eine § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II - Tätigkeit vor, ist festzustellen, dass eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung, nicht schon deshalb Liebhaberei ist, weil sie vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten beendet wurde (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 140 Rz 233). Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat allerdings den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt war und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung (Beendigung) erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, die laut VwGH auch den Bereich der privaten Lebensführung betreffen können, ergeben hat (vgl. VwGH 24.6.2010, [2006/15/0343](#)). Typische Betätigungsrisiken sind jedoch keine Unwägbarkeiten. Gelingt dem Steuerpflichtigen dieser Nachweis nicht, so muss das positive Ergebnis (der Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) im abgeschlossenen

Betätigungszeitraum erzielbar gewesen sein, andernfalls die abgeschlossene Tätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen ist. Sollte dem Bw der Beweis einer (zeitlich) unbegrenzt geplanten Vermietung gelingen und sollten als Unwägbarkeiten zu beurteilende Sachverhalte zur Beendigung geführt haben, ist zu prüfen, ob sich die Betätigung (Vermietung) unter Ausklammerung der Auswirkungen der Unwägbarkeiten und unter Annahme der Fortführung (in der ursprünglich gewählten Bewirtschaftungsart) im absehbaren Zeitraum als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte.

Ob es sich dabei um eine von vornherein geplante oder eine (zu einer Änderung der Bewirtschaftung führende) „Sondertilgung“ handeln würde, deren Auswirkungen auszuklammern wären, wäre im Hinblick darauf, dass der Bw die Vermietung zwischenzeitlich beendet haben soll, nur dann bedeutsam, wenn kein abgeschlossener Betätigungszeitraum vorliegt. Sollte das Finanzamt zur Überzeugung gelangen, dass bereits in der Vorbereitungsphase (= Zeiträume vor Erzielung von Einnahmen) die ernsthafte Vermietungsabsicht bestanden hat, sind diesfalls auch die (allerdings erst einnahmen- und ausgabenseitig nachzuprüfenden) Ergebnisse dieser einnahmenlosen Jahre einzubeziehen und verlängert sich dadurch der absehbare Zeitraum von 20 Jahren auf maximal 23 Jahre.

Zu der vom steuerlichen Vertreter dem Schreiben vom 4.12.2009 angeschlossenen Prognoserechnung, mit der sich das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung inhaltlich nicht auseinandergesetzt hat, ist überdies zu bemerken, dass in einer Prognose einnahmenseitig höhere Mieteinnahmen ab einem bestimmten Zeitpunkt nur berücksichtigt werden könnten, wenn in bereits bestehenden Mietverträgen eine Wertsicherung der behaupteten Art tatsächlich vereinbart wurde (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 161 Rz 264). Ein diesbezüglicher Nachweis ist nicht aktenkundig.

Die Referentin konnte allerdings auch das vom Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 15. März 2010 festgestellte Ergebnis der Adaptierung der Prognoserechnung des Bw vom 29. Juli 2009 (Gesamtüberschusses der Werbungskosten nach Ablauf von 20 Jahren iHv. 94.345,00 €) mangels einer im Akt auffindbaren Berechnung nicht nachvollziehen. Die vom Bw eingereichten Prognosen und die Adaptierungen des Finanzamtes wären aber ohnedies nur auf ihre Plausibilität zu untersuchen gewesen, wenn sachverhaltsmäßig gedeckt davon ausgegangen werden hätte können, dass insbesondere das (bis dato nicht geprüfte) Mietverhältnis mit der Ehegattin bei Beginn und in sämtlichen Berufungsjahren fremdüblichen Grundsätzen entsprach (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 57, Rz 67), eine einheitliche Beurteilungseinheit unterstellt werden könnte, der ursprüngliche Plan des Bw nachweislich auf eine zeitlich unbegrenzte Vermietung ausgerichtet war und die



Tätigkeit wegen unvorhersehbarer Ereignisse (Unwägbarkeiten) vorzeitig eingestellt werden musste.

Sollte Ergebnis der Ermittlungen sein, dass das Mietverhältnis mit der Ehegattin mangels Fremdüblichkeit (der Vereinbarungen und / oder der Umsetzung) steuerlich (möglicherweise auch erst in Folge Einnahmenverzichts wegen Schwangerschaft ab einem erst festzustellenden Zeitpunkt) nicht anzuerkennen ist, sind die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen (u.a. AfA, Fremdmittelzinsen hinsichtlich der von ihr genutzten Räumlichkeiten) steuerlich nicht abzugsfähig und aus den erklärten Ergebnissen auszuschneiden. Die auf die Anschaffungskosten der an sie vermieteten Räumlichkeiten entfallenden Vorsteuern sind diesfalls nicht anzuerkennen. Auf der anderen Seite würden, wenn von Beginn an kein fremdübliches Mietverhältnis mit der Ehegattin bestand, die diesbezüglichen Einnahmen und Umsätze keiner Steuerpflicht unterliegen. Eine Liebhabereiprüfung wäre, vorausgesetzt das Mietverhältnis mit dem zweiten Mieter wurde fremdüblich vereinbart und umgesetzt, diesfalls nur hinsichtlich dieses Teils der Betätigung (Vermietung) vorzunehmen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 57 Rz 67). Wird eine Prognose nach Beginn einer Vermietung eingereicht, sind in dieser die tatsächlichen Ergebnisse bereits abgelaufener Veranlagungsjahre zu berücksichtigen.

Die Gründe für die vorzeitige Beendigung sind nur dann unbeachtlich, wenn die Art der Betätigung oder der Bewirtschaftung von vornherein erkennbar keinen Gesamtüberschuss erwarten hat lassen (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 140 f Rz 232 f). Dass dies im gegenständlichen Fall zutreffen würde, kann mangels entsprechender Sachverhaltsklärung derzeit nicht festgestellt werden.

### **Zusammenfassung:**

Aus dem Veranlagungsakt lassen sich keinerlei gesicherte Erkenntnisse über die Errichtung des Zubaus (Bauplan, Baubewilligung, Baukosten, Finanzierung) und dessen Nutzung, die behauptete Vermietungsabsicht vor der Erzielung von Einnahmen, die „Vermietung“ selbst (Mieter, welche Räume an wen in welchen Jahren (fremdüblich) vermietet, schriftliche oder nur mündliche Verträge, Inhalt und Fremdüblichkeit der Mietvereinbarungen (insbes. Entgelt) und deren fremdübliche Umsetzung, Beurteilungseinheit(en), Richtigkeit der erklärten Jahresergebnisse, Plan des Steuerpflichtigen (begrenzte oder unbegrenzte Vermietung), Beendigungsgründe) ab Beginn bis zur Beendigung der „Vermietung“ gewinnen. Es kann daher auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht beurteilt werden, ob überhaupt eine steuerlich beachtliche Vermietung des Zubaus stattgefunden hat, ob eine Liebhabereibeurteilung und falls ja, hinsichtlich welchen (behaupteten) Mietverhältnisses und für welchen Zeitraum diese angesichts der zwischenzeitlichen Beendigung der Vermietung (einheitlich oder getrennt)

vorzunehmen ist. Fraglich ist auch, ob es sich bei der Vermietung um eine Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO handelt. Da auch die erklärten Jahresergebnisse vom Finanzamt keiner ersichtlichen Überprüfung unterzogen wurden, kann auch nicht beurteilt werden, ob (vorausgesetzt, es liegen überhaupt steuerlich anzuerkennende Mietverhältnisse vor), die Betätigung des Bw in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten hat lassen.

Das Finanzamt hat zwar die Berufungsjahre betreffend mehrere Vorhalte an den Bw gerichtet, es aber letztlich zur Kenntnis genommen, dass diese vom Bw (dessen steuerlicher Vertretung) nicht oder nur unvollständig beantwortet wurden. Wesentliche, einer Liebhabereiprüfung und -beurteilung vorangehende Prüfungen (ernsthafte Vermietungsabsicht in der Vorbereitungsphase, Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse, Beurteilungseinheit(en), Einordnung der Betätigung, Richtigkeit der erklärten Jahresergebnisse, Plan des Steuerpflichtigen, Beendigungsgründe) wurden nicht durchgeführt.

Der Umstand, dass der Abgabepflichtige die im Ergänzungsersuchen vom 15. Februar 2010 angeforderten Unterlagen nicht vorgelegt hat, enthebt die Behörde nicht von ihrer Verpflichtung, den Sachverhalt, den sie ihrer Entscheidung zu Grunde legt, festzustellen und diesen einer (freien) Beweiswürdigung zu unterziehen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 115 Tz 13). Die Aktenlage hat nach Ansicht der Referentin keine Entscheidung möglich gemacht. Das Finanzamt hat die dem Finanzamt zur Sachverhaltsklärung zur Verfügung stehenden Möglichkeiten der Überprüfung (u.a. im Wege einer Betriebesprüfung, Überprüfung der Sachverhalte auf Seiten der „Mieter“, Einsicht in die Veranlagungsakten der Mieter, Einsichtnahme in den Bewertungsakt) nicht ausgeschöpft.

Auf Basis der derzeitigen Aktenlage kann die Referentin keine inhaltliche Entscheidung über die Berufungen treffen.

Gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Durch die Aufhebung der Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der Bescheide befunden hat.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es den Anordnungen des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren zuwiderlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in entscheidungswesentlichen Punkten zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde

käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn der Unabhängige Finanzsenat statt seine (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt, feststellt und einer rechtlichen Beurteilung unterzieht. Es handelt sich bei den ungeklärten Sachverhaltsfragen im Übrigen auch nicht um solche, die sich für die Referentin mit geringem Aufwand im Vorhaltsweg klären lassen würden. Im Übrigen käme es zu erheblichen Verfahrensverzögerungen dadurch, dass der Unabhängige Finanzsenat den Parteien (Bw, Finanzamt) des Verfahrens vor einer inhaltlichen Entscheidung zwecks Wahrung des Rechts auf Parteiengehör ([§ 115 Abs. 2 BAO](#))

Ermittlungsergebnisse wechselseitig vorhalten müsste. Nach Ansicht der Referentin wäre es durchaus sinnvoll, die offenen Sachverhaltsfragen im Wege einer Betriebsprüfung zu klären. Laut Veranlagungsakt wurde eine solche letztmalig im Jahr 1999 für die Jahre 1995 bis 1997 durchgeführt.

Da der Bw - wie die vorstehenden Ausführungen ebenfalls deutlich zeigen - bis dato von sich aus zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts nicht im erforderlichen Maß beigetragen hat, wird er ausdrücklich auf die ihn treffende Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht hingewiesen. Ob tatsächlich anders lautende Bescheide zu erlassen sein werden, hängt vom Ergebnis des ergänzenden Ermittlungsverfahrens ab (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 289 Tz 11).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 31. Jänner 2012