



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Bw., 0000 X., X.-Gasse1, vertreten durch Herrn Dr. Ernst Kohlfürst, St. Veiter Ring 1A/III, 9020 Klagenfurt, vom 12. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch Herrn HR Josef Leitner, vom 3. April 2009 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2007 sowie Anspruchsziens für 2003 bis 2005 und über die Berufung vom 22. September 2009 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer (vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO) und Einkommensteuer 2008 vom 7. September 2009 im Beisein der Schriftführerin Frau FOI Claudia Orasch nach der am 23. November 2011 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannsgasse 3, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1. *Umsatzsteuer 2003 bis 2008:*

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird der Spruch der Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008 insoweit abgeändert, als Umsatzsteuer gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 nicht festgesetzt wird. Der Bescheid betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für 2008 ergeht nunmehr gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

2. *Einkommensteuer 2003 bis 2008:*

a. *Einkommensteuer 2003, 2004, 2006 bis 2008:*

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 sowie 2006 bis 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2004 sowie 2006 bis 2008 bleiben unverändert.

b. Einkommensteuer 2005:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betreffend Einkommensteuer 2005 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

3. Anspruchsziens 2003 bis 2005:

Die Berufung gegen die Anspruchsziensbescheide 2003 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

1. Vorbereitende Werbungskosten bzw. Liebhaberei (NF der U sowie E 2003 bis 2008):

Der Bw. erzielte aus der Vermietung der Objekte I. in X. (in weiterer Folge „Objekt 1“) und Y. (in weiterer Folge „Objekt 2“) bis zur Veräußerung des Objektes 1 im Jahr 2001 zusammengefasst folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Jahr	in S	in €
1993	- 78.272,00	- 5.688,25
1994	- 73.452,00	- 5.337,97
1995	-190.266,00	- 13.827,17
1996	- 82.960,00	- 6.028,94
1997	- 22.406,00	- 1.628,31
1998	- 33.930,00	- 2.465,79
1999	- 14.986,00	- 1.089,08
2000	-132.603,00	- 9.636,64
2001	- 22.695,00	- 1.649,31
Summe in S	-651.570,00	
Summe in €		- 47.351,44

In der **Vorhaltsbeantwortung (VB) vom 4. Juni 2004** gab der Bw. bekannt, dass der langsame Baufortschritt auf die Schwierigkeiten, eine geeignete Wasserquelle zu finden sowie auf den Umstand zurückzuführen sei, dass er das Gebäude in altem Stil herrichte. Er habe die

feste Absicht, das Gebäude zumindest partiell (Erdgeschoß, in weiterer Folge „EG“) so weit instandzusetzen bzw. nutzbar zu machen, dass an eine Vermietung geschritten werden kann.

Das Objekt 2 besteht aus einem Haupt- und Nebengebäude, die nicht miteinander verbunden sind.

Aus dem Objekt 2 erzielte er ab 2002 laut Erklärung bzw. Veranlagung folgende Ergebnisse (alle Beträge in €):

Jahr	Entgelte	Vorsteuern	GS/ZI			
2002	-	2.998,27	- 2.998,27			
2003	-	3.725,00	- 3.725,00			
2004	-	361,00	- 361,00			
2005	-	-	-			
2006	-	1.282,00	- 1.282,00			
2007	-	15.869,91	- 15.869,91			
2008	1.142,00	4.824,15	- 4.709,95			
Jahr	Einnahmen	AfA	Instandh.	übrige WK	Summe WK	Ergebnis
2002					23.540,13	- 2.586,22
2003					23.540,13	- 23.540,13
2004	992,00	968,00	1.008,50	1.429,46	3.405,96	- 2.413,96
2005	3.000,00	968,00		439,70	1.407,70	1.592,30
2006	-	968,00	48.504,08	1.132,71	50.604,79	- 50.604,79
2007	-	968,00	79.605,45	2.234,60	82.808,05	- 82.808,05
2008	1.142,00	968,00	16.189,00			
1/10 sofort			41,67	518,77	17.717,44	- 16.575,44
Summe	5.134,00	4.840,00	145.348,70	5.755,24	179.484,07	-176.936,29

Nach vorerst vorläufigen Veranlagungen für 2003 und 2004 qualifizierte das Finanzamt in den **endgültig erklärten Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004** sowie den **endgültig erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2005 bis 2007** die Vermietung als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei. Begründend führte das Finanzamt die Renovierungskosten von 1992 bis 2007 von mehr als € 217.000,00, den Ausweis von Verlusten sowie den Umstand an, dass der Bw. Einnahmen erst ab 2008 erzielt habe. Es liege eine Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) vor. Ein Gesamtüberschuss sei in diesem Beobachtungszeitraum aufgrund der Höhe der Mieteinnahmen von € 5.880,00 pro Jahr nicht erzielbar.

In der **Berufung vom 12. Juni 2009** gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2007 bekämpfte der Bw. die Qualifikation als Liebhaberei. Bei dem Mietobjekt handle es sich um ein Anfang des 19. Jahrhunderts erbautes Gebäude. In diesen seien über viele Jahre sowohl eine Gastwirtschaft als auch zeitweise eine Gemischtwarenhandlung betrieben worden, die zur Bewertung als gemischt genutztes Grundstück geführt hätten. Seinem äußeren Erscheinungsbild nach könne das Objekt niemals als Eigenheim angesehen werden. Derzeit seien zwei Wohnungen vermietet, die dritte werde in absehbarer Zeit saniert werden.

Anschließend an das Hauptgebäude befindet sich noch ein Nebentrakt, der ebenfalls bald vermietet würde. Das Objekt 2 sei eine „große Vermietung“ iSd § 1 Abs. 1 LVO und sei der Zeitraum von 25 bzw. 28 Jahren maßgeblich, beginnend mit dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen im Jahr 2002 und endend spätestens 2030. Laut Prognoserechnung ergebe sich bereits im 17. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss, wobei diese vorsichtige Vorausschau hinsichtlich der Mieten keine Indexsteigerungen ausweise und eventuelle Mietausfallswagnisse berücksichtige. Infolge der umfangreichen Baumaßnahmen sei das Gebäude nicht gleichzeitig zu nutzen gewesen.

Nur 2004 und 2005 habe er durch vorübergehende Vermietung an Ausländer geringfügige Einnahmen von zusammen € 3.992,00 erzielt. Nunmehr seien zwei Wohnungen vermietet. Die Sanierungsarbeiten würden zügig weitergehen, sodass 2012 mit der Vermietung des EG und des Nebengebäudes gerechnet werden könne. Durch den derzeit nicht ins Auge gefassten Ausbau des Dachbodens könne eine weitere Wohnfläche geschaffen werden. Im Gesamtverlust von rd. € 217.000,00 seien auch die Ergebnisse des Objektes 1 enthalten. Bei diesem habe er vor allem ab 1992 umfangreiche Sanierungsmaßnahmen durchgeführt, das Gebäude zur Gänze vermietet und 2001 verkauft. Nach seinen Aufzeichnungen hätten sich die Renovierungsaufwendungen auf mehr als € 50.000,00 belaufen.

Beim Objekt 2 habe er erst ab 2002 maßgebliche Instandsetzungsarbeiten durchgeführt. Er beantragte noch, die Instandsetzungsaufwendungen auf 10 Jahre verteilt abzusetzen.

Beigelegt war die Prognoserechnung des Bw. (alle Beträge in €):

Jahr	Jahr der Verm.	Mieten netto ohne BK	Instand-setzung	Zehntel-absetz.	AfA	Sonst. WK	Über-schuss	Gesamt-überschuss
2002			13.697,00	1.370,00	968,00	911,00	- 3.249,00	- 3.249,00
2003			16.556,00	3.026,00	968,00	2.147,00	- 6.141,00	- 9.390,00
2004			841,00	3.110,00	968,00	1.242,00	- 5.320,00	- 14.710,00
2005				3.110,00	968,00	421,00	- 4.499,00	- 19.209,00
2006			40.420,00	7.152,00	968,00	824,00	- 8.944,00	- 28.153,00
2007			66.338,00	13.786,00	968,00	1.933,00	- 16.687,00	- 44.840,00
2008	1.	930,00	24.033,00	16.189,00	968,00	420,00	- 16.647,00	- 61.487,00
2009	2.	5.940,00		16.189,00	968,00	450,00	- 11.667,00	- 73.154,00
2010	3.	5.940,00		16.189,00	968,00	450,00	- 11.667,00	- 84.821,00
2011	4.	5.940,00	20.800,00	18.269,00	968,00	450,00	- 13.747,00	- 98.568,00
2012	5.	15.540,00		16.899,00	968,00	470,00	- 2.797,00	- 101.365,00
2013	6.	15.540,00		15.243,00	968,00	470,00	- 1.141,00	- 102.506,00
2014	7.	15.540,00		15.159,00	968,00	470,00	- 1.057,00	- 103.563,00
2015	8.	15.540,00		15.159,00	968,00	490,00	- 1.077,00	- 104.640,00
2016	9.	15.540,00		11.117,00	968,00	490,00	2.965,00	- 101.675,00
2017	10.	15.540,00		4.483,00	968,00	490,00	9.599,00	- 92.076,00
2018	11.	15.540,00		2.080,00	968,00	510,00	11.982,00	- 80.094,00
2019	12.	15.540,00		2.080,00	968,00	510,00	11.982,00	- 68.112,00

2020	13.	15.540,00		2.080,00	968,00	510,00	11.982,00	- 56.130,00
2021	14.	15.540,00			968,00	530,00	14.042,00	- 42.088,00
2022	15.	15.540,00			968,00	530,00	14.042,00	- 28.048,00
2023	16.	15.540,00			968,00	530,00	14.042,00	- 14.006,00
2024	17.	15.540,00			968,00	550,00	14.022,00	16,00
2025	18.	15.540,00			968,00	550,00	14.022,00	14.038,00

Beigelegt war die **Ertragsschätzung des Immobilienmaklers A. N. vom 3. Juni 2009**

(in weiterer Folge „Ertragsschätzung“):

„Die Liegenschaft befindet sich ca. 3 Kilometer nördlich von Z., direkt an der ...straße. Sie besteht aus einem teilweise renovierten Hauptgebäude und einem Nebengebäude.

Das Hauptgebäude wurde außen komplett renoviert und mit neuen Kunststofffenstern und neuem Außenputz versehen. Es wurde eine neue Pellets-Zentralheizung eingebaut. Weiters wurden zwei Wohnungen im ersten Obergeschoß (in weiterer Folge „OG“) komplett renoviert.

Das Haus ist teilunterkellert. Im Keller befinden sich der Heizraum und das Pelletslager. Im EG hat sich vormals ein Gasthaus befunden. Es besteht aus zwei Gasträumen, einer Küche, einem Getränkekeller und zwei außen angebauten WC-Anlagen.

Die EG-Räume sind teilweise renoviert. Nach Abschluss der Renovierung könnten die Räume wieder gastwirtschaftlich genutzt werden (z. B. als kleine Buschenschank).

Im OG befinden sich eine 75 und eine 30 Quadratmeter große Wohnung. Beide wurden komplett neu eingebaut und sind bereits vermietet.

Im Dachgeschoss (in weiterer Folge „DG“) befindet sich eine ca. 33 Quadratmeter große, einst vermietete Wohnung und ein ca. 80 Quadratmeter großer ausbaufähiger Dachboden.

Im Nebengebäude befinden sich im Untergeschoss eine Garage mit ca. 77 Quadratmeter und der Heizraum (Öl-Zentralheizung). Im EG besteht straßenseitig eine renovierte Wohnung mit ca. 83 Quadratmeter. Die Restfläche von ca. 20 Quadratmeter wird als Lager genutzt. Dem EG sind hangseitig zwei Räume angebaut (vormals als Wohnräume vermietet).

Östlich des Nebengebäudes befindet sich ein kleiner Holzschuppen.

Bewertung:

Hauptgebäude:	m²	€
EG: vormals Gasthaus, nicht renov.	90	350,00
OG:		
Wohnung („W 1“)	75	350,00
Wohnung („W 2“)	30	145,00
DG, vormals Wohnung, nicht renov.	30	150,00
Dachboden, ausbaufähig	ca. 80	
Nebengebäude:		
UG Garage/Lager	77	100,00
EG:		
Wohnung	83	280,00
Lager	20	20,00
Zubau 2 Abstellräume	25	30,00
Holzschuppen: Lager	20	20,00
Geschätzter monatlicher		1.445,00

Gesamtertrag

Bei einer vollständigen Vermietung der einzelnen Einheiten, welche teilweise noch renoviert werden müssten, könnte für die Liegenschaft ein monatlicher Mietertrag in der Höhe von € 1.445,00 Euro erwirtschaftet werden.

Der geschätzte Mietertrag der nächste 10 bis 15 Jahre beträgt unter Berücksichtigung eines Mietausfallwagnisses jährlich €15.600,00.

Den angeführten Mieterträgen sind die Umsatzsteuer und die Betriebs- und Heizkosten hinzuzurechnen.

Die Schätzung beruht auf einer Besichtigung der Liegenschaft am 26. Mai 2009 und den der Lage und Beschaffenheit der Einheiten angemessenen Mietzinsen.“

Das Finanzamt erließ hinsichtlich der Liebhaberei eine **abweisende Berufungsverentscheidung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2007**. Am 15. Juli 1983 sei beim Finanzamt die Neuaufnahme des Bw. mit dem amtlichen Vermerk „VuV 5 Jahre Beobachtung“ erfolgt. Ab 1992 habe er ausschließlich Verluste geltend gemacht. Die AfA für das Objekt habe jährlich S 13.333,00 betragen. Die übrigen Werbungskosten seien lediglich als Gesamtsumme erfasst. Folge man dem Bw., dass beim Objekt 2 erst seit 2002 Aufwendungen angefallen seien, so müsste wohl zwingend der Schluss gezogen werden, dass der Bw. zumindest die AfA über die Jahre ab 1992 einzig und allein aus dem Grunde der Erzielung hoher Werbungskostenüberschüsse geltend gemacht hätte; dies würde das Finanzamt einem ehemaligen Bediensteten des Finanzamtes natürlich in keiner Weise unterstellen.

Zumindest ab 1992 habe der Bw. laufend Aufwendungen für das Objekt geltend gemacht. Selbst nach der Prognoserechnung ab 2002 sei ein Gesamtüberschuss erst im 17. Jahr erzielbar. Diese Prognoserechnung werde jedoch den objektiven Gegebenheiten, wie der abgeschiedenen Lage, der Dauer der Instandsetzungsarbeiten, den steuerlichen Ergebnissen in der Vergangenheit, in keiner Weise gerecht; überdies wäre sie ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen, also ab 1992, zu erstellen. Die Erzielung eines Gesamtüberschusses sei geradezu unmöglich. Ein Eingehen auf die Ertragsschätzung erübrige sich; entscheidungsrelevant sei die Anzahl der vermieteten Wohneinheiten und nicht, welche Wohneinheiten in absehbarer Zukunft und in allfälligen Nebengebäuden vermietet würden. Gebäude mit mindestens drei Wohneinheiten würden nicht in jeden Fall als „große Vermietung“ anzusehen sein. Das gegenständliche Wohnhaus entspreche dem äußeren Erscheinungsbild eines Landgasthauses aus dem 20. Jahrhundert mit Wohnmöglichkeit. Im Berufungszeitraum seien maximal zwei Wohnungen vermietet. Die Vermietung sei als solche nach § 1 Abs. 2 und nicht § 1 Abs. 1 LVO zu qualifizieren.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt einen **vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2008 sowie einen endgültigen Einkommensteuerbescheid 2008**, in dem es die Vermietung als Liebhaberei qualifizierte.

Im **Vorlageantrag betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2007** und in der **Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2008** führte der Bw. unter Hinweis auf die Einkommensteuererklärung 2005 aus, dass es unzutreffend sei, ab 1992 ausschließlich Verluste erzielt zu haben. Das Finanzamt habe es unterlassen, in all den Jahren die erklärten Renovierungsaufwendungen den beiden Gebäuden zuzuordnen. Leider habe er die Aufwendungen nicht getrennt dargestellt. Zumal er ein Badezimmer und WC-Anlagen sowie eine Zentralheizungsanlage eingebaut habe, seien die Kosten hiefür von rd. 25% der Gesamtaufwendungen 2002 bis 2008 im Wege der AfA zu berücksichtigen. Ein Gesamtüberschuss würde sich daher zu einem früheren Zeitpunkt ergeben. Die abgeschiedene Lage sei unzutreffend, weil das Mietobjekt direkt an der B... gelegen sei.

Er habe aufgrund seiner begrenzten finanziellen Mittel die Baumaßnahmen nicht innerhalb eines Jahres beenden können. Dies könne jedoch kein Kriterium für die Einschätzung einer Einkunftsquelle darstellen.

Seit Jahrzehnten habe er eine Genossenschaftswohnung in der nächsten Bezirksstadt und befriedige damit seine persönlichen Wohnbedürfnisse. Selbst wenn vor Jahren eine Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO vorgelegen wäre, müsste in den umfangreichen Baumaßnahmen ab 2002 eine Änderung der Bewirtschaftung erblickt werden.

Am **20. Oktober 2009** führte das Finanzamt eine **Besichtigung** des Hauptgebäudes des Objektes 2 durch. In der **Niederschrift** ist festgehalten:

"Das EG ist durch einen Durchgang (inklusive Aufgang in den ersten Stock) getrennt; wobei sich links ein großer Raum und rechts zwei große Räume (ehemals Küche und Gastzimmer der Gastwirtschaft) befinden. Die Räume werden renoviert; zu welchem Zweck eine allfällige Vermietung erfolgen soll ist laut persönlicher Aussage des Bw. noch nicht entschieden; laut dem Verfasser der Ertragsschätzung wäre eine Buschenschenke denkbar. Im zweiten Stock befinden sich zwei ausgebauten und vermietete Wohnungen. Im DG sind drei Räume. Es wurde die Heizungsleitung bis ins DG verlegt; ansonsten fand noch keine Renovierung statt. Die Fenster im gesamten Gebäude wurden erneuert und die Außenfassade renoviert."

Beigelegt waren auch Fotos von der Außenansicht des Haupt- und Nebengebäudes, der Räumlichkeiten des EG sowie des Vorraums im OG und vom Dachboden.

Beim UFS schloss ein längeres Vorhalteverfahren an.

Zur Aufforderung im **Vorhalt vom 18. April 2011 (Vorhalt I)**, für die Jahre 1992 bis 2001 die Einnahmen, Werbungskosten und Überschüsse für die Objekte 1 und 2 separat bekannt zu geben, führte der Bw. in der **VB vom 6. Mai 2011 (VB I)** aus, dass dies einen 10 bis 19 Jahre zurückliegenden Zeitraum umfasse. Weitere über die Aktenlage des Finanzamtes hinausgehende Aufzeichnungen seien nicht vorhanden.

Bis Ende 1975 habe er im Objekt 2 eine Gastwirtschaft betrieben, das Lebensmittelgeschäft habe seine Mutter schon viele Jahre vorher aufgegeben. Von Beginn der Vermietung bis dato seien das Hauptgebäude und das Nebengebäude von Objekt 2 für Wohnzwecke genutzt worden. Zwei Wohnungen - zusammen 9 Räume- im OG des Hauptgebäudes, habe er seit 2008 (in diesem Jahr teilweise) vermietet. 2001, 2004 und 2005 habe er Räumlichkeiten kurzfristig an ausländische Mieter zu Wohnzwecken vermietet, im Übrigen seien seit Beginn der Vermietung bis einschließlich 2007 sämtliche Räumlichkeiten leer gestanden, sie seien damals in einem sehr einfachen Zustand und nur eingeschränkt vermietbar gewesen. Das EG könne heuer (2011) noch nicht vermietet werden, es seien zurzeit noch Instandsetzungsarbeiten (Böden, sanitäre Anlagen) im Gange. Die Fertigstellung sei für 2012 geplant. Im Nebengebäude sei eine Wohnung mit 6 Räumlichkeiten. Eine Vermietung sei bislang noch nicht erfolgt.

Dem Bw. wurde vorgehalten, dass seinen Schreiben vom 31. März 2003 und vom 4. Juni 2004 zu entnehmen sei, 2001 mit der partiellen Dachsanierung begonnen zu haben und dass es 2002 zur Putzaufbringung und zum Einbau von Fenstern im Bereich der Giebel gekommen sei. Auf die Frage, welche Räumlichkeiten in den beiden Gebäuden des Objektes 2 in den Jahren vor Sanierungsbeginn – insbesondere im Hinblick auf die in den beiden Schreiben festgehaltene Baufälligkeit des gesamten Baukörpers und die schon länger bestehenden Schwierigkeiten mit der Trinkwasserversorgung – überhaupt noch vermietbar gewesen seien, verwies er auf die nur kurzfristigen Vermietungen an ausländische Mieter.

Auf seinen „Plan“ bezüglich der Vermietung angesprochen, gab der Bw. an, vor Beginn der großzügigen Sanierungsmaßnahmen im Jahre 2001 nach Gesprächen mit verschiedenen Baufachleuten geplant zu haben, das gesamte EG nach Abschluss der erforderlichen Instandsetzungsarbeiten einer gewerblichen Nutzung zuzuführen. Die Vermietung des OG und des Nebengebäudes sei stets zu Wohnzwecken vorgesehen gewesen. Einen Bauplan hierüber habe er nicht erstellt. Im Zuge der anstehenden Renovierungen sei er von der gewerblichen Nutzungsüberlassung abgekommen, das EG werde derzeit als Wohnung für Zwecke der Vermietung hergerichtet.

Baupläne samt Baubeschreibung, -ansuchen und -bewilligungen habe er nicht, alle je erstellten Baupläne seien im Bauakt. Für die Sanierung sei dies nicht notwendig gewesen. Er

legte zwei Plan-Skizzen zur Sanierung des Hauptgebäudes bei. Die Räumlichkeiten im Inneren des Objektes 2 habe er ab 2001 durch den Einbau von Nasszellen natürlich verändert. An Unterlagen habe er nur diverse Rechnungen.

Im **Vorhalt vom 10. Mai 2011 (V II)** wurde der Bw. gebeten, den Anteil des Objektes 2 an den in den Steuererklärungen ausgewiesenen Werbungskostenüberschüssen für 1993 bis 2001 von insgesamt rd. € 217.000,00 anhand allenfalls noch vorhandener Unterlagen nachzuweisen.

In der **VB vom 16. Juni 2011 (VB II)** berief sich der Bw. wiederum auf den lange zurückliegenden Zeitraum. Die fürs Objekt 1 in der Berufung bekannt gegebenen Kosten von € 50.000,00 habe er nach handschriftlichen Notizen im Schätzungswege ermittelt. Aufzeichnungen im eigentlichen Sinne würden nicht vorliegen. Die anteiligen Werbungskostenüberschüsse fürs Objekt 2 seien minimal, weil er dort erst ab 2002 Renovierungsarbeiten durchgeführt habe. Die Kosten fürs Objekt 2 würden sich vor allem auf übliche Betriebskosten, wie Wasser, Müllabfuhr, Versicherung, Kaminfeger, sowie Grundsteuer, Strom, Post- und Telefongebühren, Fahrspesen, etc, beschränken, er könne die Beträge nicht mehr zuordnen. Die genannten rd. € 217.000,00 - offensichtlich unter Bezugnahme auf die in der Bescheidbegründung angeführten Renovierungskosten - könne er nicht überprüfen, die Summe erscheine aber höchst unglaublich; dies wären S 3,0 Mio. gewesen.

Der Bw. legte eine geänderte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vor, in der er 25% der Sanierungsarbeiten als Herstellungskosten behandelte:

Korrekturen AfA und Zehntelabsetzungen (alle Beträge in €):

Jahr	Bauk. ges.	HK 25%	Instandh. nto.	zu AfA HK	AfA HK	AfA bisher	AfA gesamt
2002	13.697,00	3.424,00	10.273,00		51,00	968,00	1.019,00
2003	16.556,00	4.139,00	12.417,00	62,00	113,00	968,00	1.081,00
2004	841,00	210,00	631,00	3,00	116,00	968,00	1.084,00
2005		-			116,00	968,00	1.084,00
2006	40.420,00	10.105,00	30.315,00	152,00	268,00	968,00	1.236,00
2007	66.338,00	16.584,00	49.754,00	249,00	517,00	968,00	1.485,00
2008	24.033,00	6.008,00	18.025,00	90,00	607,00	968,00	1.575,00
Jahr	§ 28 (2)	Gesamt Zehntel					
2002	1.027,30	1.027,30					
2003	1.241,70	2.269,00					
2004	63,10	2.332,10					
2005	-	2.332,10					
2006	3.031,50	5.363,60					
2007	4.975,40	10.339,00					
2008	1.802,50	12.141,50					

Weiters war beigelegt die „Einkünfte aus VuV lt. Begehren im Vorlageantrag“ (alle Beträge in €):

Jahr	Mieten lt. Erkl.	AfA Geb. lt. Anlage	Zehntelabs.	übrige WK	Ergebnis
2003	-	1.081,00	2.269,00	2.324,85	- 5.674,85
2004	901,82	1.084,00	2.332,10	1.241,66	- 3.755,94
2005	2.727,27	1.084,00	2.332,10	420,64	- 1.109,47
2006	-	1.236,00	5.363,60	1.029,97	- 7.629,57
2007	-	1.485,00	10.339,00	1.932,71	- 13.756,71
2008	1.142,00	1.575,00	12.141,50	560,44	- 13.134,94
Summe	4.771,09	7.545,00	34.777,30	7.510,27	- 45.061,48

Zur Aufforderung, die dieser Aufteilung zugrunde liegenden Nachweise beizubringen, hielt der Bw. fest, dass eine genaue Aufteilung der Gesamtkosten in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand nicht mehr möglich sei und im Nachhinein nur im Schätzungswege zu erfolgen habe. Wegen der üblichen Überschneidung der Arbeiten bei einem derartigen Bauvorhaben könne eine exakte Trennung zahlenmäßig wohl nicht mehr vorgenommen werden. Die angesetzten 25% für Herstellungskosten würden somit einer Annahme in Bezug auf das gesamte Bau- und Sanierungsgeschehen entsprechen.

Anlässlich des **Telefonats vom 30. Juni 2011** teilte der Bw. über Befragen mit, dass sich die Einnahmen in der Prognoserechnung in Höhe von € 5.940,00 und € 15.540,00 wie folgt zusammensetzen:

Aufteilungsschlüssel der Einnahmen:

Einnahmen	aufzuteilen auf	ca.	€
5.970,00	OG W 1 W 2	70% 30%	4.180,00 1.790,00
Summe			5.970,00
15.540,00	EG OG Nebengebäude	25% 45% 30%	3.890,00 6.990,00 4.660,00
Summe			15.540,00

Er gab über Befragen bekannt, dass die Werbungskosten im selben Verhältnis wie die Einnahmen aufzuteilen seien.

Am **4. Juli 2011** erging folgender **Vorhalt (V III)**:

„A. Große oder kleine Vermietung?“

a. Zur beabsichtigten Vermietung des Nebengebäudes:

Soweit den Veranlagungsakten zu entnehmen, ist nicht erkennbar, dass Sie in den Jahren 2002 bis 2008 am Nebengebäude Investitionen gemacht hätten. In der VB vom 4. Juni 2004 schreiben Sie, dass Sie das Objekt zumindest partiell (EG) nutzbar machen möchten. In der Berufung vom 12. Juni 2009 führen Sie aus, dass das Nebengebäude bald vermietet werden wird, die Sanierungsarbeiten zügig weiter gehen und mit der Vermietung des Nebengebäudes 2012 zu rechnen ist. In Ihrer Prognoserechnung sind 2011 Sanierungsaufwendungen von € 20.800,00 angesetzt, die vermutlich - wohl auch – das Nebengebäude betreffen sollten.

Für den UFS ist daher eine Vermietungsabsicht hinsichtlich des Nebengebäudes für den Berufungszeitraum auch aus sonstigen Unterlagen in keiner Weise erkennbar, weshalb das Nebengebäude in die Prognoserechnung nicht einzubeziehen ist.

b. Zum Erdgeschoß:

In Ihrer VB vom 6. Mai 2011 führen Sie aus, dass Sie zu Beginn der Sanierungsarbeiten geplant hatten, das EG gewerblich zu nutzen. Im Zuge der Renovierungsarbeiten seien Sie von der beabsichtigten gewerblichen Nutzungsüberlassung abgekommen und werde derzeit – also im Mai 2011 – eine Wohnung für Zwecke der privaten Vermietung geschaffen (siehe hiezu Pkt. 6 der VB).

In der Niederschrift vom 20. Oktober 2009 ist festgehalten, dass laut Ihren Angaben über den Zweck der Vermietung der ehemaligen Räumlichkeiten einer Gastwirtschaft noch nicht

entschieden gewesen sein soll, laut dem Immobilienmakler wäre eine Buschenschenke denkbar gewesen (vgl. hiezu die Ausführungen in der Niederschrift).

Nach Ansicht des UFS ist daher für das EG für den Berufungszeitraum nicht ersichtlich, dass diese Räumlichkeiten der Vermietung zu Wohnzwecken dienen sollten. Die diesbezüglichen Einnahmen und Werbungskosten wären daher aus der Prognoserechnung auszuscheiden.

c. Zum Obergeschoß:

Dieses sollte laut Ihren Angaben von Beginn an der Vermietung zu Wohnzwecken dienen (vgl. die Angaben in der VB vom 6. Mai 2011). Auch sollen diese Räumlichkeiten laut Ihren Angaben 2004 und 2005 kurzfristig an ausländische Mieter vermietet gewesen sein. In der Folge haben Sie dann auch diese Einheiten als erstes für die Vermietung hergerichtet und ab August bzw. Dezember 2008 vermietet.

Es sind daher für den Berufungszeitraum insgesamt nur zwei Wohneinheiten im OG für die Vermietung bestimmt und liegt demzufolge nach Ansicht des UFS eine kleine Liebhaberei vor (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. 9. 2010, [2006/15/0318](#)).

B. Weiters werden Sie gebeten, noch folgende Fragen zu beantworten und die Ihre Angaben dokumentierenden Unterlagen beizubringen:

1. Betrifft die AfA von jährlich € 968,00 bzw. in den Jahren davor S 13.333,00 nur das Haupthaus oder betrifft diese auch das Nebengebäude?
2. Warum haben Sie die Verluste aus der Vermietung des Objektes 2 auch in den Jahren vor 2002 in den Steuererklärungen geltend gemacht, obwohl der schlechte Bauzustand des Baukörpers und die Trinkwasserprobleme eigentlich eine Vermietung faktisch nicht wirklich ermöglichten?
3. Worin soll Ihrer Ansicht nach 2001/2002 die Änderung der Bewirtschaftung bezüglich des Objektes 2 gelegen sein?
4. Sie führen selbst aus, bereits 2001 mit der Sanierung des Objektes 2 begonnen zu haben. Was haben Sie da gemacht? Wie hoch waren die diesbezüglichen Aufwendungen? Diese wären jedenfalls als Werbungskosten in die Gesamtbeurteilung einzubeziehen.
5. Laut Auskunft des Zentralen Melderegisters haben die ersten beiden Mieter zu folgenden Zeiten im Objekt 2 Ihren Wohnsitz gemeldet:

Mieter	von	bis
Herr Mieter1	1 Sept. 2008	16. Juni 2009
Herr Mieter2	25. Nov. 2008	28. Feber 2011

Dies spricht für eine Beendigung der beiden Mietverhältnisse. Wenn ja, wer ist bzw. waren die NachmieterInnen? Bitte legen Sie die Mietverträge vor bzw. – sofern keine schriftlichen vorhanden sind – geben Sie die Namen und Anschrift der MieterInnen sowie den maßgeblichen Inhalt der mit allen weiteren MieterInnen abgeschlossenen Vereinbarung(en) bekannt.

C. Berücksichtigt man die Ausführungen unter Pkt. A., so würde – selbst wenn man Ihrem Begehrten folgt, dass 2002 eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten sei – nach Ablauf von 23 Jahren folgendes Gesamtergebnis verbleiben:

Berechnung (alle Beträge in €):

Jahr	Jahr der Verm.	Mieten netto ohne BK	Instand-setzung	Zehntel-absetz.	AfA	Sonst. WK	Über-schuss	Gesamt-überschuss
2002	1		13.697,00	660,55	458,55	585,77	- 1.704,88	- 1.704,88
2003	2		16.556,00	1.458,97	486,45	1.380,52	- 3.325,94	- 5.030,81
2004	3	901,82	841,00	1.499,54	487,80	798,61	- 1.884,13	- 6.914,94
2005	4	2.727,27		1.499,54	487,80	270,70	469,23	- 6.445,71
2006	5		40.420,00	3.448,79	556,20	529,83	- 4.534,83	- 10.980,54
2007	6		66.338,00	6.647,98	668,25	1.242,92	- 8.559,15	- 19.539,69
2008	7	1.142,00	24.033,00	7.806,98	708,75	270,06	- 7.643,79	- 27.183,48
2009	8	5.880,00		7.806,98	708,75	289,35	- 2.925,08	- 30.108,57
2010	9	5.880,00		7.806,98	708,75	289,35	- 2.925,08	- 33.033,65
2011	10	5.880,00		8.810,06	708,75	289,35	- 3.928,16	- 36.961,82
2012	11	5.880,00		8.149,51	708,75	211,50	- 3.189,76	- 40.151,58
2013	12	5.880,00		7.351,10	708,75	211,50	- 2.391,35	- 42.542,92
2014	13	5.880,00		7.310,52	708,75	211,50	- 2.350,77	- 44.893,70
2015	14	5.880,00		7.310,52	708,75	220,50	- 2.359,77	- 47.253,47
2016	15	5.880,00		5.361,27	708,75	220,50	- 410,52	- 47.663,99
2017	16	5.880,00		2.162,09	708,75	220,50	2.788,66	- 44.875,33
2018	17	5.880,00		1.003,08	708,75	229,50	3.938,67	- 40.936,66
2019	18	5.880,00		1.003,08	708,75	229,50	3.938,67	- 36.997,99
2020	19	5.880,00		1.003,08	708,75	229,50	3.938,67	- 33.059,32
2021	20	5.880,00		-	708,75	238,50	4.932,75	- 28.126,57
2022	21	5.880,00		-	708,75	238,50	4.932,75	- 23.193,82
2023	22	5.880,00		-	708,75	238,50	4.932,75	- 18.261,07
2024	23	5.880,00		-	708,75	247,50	4.923,75	13.337,32

Folgende Umstände haben in dieser Berechnung Eingang gefunden:

Die Betrachtungen sind nur für die beiden Wohnungen des OG anzustellen. Ausgehend von der von Ihnen bekannt gegebenen Prognoserechnung werden die Einnahmen und Werbungskosten entsprechend korrigiert. Wenn man von einer Änderung der Bewirtschaftung

ausgehen wollte, wäre das „1. Vermietungsjahr“ das Jahr des erstmaligen Anfallens der Werbungskosten, also laut Ihren Angaben 2001. Da bisher nur die Zahlen ab 2002 vorliegen, werden vorerst diese als Basis herangezogen.

An *Einnahmen* sind 2002 bis 2008 jene laut Steuererklärung angesetzt, ab 2009 die von Ihnen anlässlich der ersten Vermietung im Jahr 2008 tatsächlich erzielten Einnahmen. Die in der Prognose veranschlagten € 5.940,00, die als Ansatz auch für die Folgejahre dienten, konnten nicht erzielt werden.

Zumal davon auszugehen ist, dass die *Instandsetzungsaufwendungen* nur das Haupthaus betroffen haben (siehe Ausführungen unter Pkt. A.), sind die Instandsetzungen auf das EG und OG aufzuteilen. Die Instandsetzungsaufwendungen im Jahr 2011 sind – weil diese nicht die beiden fertig gestellten Wohnungen betreffen – gänzlich außer Ansatz gelassen.

Laut Ihren Angaben im Telefonat vom 30. Juni 2011 haben Sie die Einnahmen und Aufwendungen in Ihrer Prognoserechnung zu 30% auf das Nebengebäude und zu 70% auf das Hauptgebäude aufgeteilt. Die 70% des Hauptgebäudes haben Sie noch zu 25% dem EG und zu 45% dem OG zugewiesen. Geht man davon aus, dass die Instandsetzungen nur das Hauptgebäude betroffen haben, so wären die diesbezüglichen Aufwendungen zu 35,7% dem EG und zu 64,30% dem OG zuzurechnnen:

Aufteilung EG – OG:

Fürs Haupthaus	% lt. Bw.	daher
EG	25	35,70
OG	45	64,30
zusammen	70	100,00
Nebengebäude	30	
Zusammen	100	

Dies ist ohnehin sehr großzügig bemessen, da vielmehr eher davon auszugehen ist, dass ein noch größerer Anteil auf die fertig gestellten Wohnungen entfallen sein wird.

Ausgehend davon, dass die AfA das gesamte Gebäude betroffen haben wird, wird diese für die beiden Wohnungen mit dem von Ihnen bekannt gegebenen Anteil fürs OG von 45% in Ansatz gebracht.

Die *sonstigen Werbungskosten* werden hingegen von 2002 bis 2011 mit 64,3% angesetzt, ab der von Ihnen prognostizierten Vermietung auch des EG und des Nebengebäudes ab 2012 wiederum nur mit 45%.

Sie haben selbst keine Mietausfälle berücksichtigt, dies im Gegenzug mit der gleich bleibenden und nicht indexierten Miete. Dies ist in der obigen Berechnung beibehalten.

Es wären jedoch allfällige Zeiten der Leerstehung sowie fiktive Instandhaltungsaufwendungen, die innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren naturgemäß anfallen werden, entsprechend zu berücksichtigen. Dies würde insgesamt zu einem Gesamtwerbungskostenüberschuss von mehr als € 32.000,00 führen:

	in €
Gesamtwerbungskostenüberschuss lt. oa. Tabelle abzgl. Leerstehung, 3% der Einnahmen 2009-2024	- 13.337,32
abzgl. Instandhaltung, 1% pro Jahr ab 2009 in Höhe der anteiligen (64,3%) Sanierungsaufw. bis 2009	- 2.822,40
Anm.: kein Mietausfallswagnis, weil keine indexierte Miete angesetzt (lt. Bw.)	- 16.654,73
Gesamtwerbungskostenüberschuss 2002 bis 2024	- 32.814,45

Vorbehaltlich der Ansicht, dass auch die Werbungskostenüberschüsse der Jahre vor 2001 zu berücksichtigen wären, wäre jedenfalls auch noch das Jahr 2001 einzubeziehen, weil in diesem die Sanierungsarbeiten begonnen haben. Dies bedeutet aber, dass das Jahr 2024 in der Beurteilung außer Ansatz zu lassen wäre, wodurch sich eine weitere Erhöhung des Gesamtwerbungskostenüberschusses ergäbe.

Für die diesen Ausführungen und Berechnungen gegenteiligen Einwendungen mögen sogleich die Ihre Angaben dokumentierenden Unterlagen beigelegt werden.“

Dem hielt der Bw. in der **VB vom 19. Juli 2011 (VB III)** Folgendes entgegen:

zum *Erdgeschoß und Obergeschoß*:

„Zu Beginn der Sanierungsarbeiten“ - 2002 – habe er die Möglichkeit, das EG gastgewerblich nutzen zu lassen, kurz in Betracht gezogen. 2002 sei er davon abgekommen. Wenn die Behörde anführe, es werde im Mai 2011 eine Wohnung für Zwecke der privaten Nutzung geschaffen, so stimme dies, bedeute aber in keiner Weise, dass er sich dazu erst im Mai 2011 entschlossen habe. Eine gastgewerbliche Nutzung sei zu keiner Zeit ernsthaft geplant gewesen. Eine „Planung“ sei seiner Ansicht nach ein konkretes Vorhaben, in der Regel in Schriftform, und äußere sich in einem bestimmten zielgerichteten Verhalten. Auch laut der Ertragsschätzung „können“ die Räume gastwirtschaftlich genutzt werden. Die Ertragsschätzung würde sich hinsichtlich der Räumlichkeiten im EG aber trotzdem eindeutig auf die Vermietung von Wohnraum beziehen. In der Niederschrift vom 20. Oktober 2009 werde eine gastgewerbliche Nutzung als Möglichkeit angegeben. Objektiv spreche keine einzige Maßnahme für eine künftige Verwendung der Räume als Gastgewerbebetrieb.

Aus den anlässlich der Niederschrift aufgenommenen Fotos sei ersichtlich, dass allein wegen Fehlens entsprechender Parkplatzfläche ein gastgewerblicher Betrieb unmöglich erscheine. Vor 30 Jahren sei noch eine andere Verkehrsinfrastruktur vorhanden gewesen. Seit damals seien öffentliche Verkehrsmittel stark eingeschränkt und die in unmittelbarer Nähe gelegene Bahnstation aufgelassen worden.

In der Berufung vom 12. Juni 2009 habe er ausgeführt, dass „derzeit zwei Wohnungen vermietet sind, die dritte (Wohnung!) wird in absehbarer Zeit saniert“. Vier Monate danach, am 20. Oktober 2009, sollte er ernsthaft eine gastgewerbliche Nutzung ins Auge gefasst haben, was ein großer Widerspruch wäre. Für ihn sei nicht nachvollziehbar, woraus die gastgewerbliche Nutzung des EG ersichtlich sein sollte.

Die zwei Wohnungen im OG sowie die dritte Wohnung im EG - also drei Wohneinheiten - seien der großen Vermietung zuzuordnen.

zum Dachgeschoß:

Der UFS übersehe, dass auch das *DG* eine (noch nicht voll sanierte) Wohnung beinhalte (siehe Ertragsschätzung). Diese Räumlichkeiten (Küche und zwei Zimmer) seien schon in den 90-er Jahren zeitweilig vermietet und die daraus resultierenden Einnahmen in den jeweiligen Steuererklärungen angegeben worden. Im Zuge der Installation einer Pelletsheizung im EG und OG im Jahr 2007 seien auch in das DG entsprechende Rohrleitungen verlegt worden, es müssten lediglich noch die Heizkörper montiert werden. Im selben Jahr sei das DG auch mit einer neuen Kalt-/Warmwasserinstallation versorgt worden. Die Fenster habe er 2006/2007 erneuert. Nach Abschluss der noch ausstehenden Arbeiten werde auch diese Wohnung wieder vermietet werden. Die Vermietung der DG-Wohnung sei in der Prognoserechnung enthalten.

Im Hauptgebäude seien somit vier Wohneinheiten gegeben, die Einstufung als „kleine Vermietung“ durch den UFS könne wohl nicht mehr aufrecht erhalten werden.

zum Nebengebäude:

Er habe sehr wohl einen Teil des Nebengebäudes vom 1. Dezember 2008 bis 28. Feber 2011 an Herrn Mieter2 vermietet. 2003 habe er im Nebengebäude eine Zentralheizung eingebaut sowie Bad und WC erneuert, die Kosten haben zusammen rd. € 11.300,00 netto betragen. In den Jahren zuvor habe er die Fenster renoviert. Es bestehe weiterhin die Absicht, das Nebengebäude in absehbarer Zeit voll der Vermietung zuzuführen. Der mit 2012 anzunehmende Beginn sei aus heutiger Sicht durchaus realistisch.

Die „sonstigen Unterlagen“ habe der UFS nicht näher bezeichnet. Die Sanierungsarbeiten würden zügig vorangehen, doch müssten natürlich bei einem derart umfangreichen Sanierungsvorhaben (Hauptgebäude und Nebengebäude) zeitweilig Schwerpunkte gesetzt werden. Bei den im Juni 2009 für 2011 prognostizierten Aufwendungen von € 20.800,00 handle es sich nur um eine vorsichtige Schätzung für Böden und Türen im EG des Hauptgebäudes.

Zu den weiteren Fragen teilte er mit, dass das Finanzamt den AfA-Betrag ermittelt habe. Über eine eventuelle Aufteilung in Haupt- und Nebengebäude sei ihm nichts bekannt.

Es entspreche nicht den Tatsachen, dass infolge des beeinträchtigten Bauzustandes des Gebäudes und der „Trinkwasserprobleme“ vor dem Jahre 2002 eine Vermietung nicht möglich gewesen wäre. Er habe die DG-Wohnung in den 90-er Jahren zeitweilig vermietet. Kurzfristige Probleme mit dem Trinkwasser seien manchmal infolge notwendiger Reparaturarbeiten an den Leitungsrohren entstanden. Die im Jahre 1943 errichtete Wasserleitung habe vereinzelt Roststellen aufgewiesen, die sukzessive zu beheben gewesen seien. Dadurch sei es zu vorübergehenden Ausfällen in der Wasserversorgung gekommen.

Die Verluste aus der Vermietung vor 2002 könnten nur zu einem äußerst geringen Teil das Objekt 2 betroffen haben. Dokumentierende Unterlagen darüber seien nicht mehr vorhanden.

Bei dem gegenständlichen Objekt seien nicht erst ab 2002 Aufwendungen angefallen, dringend notwendige Instandhaltungen habe er natürlich laufend durchgeführt, so z. B. die Sanierung des Stiegenaufgangs zum EG. Belege hierüber würden leider nicht mehr vorliegen.

Die Wohnung 1 (75 m^2) habe er vom 1. Dez. 2008 bis 28. Februar 2011 an HJ und ab 1. Mai 2011 an Mieter3 vermietet, die Wohnung 2 (30 m^2) vom 1. September 2008 bis März 2010 an Herrn Mieter1 und vom 15. Dezember 2010 bis 28. Februar 2011 an CS. Später habe sich die Überschuldung des CS herausgestellt, er habe keine Miete bezahlt. Laut Auskunft des Bezirksgerichtes X. wäre eine Klage zwecklos gewesen. Derzeit habe er noch keinen Nachmieter, er sei aber in konkreten Verhandlungen.

Die *Berechnung des UFS* sei als unrichtig anzusehen, weil vier Wohnungen zu betrachten seien. Die Ertragsschätzung sei gänzlich außer Acht gelassen. Die anfänglich unglücklicherweise aufgetretenen Mietausfälle würden nicht gegen die realistisch prognostizierten Mieteinnahmen sprechen. Die Annahme jährlicher Mieterträge von € 5.880,00 von 2009 bis 2024 erscheine dem Bw. völlig unbegründet. In den Berechnungen seien die korrigierten AfA-Beträge nicht berücksichtigt.

Zu Unrecht habe der UFS die Instandsetzungsaufwendungen nur dem Haupthaus zugeordnet und jene aus 2011 außer Ansatz gelassen. Das im Telefonat vom 30. Juni 2011 genannte Aufteilungsverhältnis von 30% fürs Nebengebäude und 70% fürs Hauptgebäude beziehe sich nur auf die Einnahmenprognose laut Ertragsschätzung vom 3. Juni 2009 und stehe in keinem Zusammenhang mit den getätigten Aufwendungen. Die weiteren Prozentsätze seien nicht nachzuvollziehen. Im Gespräch habe er immer nur auf das Gutachten des Immobilientreuhänders bzw. die dort angeführten Ausmaße der Wohnungen bezogen. Diese Sätze könnten nicht auf die Instandsetzungskosten angewendet werden. Die vom UFS errechneten 35,70% bzw. 64,30% würden von unrichtigen Voraussetzungen ausgehen. Auch

bei den sonstigen Werbungskosten seien diese Prozentsätze unrichtig. In der Ertragsschätzung sei ein Mietausfallwagnis berücksichtigt.

Die vom UFS einbezogenen Leerstehung und Instandhaltung seien Unwägbarkeiten, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und in der Regel keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten aufweisen. Diese haben grundsätzlich außer Ansatz zu bleiben (vgl. Doralt/Renner EStG, Tz. 365 zu § 2 EStG 1988).

In der **Stellungnahme vom 12. August 2011** blieb das Finanzamt bei seiner Ansicht. Für 2003 bis 2008 seien zwei vermietete Wohnungen der Beurteilung zu unterziehen. Der Bw. gehe selbst davon aus, dass außer ca. € 50.000 für das Objekt 1 sämtliche Aufwendungen das Vermietungsobjekt 2 betroffen hätten. Erstmals sei 1982 ein Mietvertrag abgeschlossen worden, die Vermietung sei jeweils nur kurzfristig erfolgt und immer durch sehr lange (besser jahrelange) Unterbrechungen gekennzeichnet gewesen. Dennoch habe der Bw. in all den Jahren Aufwendungen - unter welchem Titel auch immer - steuerlich geltend gemacht. Es könne somit auf Grund der jahrzehntelangen Anlaufphase nicht von einer offensichtlichen Vermietungsabsicht für bestimmte Wohnungen oder Wohnungsteile ausgegangen werden. Bislang habe der Bw. Belege für eine objektive Vermietungsabsicht nur für die zwei vermieteten Wohnungen vorgelegt. Sämtliche nicht die vermieteten Einheiten betreffenden Aufwendungen im Beobachtungszeitraum seien auszuscheiden.

Im *DG* habe zum Zeitpunkt der Begehung am 20. Oktober 2009 ein Zimmer in einem äußerst desolaten (jedenfalls nicht vermietungsbereiten) Zustand existiert. Allein die Installationsanschlüsse (Kalt-/Warmwasser) seien vorbereitet gewesen. Zitat Berufungseingabe vom 12. Juni 2009: „Durch den derzeit nicht ins Auge gefassten Ausbau des Dachbodens könnte eine weitere Wohnfläche geschaffen werden.“

In der Berufung vom 12. Juni 2009 behauptete der Bw. zwar, das *Nebengebäude* würde bald vermietet werden. Tatsächlich habe er weder anlässlich der Begehung, bei der das Nebengebäude nicht besichtigt worden sei, noch anderweitig kundgetan, dass ein vermietbarer Zustand gegeben sei. Laut Mietvertrag mit Herrn Mieter2 sei ein Durchgangsraum im Nebengebäude mit einer Fläche von ca. 9,7 m² mitvermietet gewesen. Dieser Raum sei wohl als Ausgleich für das im Hauptgebäude fehlende Kellerabteil mitvermietet worden, was eher gegen eine eigenständige Vermietungsabsicht fürs Nebengebäude spreche. Sie sei aber jedenfalls kein Nachweis einer objektiven Vermietungsabsicht über die Wohnung im Nebengebäude, deren Fertigstellung durch die Äußerung in der VB, „Prioritäten zu setzen“, und den Widerspruch zu den Äußerungen und Feststellungen betreffend das DG bezweifelt werde. Abgesehen davon stelle das Nebengebäude eine eigene Beurteilungseinheit dar.

Nicht ins Gewicht fallende Vermietungen hätten in den Jahren ab 1982, 1984 und behaupteterweise in den 90er Jahren, sowie 2001, 2004 und 2005 stattgefunden. Seit 1982 habe der Bw. Aufwendungen geltend gemacht, er gehe also in all den Jahren von seiner Vermietungsabsicht und –tätigkeit aus. Selbst nach Renovierung der berufungsverfangenen Wohnungen seien diese monatelang leer bzw. nicht vermietet gewesen. Die Gründe dafür erblickte das Finanzamt in der abgeschiedenen Lage (keine Wohngegend), direkt an der Hauptdurchzugsstraße (somit für Familien mit Kindern denkbar ungeeignet) in einem tiefen, engen Talkessel mit wenig Sonne im Winter. Daraus folgend wären in der Prognoserechnung entsprechend hohe *Leerstehungskosten* zu berücksichtigen.

Der Bw. erblickt in den *Mietausfällen* Unwägbarkeiten; das mag im Einzelfall - bei Christian Streit - zutreffend sein, dieses Risiko wäre aber durch Einhebung einer Kaution zu beschränken; keineswegs könne aber die ungünstige Lage der Vermietungsobjekte und die dadurch bedingten Leerstehungszeiträume als Unwägbarkeit betrachtet werden, weil dies vielmehr offensichtlich bekannte wirtschaftliche Risiken seien.

Der Bw. habe zu konkreten Fragen vielfach keine Unterlagen mehr. Er verweise bezüglich der AfA-Ermittlung ans Finanzamt. Entsprechend § 132 BAO habe dem Bw. bekannt sein müssen, dass die betreffenden Abgabenverfahren noch nicht abgeschlossen seien und er zur Aufbewahrung und allfälligen Vorlage der zugrunde liegenden Aufzeichnungen verpflichtet gewesen sei. Die Behauptung, dass keine Unterlagen mehr vorhanden seien, würde den Schluss zulassen, dass nur fragmentarische Belege vorliegen. Dies umso mehr, als bei der Begehung im Oktober 2009 trotz behaupteter Renovierungstätigkeit im EG zwar - wie fotografisch festgehalten - Anzeichen von Arbeiten in den drei Räumen ersichtlich gewesen seien, jedoch habe sich nirgendwo eine Bautafel gefunden, wie sie jeder Gewerbetreibende anlässlich der Übernahme einer Baustelle anzubringen habe. Dies und die Dauer der Renovierungsarbeiten würden darauf schließen lassen, dass vorwiegend Eigenleistungen erbracht werden und diese dann als Kosten ihren Niederschlag in den Aufwendungen finden.

Wenn der Bw. jegliche persönliche Neigungen im Zusammenhang mit dem Vermietungsobjekt verneine, sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesem Objekt um sein Elternhaus handle. Kein Vermieter würde an einem derartigen Objekt ab 1982 Investitionen vornehmen, um dann ab September 2008 erstmals ernsthaft und längerfristig zu vermieten.

Abschließend hielt das Finanzamt fest, dass - von den im Berufungsverfahren zu beurteilenden zwei Wohnungen abgesehen - auf Grund der fehlenden Außenisolierung der Gebäude, des nicht vorliegenden Energieausweises, der Dauer der bisherigen Renovierungstätigkeit, der Lage, der noch auflaufenden Kosten bis zu einer allfälligen Fertigstellung, der mit den geschilderten Umständen einhergehenden erzielbaren Mieterlösen

und vor allem des Fehlens eines klaren, nachvollziehbaren Sanierungskonzeptes ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielbar sein werde.

In seiner **Gegenäußerung vom 24. Oktober 2011** blieb der Bw. bei vier im Haupthaus der Beurteilung zu unterziehenden Wohnungen. Im Nebengebäude sei an eine eigenständige Vermietung sicher gedacht, daher seien auch die Einnahmen in der Ertragsschätzung angeführt. Das Finanzamt sei über all die Jahre von der Vermietungsabsicht des Bw. ausgegangen, da es die Steuerbescheide lange Zeit endgültig veranlagt habe.

Die vom Finanzamt genannten Gründe für die Leerstehung seien nicht nachvollziehbar und keine Argumente für hohe Leerstehungskosten in der Prognoserechnung. Viele Menschen würden abgeschiedene Gegenden mit vielen Grünflächen suchen.

Es sei ihm wohl nicht möglich, die umfangreichen Bau- und Installationsarbeiten in Form von Eigenleistungen durchgeführt zu haben. Wenn zur Zeit der Begehung keine Firmentafeln vorhanden gewesen seien, dann seien die betreffenden Arbeiten wahrscheinlich gerade halt nicht durchgeführt worden. Aus dem Elternhaus könne nicht das Fehlen einer ernsthaften Vermietungsabsicht abgeleitet werden. Nicht erklärlich sei, was die fehlende Außenisolierung und der fehlende Energieausweis mit der Liebhaberei zu tun habe.

Im **Schreiben vom 22. November 2011** teilte der Bw. ua. noch mit, dass das Nebengebäude in den 30-er Jahren in drei Wohnungen aus- und umgebaut worden sei. In den beiden Häusern seien jahrzehntelang bis zu fünf Familien untergebracht gewesen. Aufgrund der geänderten Verkehrsverhältnisse durch den Autobahnbau und des Alters des Gebäudes sei die Vermietung immer schwieriger geworden. Nach dem Verkauf des Objektes 1 habe er 2002 mit der Renovierung des Objektes 2 begonnen. Bis 2012 werden insgesamt rd. € 180.000,00 in die Renovierung der Außenfassade, den Austausch von Fenstern und Türen, den Einbau von Bädern/Duschen, Toiletten und einer Zentralheizung, sowie die Änderung der Raumaufteilung investiert sein. Es würden dann in beiden Objekten fünf Wohnungen – drei im Hauptgebäude ab 2012 und zwei im Nebengebäude – mit insgesamt 308 m² zur Verfügung stehen. Die DG-Wohnung mit 30 m² werde 2013 renoviert werden. Weiters seien Garagen, Lager- und Abstellflächen mit 142 m² vorhanden. Angesichts des prognostizierten jährlichen Mietertrages von € 15.600,00 seien die Renovierungsarbeiten in 12 Jahren gedeckt.

Vor Abschluss der Renovierungsarbeiten im EG sei die Vermietung noch schwierig, weil sich die Mieter durch die Professionisten gestört fühlen könnten. Dennoch sei eine Wohnung vermietet, die zweite aus Beziehungsgründen aufgegeben worden.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung** führte der steuerliche Vertreter des Bw. aus, dass beim Finanzamt das Objekt 1 offenkundig gewesen und sicherlich geprüft worden sei, es sei daher klar, dass dafür keine Unterlagen mehr vorhanden seien. Der Bw. habe sich wirtschaftlich verhalten, aus dem Objekt 1 habe er bei der Veräußerung Überschüsse erzielt. Das Geld aus dem Verkauf des Objektes 1 habe er für die Renovierung des Objektes 2 verwenden können.

Das Haupt- und Nebengebäude sei eine wirtschaftliche Einheit und zusammen zu erfassen, sie haben eine gemeinsame Zentralheizung. Der Bw. habe nicht nur steuerliche Vorteile aus der gemeinsamen Erfassung erzielen wollen. Dass es in der Renovierungsphase keine Überschüsse gebe, sei klar, eine Vermietung sei langfristig zu beobachten. Im Haupt- und Nebengebäude seien 450 m² zur Verfügung, die keinen privaten Zwecken zugeführt werden sollen. Die LVO komme hier nicht zum Tragen.

Über Befragen warum der Bw. die Vermietung beim Objekt 2 nicht schon in den Jahren vor 2002 aufgegeben habe, gab der steuerliche Vertreter an, dass der Bw. immer wieder Einnahmen erzielt habe, der Standard habe sich verschlechtert und dann habe er gesehen, dass das so nicht weitergehe. Während der Bauphase habe er Mieter nicht hineinnehmen können. Zumal jetzt zwei Wohnungen vermietbar seien, gehe er davon aus, dass insgesamt auch vier oder fünf Wohnungen vermietbar sein werden.

zum Hauptgebäude, Erdgeschoß und Obergeschoß:

Der Makler suche nach wie vor einen Mieter für die kleinere Wohnung, ein Mieter oder eine Mieterin werden wohl in absehbarer Zeit zu finden sein. Über Befragen der Referentin bestätigt der steuerliche Vertreter, dass die Wohnungen im OG nur übers EG zugänglich sind. Dies sei nicht optimal, er kenne dies aber aus anderen Häusern, so z.B. Forsthäusern. Es gebe auch sonst Wohnungen, bei denen auf der einen Seite das Schlafzimmer und die WC-Anlage und auf der anderen Seite des Ganges der Wohnraum sei. In der Ertragsschätzung sei aufgrund dieser Beeinträchtigung für die Wohnung im EG nur ein erzielbarer Mietzins von € 350,00 pro Monat angesetzt.

Laut Amtsvertreter gebe es bei der größeren Wohnung des OG bereits zwei Mietverhältnisse, die kleinere Wohnung stehe nach zweimaliger Vermietung wiederum leer. Der steuerliche Vertreter führte dies auf die Generalsanierung zurück.

zum Dachgeschoß:

Der Amtsvertreter führte aus, dass das DG anlässlich der Besichtigung nicht vermietbar gewesen sei, es sei nur ein baufälliges Zimmer vorhanden gewesen. Dem hielt der steuerliche

Vertreter entgegen, dass das DG im Zeitraum 1975 bis 2002 immer wieder vermietet worden sei.

zum Nebengebäude:

Zur Frage des Amtsvertreters, warum die laut Ertragsschätzung vom Juni 2009 damals vorhandene renovierte Wohnung nicht vermietet sei bzw. ob es einen Nachweis für eine Vermietung ab 2000 gebe, teilte der steuerliche Vertreter mit, dass die Wohnung im Nebengebäude „immer wieder“ – dies sei nicht genau definierbar, aber seit den 30-er Jahren – vermietet worden sei. Der Standard habe sich natürlich immer mehr verschlechtert. Derzeit bestehe keine Nachfrage, man müsse Geduld haben.

Der Amtsvertreter verneinte die objektive Vermietungsabsicht fürs Nebengebäude.

Zur beantragten vorläufigen Veranlagung:

Der steuerliche Vertreter begehrte, die angefochtenen Bescheide bis zum Ablauf des Jahres 2012 vorläufig zu veranlagen, weil dann alle Räumlichkeiten vermietet sein würden. Einkommensteuerrechtlich wären allenfalls die Verluste geringer, wenn man die Aufwendungen auf eine langfristige Nutzung verteile.

Der Amtsvertreter sprach sich gegen eine vorläufige Veranlagung aus. Die Vermietungsabsicht beschränke sich auf zwei Wohnungen im OG und spreche die negative Prognose des UFS gegen eine vorläufige Veranlagung.

Zur Einbeziehung von Werbungskosten für 2001 fürs Hauptgebäude:

Gegen die Einbeziehung von Werbungskosten für 2001 fürs Hauptgebäude, insbesondere aufgrund der in diesem Jahr durchgeföhrten Dachsanierung, erhob der steuerliche Vertreter keinen Einwand.

Zur Prognoserechnung bzw. einzelnen Teilpositionen:

Laut steuerlichem Vertreter wäre bei Betrachtung von nur zwei Wohnungen seine bis dato vorgelegte Prognoserechnung auf zwei Wohnungen umzurechnen, was aliquot wieder zu einem Gesamteinnahmenüberschuss führen würde. Das Verhältnis müsste sich nach der jeweiligen Höhe der Einnahmen für die einzelnen Wohnungen richten. Eine Zuordnung der bisherigen Aufwendungen in der Art, das z. B. mehr an Instandsetzungsaufwand für die beiden Wohnungen angesetzt werde, sei denkunmöglich. Er möchte nicht auf die einzelnen Teilpositionen eingehen, wenn müsse eine Aufteilung der Aufwendungen immer nach dem Schlüssel der prognostizierten Mieteinnahmen erfolgen. Es sei eine Gesamtsanierung, daher könne man den Gesamteinnahmen nur die Gesamtausgaben gegenüberstellen. Eine Einzelkalkulation sei nicht vorzunehmen.

*Zur Ermittlung der Prognose für die zwei Wohnungen im OG:**- Ausscheidung von Instandsetzungen von € 11.300,00:*

Die Referentin führt aus, dass laut Angaben des Bw. € 11.300,00 fürs Nebengebäude angefallen seien. Sie beabsichtige, diese aus den vom Bw. bekannt gegebenen Instandsetzungsaufwendungen für 2002 bis 2008 - der Einfachheit halber bereits 2002 - auszuscheiden.

Der Amtsvertreter stimmte dem zu. Der steuerliche Vertreter gab keine Erklärung ab.

- AfA für den Altbestand:

Die Referentin gab bekannt, als AfA für den Altbestand für die beiden Wohnungen einen Anteil von 23,34 % - entsprechend dem flächenmäßigen Anteil der beiden Wohnungen laut Ertragsschätzung -, d. s. € 226,00 von der bisherigen AfA von € 968,00, ansetzen zu wollen.

Der Amtsvertreter stimmte dem zu. Der steuerliche Vertreter gab keine Erklärung ab.

- Aufteilung des Instandsetzungsaufwandes::

Zur Aufteilung der „Instandsetzung zu 25 % auf Herstellung und 75 % auf Sanierung“ gab der steuerliche Vertreter an, dass man auch einen höheren Anteil nehmen könnte.

Das Finanzamt sah in diesem Fall keinen Grund, einen anderen Prozentsatz anzusetzen.

- Anteil EG – OG bzw. Wohnung 1 und 2 im OG:

Die Referentin teilte den Parteien mit, für das OG 70 % der bekannt gegebenen Instandsetzungsaufwendungen - diese verteilt auf AfA und Zehntelabschreibung - in der Prognoserechnung ansetzen zu wollen. Gestützt sei dies auf die im Veranlagungsakt des Jahres 2006 befindliche Aufteilung des Bw. von Instandsetzungsaufwendungen aufs EG und OG und den Umstand, dass der Bw. noch weitere Aufwendungen für das Vermietbarmachen der beiden Wohnungen gemacht haben wird.

Der Amtsvertreter stimmte dem zu. Der steuerliche Vertreter gab keine Erklärung ab.

- Sonstige Werbungskosten:

Die Referentin teilte den Parteien mit, dass von den „sonstigen Werbungskosten“ laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bzw. Prognose des Bw. 70 % bis 2011 und ab 2012 - also ab der beabsichtigten Vermietung des gesamten Gebäudes - der flächenmäßige Anteil von 23,34 % angesetzt würde.

Der Amtsvertreter stimmte dem zu. Der steuerliche Vertreter gab keine Erklärung ab.

- *Mietausfallswagnis:*

Festgehalten wird, dass das Mietausfallwagnis bereits in der Ertragsschätzung mit rd. 10 % der Mieteinnahmen bemessen wurde.

Die konkreten Gründe für die Leerstehung erblickte der steuerliche Vertreter in den noch stattfindenden Renovierungsarbeiten, derzeit sei noch eine Baustelle vorhanden.

- *Instandhaltungsaufwand:*

Der Amtsvertreter beantragte, Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von 1 % der Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen der Jahre 2002 bis 2008 in der Prognose ab 2009 zu berücksichtigen, dies im Hinblick auf den relativ häufigen Mieterwechsel. Der steuerliche Vertreter gab keine Erklärung ab.

Abschließend begehrte der Amtsvertreter zu diesem Punkt die Abweisung der Berufung, der steuerliche Vertreter die Stattgabe der Berufung und eine gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige erklärungsgemäße Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2008.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Vorbereitende Werbungskosten bzw. Liebhaberei (NF der U sowie E 2003 bis 2008):

Beweise wurden erhoben durch die Einsichtnahme in die Veranlagungsakten, durch die Vorbringen der Parteien im Schriftwechsel und der mündlichen Verhandlung sowie durch Einsicht in die vorgelegten Unterlagen.

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel:

zu den Objekten 1 und 2:

Bis 2001 hatte der Bw. zwei Objekte, die vermietet bzw. laut seinen Angaben für die Vermietung bestimmt waren. 2001 veräußerte er das Objekt 1 (unstrittig). 1983 wurde beim Finanzamt eine Neuaufnahme mit dem Vermerk „VuV Beobachtung 5 Jahre“ durchgeführt.

Der Bw. hat die Einnahmen und Werbungskosten der Objekte 1 und 2 bis 2001 zusammen erfasst und hat sie das Finanzamt zusammen veranlagt (Steuererklärungen und -bescheide).

Der Bw. legte keine Unterlagen über die Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben jeweils zum Objekt 1 und 2 vor (Bw. in VB I und II). Aus der Vermietung der Objekte 1 und 2 wurde bis zum Jahr 2001 ein Werbungskostenüberschuss von insgesamt € 55.964,33 veranlagt, bis zum Jahr 2008 fiel ein Werbungskostenüberschuss von insgesamt € 217.917,48 an (lt.

Aufstellung des Finanzamtes, an den steuerlichen Vertreter übergeben). Die Sanierungsaufwendungen im Objekt 1 bezifferte der Bw. mit € 50.000,00 (VB II).

zum Objekt 2:

Das Objekt 2 ist das im Erbwege erworbene Elternhaus des Bw. Es liegt ca. 3 km vom nächsten größeren Ort entfernt direkt an der Bundesstraße (unstrittig). Es besteht aus einem Haupt- und einem Nebengebäude, die nicht miteinander verbunden sind (Aktenvermerk vom 30. Juni 2011).

2001 begann der Bw. mit Sanierungsaufwendungen am Objekt 2, in diesem Jahr sanierte er das Dach (VB I). 2002 bis 2008 machte er Instandsetzungsaufwendungen von insgesamt € 161.885,00 geltend, von denen € 11.300,00 für Erneuerung eines Bades und WCs sowie die Errichtung einer Zentralheizungsanlage aufs Nebengebäude entfielen (Bw. in VB III).

Zum Hauptgebäude:

Dieses besteht aus einem EG, OG und DG. Die flächenmäßige Aufteilung auf die einzelnen Räumlichkeiten ist in der Ertragsschätzung festgehalten.

zum Erdgeschoß:

Bis 1975 befand sich im EG eine Gastwirtschaft, viele Jahre zuvor hatte die Mutter des Bw. ihr Lebensmittelgeschäft aufgegeben (V I). In der Ertragsschätzung vom 3. Juni 2009 ist „vormals Gasthaus, nicht renoviert“ und sind für 90 m² € 350,00 an Mieterlös festgehalten.

Im EG waren 2009 anlässlich der Besichtigung verschiedene Arbeiten im Gange (Niederschrift des FA). 2011 fanden diverse Renovierungsarbeiten (Böden, sanitäre Anlagen) statt. Der Bw. plant die Fertigstellung für 2012 (VB I).

zum Obergeschoß:

Das OG ist nur über das EG zugänglich (lt. Planskizze und Angaben des Bw.). Die Räumlichkeiten im OG waren 2001, 2004 und 2005 kurzfristig an ausländische Mieter vermietet und damals in einem sehr einfachen Zustand und die Vermietung nur eingeschränkt möglich (VB I).

In der Ertragsschätzung vom 3. Juni 2009 sind für die Wohnung 1 (75 m²) € 350,00 und für die Wohnung 2 (30 m²) € 145,00 als Mieterlös angesetzt.

Nach der Renovierung sind ab 2008 im OG die beiden Wohnungen vermietet (VB I). Der Bw. hat die Wohnung 1 vom 1. Dezember 2008 bis 28. Februar 2011 und ab 1. Mai 2011 an neue Mieter vermietet (VB III, nicht bestritten). Die Wohnung 2 war vom 1. September 2008 bis März 2010 und vom 15. Dezember 2010 bis 28. Februar 2011 vermietet, der zweite Mieter war

überschuldet und eine Klage zwecklos (Bw. in VB III, unstrittig). Die Wohnung 2 wird nach Beendigung des Mietverhältnisses auch wieder bei einem Makler zur Vermietung angeboten (am 10. November 2011 dem UFS vorgelegtes Inserat).

zum Dachgeschoß:

In der Ertragsschätzung ist für das „DG, vormals Wohnung, nicht renoviert“ für 30 m² € 150,00 an Mieterlös angesetzt. Weiters ist ein „Dachboden ausbaufähig“ angeführt.

Im September 2009 war der Ausbau des Dachbodens vom Bw. nicht ins Auge gefasst (Berufung vom 12. September 2009). Bei der Besichtigung am 20. Oktober 2009 war ein baufälliges Zimmer vorhanden, Installationsanschlüsse (Kalt-/Warmwasser) waren vorbereitet (VB III) sowie die Rohrleitungen für die Heizung bis zum DG gelegt (Niederschrift FA). In der Prognoserechnung war ein Aufwand für das DG in den Jahren ab 2009 nicht enthalten, laut Bw. waren die € 20.800,00 im Jahr 2011 fürs EG (VB III).

zum Nebengebäude:

Das Nebengebäude soll seit den 30-er Jahren vermietet gewesen sein (Stb. in der mündlichen Verhandlung).

In der Ertragsschätzung sind fürs Untergeschoß „Garage/Lager“ für 77 m² € 100,00, für die Wohnung im EG mit 83 m² 280,00, fürs Lager im EG mit 20 m² € 20,00 und für 2 Abstellräume im Zubau mit 25 m² € 30,00 an Mieterlösen ausgewiesen.

Bei der Besichtigung am 20. Oktober 2009 sah sich das Finanzamt das Nebengebäude nicht an.

Bis Mai 2011 war das Nebengebäude nicht vermietet (VB I). Die Leerstehung der Wohnung wird mit der fehlenden Nachfrage begründet (Steuerberater in der mündlichen Verhandlung).

Vom 1. Dezember 2008 bis 28. Februar 2011 war eine Fläche von 9,7 m² an Herrn Mieter2 mitvermietet. Der Bw. ist der Ansicht des Finanzamtes nicht entgegen getreten, dass diese Fläche als Ausgleich für das fehlende Kellerabteil im Hauptgebäude mitvermietet war (unwidersprochene Stellungnahme des FA vom 12. August 2011).

Weitere Vermietungen werden nicht behauptet.

Daraus ergibt sich folgende rechtliche Beurteilung:

Strittig ist einmal die Frage der *Beurteilungseinheit*. Während der Bw. das Haupt- und Nebengebäude als wirtschaftliche Einheit sieht, geht das Finanzamt von zwei separaten Einheiten aus.

Beurteilungseinheit:

Die Baukörper sind völlig voneinander getrennt. „Verbindend“ ist laut Bw. die Errichtung einer gemeinsamen Zentralheizungsanlage, weitere Verbindungen behauptet er nicht. Es sind keine Anhaltspunkte erkennbar, dass das separat zugängliche Gebäude „gemeinsam“ mit dem Hauptgebäude zu vermieten wäre. Der Bw. hat auch niemals behauptet, dass die beiden Gebäudekomplexe nur gemeinsam zur Vermietung angeboten würden bzw. zu haben wären. Für den UFS sind Anhaltspunkte für eine „Zusammenfassung“ nicht gegeben, eine gemeinsame Zentralheizungsanlage reicht noch nicht aus. Es liegen daher zwei separate Einheiten vor.

Vermietungsabsicht:

Der Bw. behauptet für sämtliche Räumlichkeiten im Haupt- und Nebengebäude die Vermietungsabsicht und möchte alle erklärten Werbungskosten und Vorsteuern für die Jahre 2003 bis 2008 berücksichtigt haben.

Werbungskosten im Sinne des [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) können nach ständiger Rechtsprechung des VwGH unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt, wie unter den gleichen Voraussetzungen auch Vorsteuern schon vor der Erzielung von Entgelten aus der Vermietung im umsatzsteuerlichen Sinn abziehbar sein können.

Voraussetzung einer *Berücksichtigung von Werbungskosten (Vorsteuern) vor der Erzielung von Einnahmen (Entgelten) aus Vermietung und Verpachtung* ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (Entgelterzielung) entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann, weil der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist (vgl. VwGH vom 28. 5. 2008, [2008/15/0013](#), und die dort zitierte Judikatur).

Im gegenständlichen Fall ist - bevor noch auf die Liebhaberei eingegangen wird - die Frage zu klären, für welche „Einheiten“ überhaupt von der Berechtigung von vorbereitenden Werbungskosten und darauf entfallenden Vorsteuern auszugehen ist. Unstrittig ist die Vermietungsabsicht und damit die Berechtigung zum Abzug vorbereitender Werbungskosten und Vorsteuern für die beiden Wohnungen im OG des Hauptgebäudes dem Grunde nach, wenngleich eine anschließende Beurteilung aus ihrer Vermietung zum Nichtabzug aus dem Titel der Liebhaberei führen könnte.

Allein aus dem Faktum, dass das Objekt 2 das Elternhaus ist, kann die objektive Vermietungsabsicht noch nicht versagt werden. Andererseits genügt ein fehlendes Wohnbedürfnis des Bw. noch nicht, die Vermietungsabsicht hinsichtlich des gesamten Haupt- und Nebengebäudes zu bejahen. Auch wenn kein Fremdkapital eingesetzt ist, kann bei so langen Vorbereitungsarbeiten - teilweise schon von einem Jahrzehnt, ungeachtet der in den Jahren vor 2001 geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse - nicht zwingend auf die Einkunftsquelleneigenschaft geschlossen werden. Es kommt auf die Gestaltung und Abwicklung des Einzelfalles an. Das Renovieren eines Hauses kann aus verschiedenen Motiven, wie z. B. als Hobbytätigkeit, wegen einer anschließenden Vermietung oder wegen eines (anschließend) beabsichtigten, hier steuerlich nicht zu erfassenden Verkaufs, gemacht werden.

Betrachtet man die übrigen „Einheiten“ des Haupt- und Nebengebäudes, für die der Bw. Werbungskosten und Vorsteuern begehrt, ergibt sich folgendes Bild:

Das *EG des Hauptgebäudes* war letztendlich seit 1975 nicht vermietet. Auch für die Jahre danach wird eine Vermietung nicht behauptet. Im Oktober 2009 anlässlich der Besichtigung waren einzelne Renovierungsarbeiten im Gang, 2011 waren laut Bw. die Böden und sanitären Anlagen zu machen. Für 2012 prognostiziert er den Beginn der Vermietung. Es liegt - selbst bei Annahme einer Änderung der Bewirtschaftung mit Beginn der Sanierungsarbeiten - eine „Vorbereitungszeit“ von bereits rd. 10 Jahren vor.

Hinzu kommt noch die Frage, als was die Räumlichkeiten im EG genutzt werden sollten. Mag der Bw. – mit der beabsichtigten gastgewerblichen Nutzung konfrontiert – diese im Jahr 2002 aufgegeben haben, so hatte er für seine Behauptung keine Nachweise und konnte er im Verfahren nicht entkräften, dass aufgrund der Begehbarkeit der beiden Wohnungen im OG nur über das EG eine „Wohnung“ im EG wohl kaum vermietbar sein wird; die Mieter aus dem OG müssten immer durch die Wohnung des Mieters im EG gehen. Selbst die gegenüber dem OG geringer angesetzte Miete vermag nicht für die Vermietbarkeit als Wohnung zu sprechen. Es wird auch der Immobilienmakler nicht von ungefähr in seiner Ertragsschätzung von der Möglichkeit einer gastgewerblichen Nutzung ausgegangen sein. Dass er bei der Bemessung der Miete fürs EG – wie vom Bw. ausgeführt – die Höhe für die Miete einer Wohnung und nicht für eine gastgewerbliche Nutzung zugrunde legte, lässt sich der Ertragsschätzung nicht entnehmen.

Für den UFS ist beim vorliegenden Sachverhalt die Möglichkeit einer gastgewerblichen Nutzung „näher“ als die Vermietung einer Wohnung. Angesichts des immens hohen Vorbereitungszeitraumes ohne wirkliche Anhaltspunkte auf eine tatsächliche Vermietung

jedenfalls im Jahr 2012 sind aber nach Ansicht des UFS für die Räumlichkeiten im EG vorbereitende Werbungskosten und Vorsteuern für den Berufungszeitraum nicht zu gewähren.

Für das *DG* ist in der Ertragsschätzung eine mit 30 m² bemessene „vormals Wohnung, nicht renoviert“ mit einem Mieterlös von € 150,00 ausgewiesen, des Weiteren ein ausbaufähiger Dachboden. In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der steuerliche Vertreter an, dass das DG von 1975 bis 2002 immer wieder vermietet gewesen sein soll. In der Berufung hielt er dezidiert fest, dass der Ausbau des Dachbodens nicht beabsichtigt sei. Zumal der Bw. in seinem Schreiben vom 22. November 2011 ausführte, die Wohnung 2013 renovieren zu wollen, und keine sonstigen Hinweise auf eine ernsthafte Absicht der Vermietung für den Berufungszeitraum zu erkennen sind, ist - selbst wenn die „Vorlaufzeit“ von 12 Jahren von 2001 bis 2013 eingehalten würde – aus der Sicht des Berufungszeitraumes die Vermietungsabsicht für die Wohnung im DG zu verneinen.

Was das *Nebengebäude* anlangt, so soll der Bw. dieses „immer wieder seit den 30er-Jahren“ vermietet haben, der Standard soll allerdings immer schlechter geworden sein. Dies spiegelt sich auch in den fehlenden Einnahmen wider. Die Objektbeschreibung des Immobilienmaklers in der Ertragsschätzung, „.... besteht aus einem teilweise renovierten Hauptgebäude und einem Nebengebäude“, spricht schon dafür, dass das Nebengebäude im Jahr 2009 nicht renoviert war. Aus den Bauakten der Stadtgemeinde X. geht hervor, dass dem Bw. mit Bescheid vom 5. Mai 1983 die Benützungsbewilligung für die „Adaptierungsarbeiten beim bestehenden Nebengebäude“ erteilt wurde. Mit Bescheid vom 13. Juni 2007 wurde dem Nebengebäude eine eigene Orientierungsnummer zugewiesen. Die Durchführung weiterer Maßnahmen ist aus dem Bauakt nicht zu entnehmen. Den ab 2001 getätigten Aufwand für Instandsetzungen im Nebengebäude – Einbau einer Zentralheizung und Erneuerung von Bad und WC – bezifferte der Bw. mit € 11.300,00. Weitere Maßnahmen gab der Bw. auch nicht bekannt.

Mag das Finanzamt das Nebengebäude nicht besichtigt haben, so konnte der Bw. nicht daran, dass der behaupteten Vermietung des Nebengebäudes etwas anderes als ein vermutlich schlechter Zustand entgegengestanden wäre. Er gab nicht einmal an, das Nebengebäude zur Vermietung angeboten zu haben, sondern beschränkt sich auf die bloße Behauptung, dieses vermieten zu wollen. Wenn auch laut Ertragsschätzung im Nebengebäude eine „renovierte Wohnung“ vorhanden war, lagen keine Angebote zur Vermietung vor. Der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter hatte auf die Frage, warum das Nebengebäude dann nicht vermietet sei, keine andere Erklärung als die fehlende Nachfrage und dass man Geduld haben müsse.

Laut den unbestrittenen Angaben des Finanzamtes erfolgte die Vermietung von 9,7 m² im Nebengebäude nur als Ausgleich für ein im Hauptgebäude nicht vorhandenes Kellerabteil; einer „eigenständigen Vermietung“ im Nebengebäude ist für den Zeitraum 2001 bis 2011 nichts abzugewinnen. Eine „ernsthafte Vermietungsabsicht“ kann für das Nebengebäude somit von Seiten des UFS nicht erblickt werden.

Zusammenfassend sind daher nur für die beiden 2008 der Vermietung zugeführten Wohnungen im OG für 2002 bis 2008 (vorbereitende) Werbungskosten und Vorsteuern zu gewähren. Bezuglich aller übrigen Räumlichkeiten des Hauptgebäudes sowie des gesamten Nebengebäudes konnte der UFS angesichts einer langen Vorbereitungsphase und mangels konkreter Anhaltspunkte für die behauptete Realisierung für den Berufungszeitraum nicht zur Auffassung gelangen, dass sie (schon) im Berufungszeitraum für die Vermietung bestimmt gewesen wären. Mögen die weiteren Flächen in den kommenden Jahren für die Vermietung „startklar“ gemacht werden, kann dies hier noch nicht zu einem Abzug der Werbungskosten und Vorsteuern für den Berufungszeitraum führen.

Was den Einwand des Bw. anlangt, hier würde kein „Eigenheim“ vorliegen, so hat der VwGH im Erkenntnis vom 23. 9. 2010, [2006/15/0318](#), ausgesprochen, dass mit der Verordnung [BGBl. II Nr. 358/1997](#) die LVO 1993 abgeändert worden sei. [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) nennt jetzt ausdrücklich die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten als Tätigkeiten, bei denen im Falle von Verlusten grundsätzlich Liebhaberei anzunehmen ist. Im Gegenzug sei im Klammerausdruck des § 1 Abs. 2 Z 1 die Wortfolge "Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen". Mit der neuen Formulierung sollte die Umschreibung der Vermietungsobjekte, die unter [§ 1 Abs. 2 LVO](#) fallen, präzisiert werden; eine inhaltliche Änderung sollte damit nicht bewirkt werden. Mit den in [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) angeführten "Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten" seien somit Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen. Vor diesem Hintergrund sei "Eigenheim" im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) dahingehend auszulegen, dass der Inhalt dieses Begriffes nicht gänzlich deckungsgleich sei mit dem in [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988](#) in einem völlig anderen Zusammenhang, nämlich der Abziehbarkeit als Sonderausgaben, verwendeten Begriff des "Eigenheimes". Vermietungsobjekt sei im gegenständlichen Fall ein aus zwei Wohnungen bestehender Gebäudeteil. Der Gebäudeteil gehöre zu einem Haus, das sich insgesamt für die Nutzung im Rahmen der Familie eigne und - soweit nicht der Vermietung für Wohnzwecke gewidmet - nach wie vor von der Familie bewohnt werde.

Solcherart stelle der hier in Rede stehende Gebäudeteil (zwei zur Vermietung für Wohnzwecke gewidmete Wohnungen) aber ein Vermietungsobjekt dar, das das Tatbestandsmerkmal Eigenheim im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) erfülle.

Diesen Ausführungen folgend erfüllen daher die beiden vermieteten Wohnungen im OG den Tatbestand des „Eigenheimes“ und ist die hier vorliegende Vermietung im Hinblick auf die „kleine Vermietung“ gemäß [§ 1 Abs. 2 LVO](#), [BGBl. 33/1993](#), idF [BGBl. II 358/1997](#), zu prüfen.

Liebhaberei ist gemäß [**§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO**](#) bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß [**§ 2 Abs. 4 LVO**](#) dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß [**§ 3 Abs. 2 LVO**](#) der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt gemäß [**§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994**](#) eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß [**§ 6 LVO**](#) nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Beide Parteien gehen mit dem Beginn der Renovierungsarbeiten von einer Änderung der Bewirtschaftung aus. Daher ist die Vermietung ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen - hier 2001 – zu betrachten. Da aber bis dato die Berechnungen aufgrund vorhandener Zahlen ab 2002 angestellt wurden, wird dies beibehalten und die Berechnung zum Schluss adaptiert.

Obigen Ausführungen folgend ist die (beabsichtigte) Einnahmenerzielung nur bei den zwei Wohnungen zu bejahen und sind daher die Ergebnisse für diese festzustellen. Dem Begehr des Bw., eine aliquote Zuordnung nach der Höhe der Einnahmen anzustellen, kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Er machte 2002 bis 2008 mehr als € 161.000,00 an Renovierungskosten geltend, von denen seinen Aussagen nach € 11.300,00 auf das Nebengebäude entfielen. Die verbleibenden rd. € 150.000,00 investierte er im Hauptgebäude. Dort wiederum machte er zwei Wohnungen im OG vermietbar. Da in nur einen Teil der vermietbaren Fläche die meisten Instandsetzungsaufwendungen geflossen sind, wäre demnach eine am Verhältnis der prognostizierten Mieteinnahmen orientierte Aufteilung nicht sachgerecht gewesen.

Nach Erörterung der Zahlen in der mündlichen Verhandlung ergibt sich nunmehr folgendes Bild (alle Beträge in €):

Jahr	Jahr der Verm.	Mieten netto ohne BK	Zehntel-absetzung	AfA	Sonstige WK	Über-schuss	Gesamt-überschuss
2002	1		125,84	232,29		- 358,13	- 358,13
2003	2		995,03	275,75	1.627,40	- 2.898,18	- 3.256,31
2004	3	901,82	1.039,19	277,96	1.000,62	- 1.415,95	- 4.672,26
2005	4	2.727,27	1.039,19	277,96	307,79	1.102,34	- 3.569,92
2006	5		3.161,24	384,06	792,90	- 4.338,19	- 7.908,12
2007	6		6.643,98	558,20	1.564,22	- 8.766,40	- 16.674,52
2008	7	1.142,00	7.905,71	621,29	363,14	- 7.748,14	- 24.422,65
2009	8	5.880,00	7.905,71	621,29	315,00	- 2.962,00	- 27.384,65
2010	9	5.997,60	7.905,71	621,29	315,00	- 2.844,40	- 30.229,05
2011	10	6.117,55	7.905,71	621,29	315,00	- 2.724,45	- 32.953,50
2012	11	6.239,90	7.779,87	621,29	109,70	- 2.270,95	- 35.224,45
2013	12	6.364,70	6.910,68	621,29	109,70	- 1.276,96	- 36.501,41
2014	13	6.492,00	6.866,53	621,29	109,70	- 1.105,52	- 37.606,93
2015	14	6.621,84	6.866,53	621,29	114,37	- 980,34	- 38.587,27
2016	15	6.754,27	4.744,48	621,29	114,37	1.274,14	- 37.313,13
2017	16	6.889,36	1.261,73	621,29	114,37	4.891,97	- 32.421,15
2018	17	7.027,14		621,29	119,03	6.286,82	- 26.134,33
2019	18	7.167,69		621,29	119,03	6.427,37	- 19.706,96
2020	19	7.311,04		621,29	119,03	6.570,72	- 13.136,24
2021	20	7.457,26		621,29	123,70	6.712,27	- 6.423,97
2022	21	7.606,41		621,29	123,70	6.861,42	437,45
2023	22	7.758,54		621,29	123,70	7.013,55	7.451,00
2024	23	7.913,71		621,29	128,37	7.164,05	14.615,05
Summe		114.370,09	79.057,13	12.568,08	8.129,83	14.615,05	

Vorauszuschicken ist, dass der Bw. die ihm übermittelte Prognoserechnung des UFS in einigen Punkten bemängelte, jedoch nicht konkret bekannt gab, was seiner Ansicht nach in Bezug auf die zwei Wohnungen zum Ansatz kommen sollte. Zu den einzelnen Teilpositionen gab der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung keine Äußerung ab. Das Finanzamt stimmte den vom UFS vorgeschlagenen Ansätzen zu.

Der UFS ging mangels konkreter erklärter bzw. vom Bw. bekannt gegebenen Zahlen von folgenden Ansätzen in der zuvor angeführten Prognoserechnung aus:

2002 bis 2008 wurden die erklärten *Einnahmen* und ab 2009 die tatsächlich erzielten Mieterlöse, valorisiert um 2% p. a., herangezogen.

Als *AfA für den Altbestand* setzte der UFS für die *zwei Wohnungen* die anteilige AfA laut flächenmäßigem Anteil in der Ertragsschätzung, d. s. 23,34% an. Dies sind € 226,00 (23,34% von € 968,00).

Berechnung der AfA (alle Beträge in €):

Jahr	Instands. gesamt	Instands. Nebengeb.	Instands. Hauptgeb . .	davon Anteil AfA 25%	davon für 2 Wo 70%	davon AfA Instands. 1,5% kum.	AfA bisher	AfA Summe
2002	13.697,00	- 11.300,00	2.397,00	599,25	419,48	6,29	226,00	232,29
2003	16.556,00		16.556,00	4.139,00	2.897,30	49,75	226,00	275,75
2004	841,00		841,00	210,25	147,18	51,96	226,00	277,96
2005	-		-	-	-	51,96	226,00	277,96
2006	40.420,00		40.420,00	10.105,00	7.073,50	158,06	226,00	384,06
2007	66.338,00		66.338,00	16.584,50	11.609,15	332,20	226,00	558,20
2008	24.033,00		24.033,00	6.008,25	4.205,78	395,29	226,00	621,29
	161.885,00		150.585,00	37.646,25				

Bei der *Zehntelabsetzung* schied der UFS den auf das Nebengebäude entfallenden Anteil von € 11.300,00 von dem bekannt gegebenen Instandsetzungsaufwand - der Einfachheit halber gleich 2002 - aus. Der Restbetrag von € 150.585,00 entfiel demnach aufs Hauptgebäude. Er folgte weiters dem Begehr des Bw. und brachte einen *Anteil von 25% des Instandsetzungsaufwandes als Herstellungsaufwand im Wege der AfA* in Ansatz, den Rest führte er der Zehntelabschreibung zu. Die bloß pauschal gehaltenen Vorbringen, dass auch ein höherer Anteil dem Herstellungsaufwand zugerechnet werden könnte, hat der Bw. nicht konkretisiert oder durch Unterlagen belegt.

Den für die beiden Wohnungen angesetzten Anteil von 70% stützte der UFS auf eine im Veranlagungsakt des Jahres 2006 befindliche Aufstellung des Bw. über die Zuordnung von Investitionen aufs EG sowie OG des Hauptgebäudes, die er zu 34,58% dem EG und zu 65,41% dem OG zurechnete. Einbezogen wurde in die Betrachtung, dass der Bw. die Wohnungen im OG vermietbar mache und daher ein höherer Anteil fürs OG aufzuwenden gewesen sein wird. Demzufolge erachtete der UFS den Ansatz von 70% der Instandsetzungen bzw. des Herstellungsaufwandes für die beiden Wohnungen als gerechtfertigt. Gegenteilige konkret nachvollziehbare Ansätze zum gewählten Prozentsatz brachte der Bw. im Berufungsverfahren nicht vor.

Berechnung Zehntelabschreibung (alle Beträge in €):

Jahr	Instands. gesamt	abzgl. Inst. Nebengeb.	Instands. Hauptgeb.	davon 75%	davon 70%	davon 1/10	1/10 kum.
2002	13.697,00	- 11.300,00	2.397,00	1.797,75	1.258,43	125,84	125,84
2003	16.556,00		16.556,00	12.417,00	8.691,90	869,19	995,03
2004	841,00		841,00	630,75	441,53	44,15	1.039,19
2005	-		-	-	-	-	1.039,19
2006	40.420,00		40.420,00	30.315,00	21.220,50	2.122,05	3.161,24
2007	66.338,00		66.338,00	49.753,50	34.827,45	3.482,75	6.643,98
2008	24.033,00		24.033,00	18.024,75	12.617,33	1.261,73	7.905,71
Summe	161.885,00		150.585,00	112.938,75	79.057,13		

Die *sonstigen Werbungskosten* setzte der UFS für 2002 bis 2011 ebenfalls mit 70% an, ab 2012 zog er – in Anbetracht der behaupteten Vermietung des gesamten Gebäudes ab 2012 – den flächenmäßigen Anteil von 23,34% heran.

Das *Mietausfallswagnis* war in der Ertragsschätzung mit 10% der Einnahmen bemessen. Der UFS folgt diesem Prozentsatz.

Der Bw. konnte nicht entsprechend erklären, warum er die Vermietung in den Jahren vor der Sanierung nicht schon als beendet erklärte, sind doch die Räume bis auf kurzfristige Vermietungen (an ausländische Mieter) leer gestanden. Selbst wenn man dem Begehr des Bw. folgt, mit Renovierungsbeginn eine Änderung der Bewirtschaftung anzunehmen, so wäre nach Ansicht des UFS bereits das Jahr 2001 einzubeziehen, weil der Bw. in diesem Jahr die Dachsanierung durchführte; dagegen hat der Bw. keinen Einwand erhoben.

Das Finanzamt begehrte noch, ab 2009 einen jährlichen *Instandhaltungsaufwand* in Höhe von 1% der auf das Hauptgebäude entfallenden Instandsetzungsaufwendungen 2002 bis 2008 (€ 150.585,00) in Ansatz zu bringen. Diesem Begehr kommt Berechtigung zu, da über einen so langen Zeitraum Vorsorge zu treffen ist. Nach Ansicht des UFS kann in der pauschalen Vorsorge für Instandhaltung ebenso wenig wie in den Leerstehungen eine Unwägbarkeit erblickt werden, hiebei handelt es sich - abgesehen von allenfalls anders zu beurteilenden Einzelfällen - um „vermietungstypische“ Risikofaktoren.

Ausgehend vom obigen Ergebnis verbliebe unter Einbeziehung der zuvor gemachten Ausführungen nach Ablauf von 23 Jahren ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von mehr als € 3.700,00.

Ermittlung Gesamtwerbungskostenüberschuss (alle Beträge in €):

Ergebnis nach Ablauf des Jahres 2024	14.615,05
abzgl. 2024 (weil 2001 begonnen)	- 7.164,05
Einnahmen 2009 bis 2023	101.685,29
davon 10% Mietausfallwagnis	10.168,53
abzgl. 1% Instandhaltungsaufwand	- 10.168,53

Basis 70% des Instandsetzungsaufwandes des Hauptgebäudes aus 2002 bis 2008	105.409,90	- 1.054,10
verbleiben		- 3.771,62

Hinzu käme noch der anteilige Werbungskostenüberschuss für 2001, der in Anbetracht des ohnehin schon negativen Gesamtergebnisses nicht mehr ermittelt wird.

Der vom Bw. vorgelegten (adaptierten) Prognoserechnung konnte nicht gefolgt werden, weil er von der Vermietung des Haupt- und Nebengebäudes ausging und darin weder eine Leerstehung noch ein Instandhaltungsaufwand berücksichtigt waren. Selbst das von ihm für den Gesamtüberschuss hervorgehobene „17. Jahr“ basiert nicht auf einer Zählung der Jahre ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen. Auch hatte er in der Prognoserechnung keine Aufwendungen für das desolate Zimmer im Dachboden veranschlagt.

Beim vorliegenden Sachverhalt ist für den UFS nicht als erwiesen anzunehmen, dass für die zwei Wohnungen innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar ist. Der Bw. hat nicht nachgewiesen, dass die zwischenzeitige Beendigung der Mietverhältnisse ihre Ursache in den Bauarbeiten gehabt hätte. Unzweifelhaft mögen einzelne Mieter die abgeschiedene Lage suchen, doch kann dieser Faktor natürlich auch nachteilig für die Vermietbarkeit sein.

Obigen Ausführungen folgend liegt bezüglich der Vermietung der beiden Wohnungen Liebhaberei vor. Die umsatzsteuerliche Beurteilung knüpft in diesem Fall an die einkommensteuerliche Beurteilung an. Demzufolge waren auch die auf die beiden Wohnungen entfallenden Entgelte, Vorsteuern und Werbungskosten der Jahre 2003 bis 2008 steuerlich nicht zu erfassen.

Vorläufige Veranlagung für 2003 bis 2008:

Die Abgabenbehörde kann gemäß **§ 200 Abs. 1 erster Satz BAO** die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist gemäß **§ 200 Abs. 2 erster Satz BAO** die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Was das Begehr des Bw. anlangt, für die Jahre 2003 bis 2008 zumindest bis zum Ablauf des Jahres 2012 eine vorläufige Veranlagung der Vermietung als Einkunftsquelle vorzunehmen, so kann dem nicht nachgekommen werden. Obigen Ausführungen folgend ist für den Berufungszeitraum keine Ungewissheit zu erkennen, die eine vorläufige Veranlagung erlauben

würde bzw. sinnvoll erscheinen ließe. Sollten tatsächlich ab 2012 weitere Räumlichkeiten (auch des Nebengebäudes) vermietet werden, wird allenfalls eine neuerliche Beurteilung der Tätigkeit zu erfolgen haben.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2008 in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war. Gleichzeitig ist der Spruch betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2008 insoweit abzuändern, als Umsatzsteuer gemäß [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) nicht festgesetzt wird. Der Nichtfestsetzungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2008 ergeht nunmehr gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#) endgültig.

2. Entschädigung von € 11.000,00 (E 2005):

Das Finanzamt erfasste des Weiteren im Einkommensteuerbescheid 2005 eine in der Einkommensteuererklärung 2005 nicht ausgewiesene Entschädigung von € 11.000,00, die der Bw aufgrund der **Vereinbarung vom 29. November 2004** erhalten hat. Es habe sich laut Finanzamt um eine Entschädigung für die Nutzungsüberlassung eines Grundstücks gehandelt.

In der **Berufung** begehrte der Bw., € 9.862,44 als Entschädigung für die Bodenwertminderung steuerfrei zu belassen und € 1.126,36 als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. allenfalls als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Beigelegt war ein Gutachten der Kammer für Land- und Forstwirtschaft.

Das Finanzamt erließ eine **teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung**. Der Bw. brachte den Vorlageantrag ein.

Im Zuge der **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde der Verfasser des Gutachtens als Auskunftsperson befragt. Danach beantragte auch das Finanzamt die Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zwischen den Parteien steht außer Streit, dass die begehrte Entschädigung für die Bodenwertminderung steuerfrei zu belassen ist. Dem folgt auch der UFS.

Der Berufung ist daher in diesem Punkt stattzugeben und sind antragsgemäß € 1.126,36 zu erfassen; in Anbetracht einer nicht ganz auszuschließenden Mietkomponente werden diese unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung veranlagt. Mangels landwirtschaftlicher Einkünfte des Bw. fällt der zu erfassende Teil nicht unter den zuletzt genannten Tatbestand.

Unter Berücksichtigung der Ergebnisse zu den Punkten 1. und 2. ist nunmehr insgesamt Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 teilweise Folge zu geben.

3. Anspruchszinsen 2003 bis 2005:

Basierend auf den Einkommensteuerbescheiden 2003 bis 2005 erließ das Finanzamt

Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2003 bis 2005.

In der **Berufung** begehrte der Bw., aufgrund der zu erwartenden Qualifikation der Vermietung als Einkunftsquelle die Anspruchszinsenbescheide aufzuheben.

Das Finanzamt erließ eine **abweisende Berufungsvorentscheidung**.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung** begehrte der steuerliche Vertreter die Anpassung an die Ergebnisse des Einkommensteuerbescheides.

Über die Berufung wurde erwogen:

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß [**§ 205 Abs. 1 BAO**](#) für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

- a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
- b) Bescheide, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
- c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.

Die Anspruchszinsen betragen gemäß [**§ 205 Abs. 2 BAO**](#) pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von € 50,00 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für den Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß [**§ 252 Abs. 1 BAO**](#) der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt [**§ 252 Abs. 2 BAO**](#) der Abs. 1 sinngemäß.

Erweist sich der Stammabgabenbescheid – hier der Einkommensteuerbescheid – nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO⁴, Kommentar, Tz. 35 zu [§ 205 BAO](#)).

Im gegenständlichen F Wunddesinfektion all begehrte der Bw. letztendlich, die Anspruchszinsen den Einkommensteuervorschreibungen anzupassen. Diese Vorgangsweise entspricht ohnehin dem Gesetz. Die Berufung war daher entsprechend [§ 252 Abs. 2 BAO](#) als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. Dezember 2011