



Außenstelle Wien
Senat 8

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/4709-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den gesamten Berufungssenat über die beiden Berufungen von beiden Bw., jeweils vom 9. Mai 2001 gegen den Bescheid des FA1, vom 29. März 2001 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 1998 nach der in 17. März 2009 in 1030 W, Vordere Zollamtsstraße 7, über Antrag durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Verwendete Abkürzungen:

B	B (auch für den Ort)
Dr.L	Dr. L
Dr.S	Dr. S
Berufungswerber	Bw.
FA	FA (auch mit Angabe des Ortes B)
N	N
T	T
R	R

S

S

WS

WS

A

A

P-GmbH

P-GmbH

M-GmbH

M-GmbH

a) Bescheid

Berufungsgegenständlich ist eine vorgebrachte Vermietungstätigkeit der Liegenschaft B (B). Die beiden Berufungswerber (Bw.) sind die Rechtsanwälte Dr.L (Dr. L) und Dr.S (Dr. S). Die 1995 angeschaffte Liegenschaft wurde bereits 1999 veräußert. Die Bw. erklärten beim FA (FA) für die Jahre 1995 bis 1998 ausschließlich Werbungskosten ohne Einnahmen:

	1995	1996	1997	1998	
	S	S	S	S	
Betriebskosten, Strom	4.877,49	24.472,14	26.335,53	24.838,48	
Grundsteuer, Rfk., Müll			5.231,21	3.520,03	
Versicherung		8.823,40	8.823,40	4.411,70	
Geldverkehr	30.750,00	910,00			
Zinsen	227.766,00	407.773,00	232.514,00	221.472,70	Gesamt
sonst. Aufw.	300,00			1.050,00	S
Werbungskosten gesamt	263.693,49	441.978,54	272.904,14	255.292,91	1.233.869,08

Mit Bescheid vom 29. März 2001 (Akt 1988 Seite 8) sprach das FA aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die berufsgegenständliche Liegenschaft für die Jahre 1995 bis 1998 nicht stattfinde. Bei Beurteilung des abgeschlossenen Betätigungszeitraumes 1995 bis 1999 seien grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Es seien für die angeführten Jahre ausschließlich negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden. Werde eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung des "§ 2 Abs. 1" (unter Hinweis auf einen "Pkt 11") ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) zu erwarten gewesen wäre, vor Erzielung dieses Gesamterfolges beendet (Verkauf der Liegenschaft im Jahr 1999), so sei für den abgeschlossenen Zeitraum nach Maßgabe der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten Motiven, beendet werde.

Dagegen erhoben die beiden Bw. getrennt, jeweils mit Schreiben vom 9. Mai 2001, Berufung.

b) Berufung Dr. L

Dr. L brachte vor (Akt 1998 Seite 10ff), im angefochtenen Bescheid werde zu Unrecht festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung betreffend die berufungsgegenständliche Liegenschaft für die Jahre 1995 bis 1998 nicht stattfinde. Dies sei unrichtig.

1. Die beiden Bw. hätten mit Kaufvertrag vom 9. Jänner 1995 die berufungsgegenständliche Liegenschaft um den Kaufpreis von S 1,5 Mio. angekauft.
2. Es sei beabsichtigt gewesen, dass im Souterrain zwei Garconnieren im Ausmaß von 47 m², im Dachgeschoss eine Kleinwohnung im Ausmaß von 56 m², sowie eine Garconniere im Ausmaß von 38 m², und nach Ableben der zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung 83ig-jährigen Verkäuferin und Übersiedelung deren Tochter in die unter der Veranda neu zu errichtende behindertengerechte Wohnung, im Erdgeschoss zwei Wohnungen im Ausmaß von 78 m² und 43 m² errichtet würden. Insgesamt wäre daher eine vermietbare Wohnfläche von 297 m² zur Verfügung gestanden. Die behindertengerechte Wohnung wäre nach Fertigstellung in den Jahren 1998 bzw. 1999 zu beziehen gewesen. Die Kosten der Errichtung der Kleinwohnung seien von der Verkäuferin getragen worden.

	S
Zu erwartender Mietertrag für 297 m ² Wohnfläche à S 130,00 netto monatlich	
S 38.672,00 umgerechnet für das Jahr	463.000,00
zuzüglich der Betriebskosten in Höhe von à S 20,00/m ² für 297 m ² und 12 Monate, sohin für das Jahr errechne sich der Betrag von	71.000,00
Dem stünden die Zinsen für die Renovierungskosten von	-88.000,00
die Zinsen für die Investitionen sowie Errichtung in Höhe von	-220.000,00
die Betriebskosten für die Behindertenwohnung in Höhe von	-8.000,00
die Instandhaltungskosten von 0,6% von S 4,78 Mio. in Höhe von	-28.000,00
gegenüber, wodurch sich ab 2002 der jährliche Überschussbetrag errechne von	119.000,00
[Anmerkung: die S 119.000,0 errechnen sich nur unter Berücksichtigung der in der Aufstellung fehlenden Afa (siehe unten) - S 71.000,00]	

Dieser Berechnung seien die Investitionen für das Dach, die Heizung, Elektroleitungen, Spenglerarbeiten und Balkonsanierung im Ausmaß von ca. S 1,5 Mio. zu Grunde gelegt, woraus sich ein jährlicher Betrag von Zinsen (verrechnet 1995 bis 1997) ergebe von	220.000,00
Die Afa sei mit 1,5% vom Bauwert inklusive Renovierungskosten zur Basis S 4,78 Mio. berechnet mit	71.000,00

3. Die Verkäuferin sei in 2. März 1996 verstorben. Die Bauarbeiten für die behinderten-gerechte Kleinwohnung unter der Veranda hätten bis zum Jahr 1999 angedauert. Am Montag dem 14. Juni 1999 wäre die Schiebetür als letzte Fertigstellungsarbeit in der Kleinwohnung eingehängt und wäre sodann der Umzug der Tochter der Verkäuferin in diese Kleinwohnung vorgenommen worden. Tragischerweise sei in Wochenende davor, in der Nacht vom 11. auf den 12. Juni 1999 die Tochter mit brennender Zigarette eingeschlafen, habe das Haus Feuer gefangen und es sei die Tochter der Verkäuferin bei diesem Brand ums Leben gekommen. Das Gebäude habe in Folge des Vollbrandes Totalschaden erlitten.

4. In Folge wirtschaftlicher Schwierigkeiten der beiden Bw. habe zur Sanierung ein Notverkauf einer anderen Liegenschaft durch Dr. L erfolgen und die gegenständliche Liegenschaft von Dr. S mit Kaufvertrag vom 17. März 1999 und von Dr. L mit Kaufvertrag vom 16. Juni 1999 an die Ehefrau von Dr. L verkauft werden müssen. Dies nachdem sämtliche Versuche, die Liegenschaft als Sicherstellung für die benötigte Finanzierung der Rechtsanwaltskanzlei anzubieten, bei diversen Kreditinstituten fehlgeschlagen seien. Die Fortführung der Rechtsanwaltskanzlei wäre ohne diese Maßnahmen nicht möglich gewesen. Es habe sich daher um echte Notverkäufe gehandelt, die mit dem Untergang des berufsgegenständlichen Gebäudes nicht im Zusammenhang stünden, sondern lediglich mit dem Finanzbedarf der Rechtsanwaltskanzlei. Die im Bescheid angeführten privaten Motive würden nicht vorliegen, es würden ausschließlich geschäftliche Motive für den Verkauf vorliegen.

5. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH müssten bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auch die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) bedacht werden, während den subjektiven Merkmalen (Absichten der Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukomme (unter Hinweis auf VwGH 13.12.1988, 86/140091, Hofstätter-Reichel, die Einkommensteuer, III., § 2 Tz 13 und Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, 2. Auflage Tz 21 ff. zu § 2). Entscheidend sei, ob die Tätigkeit objektiv (nach dem Urteil eines objektiven Betrachters) geeignet sei, auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erbringen. Es lasse sich im gegenständlichen Fall die Frage nach der objektiven Ertragsfähigkeit eindeutig klären und es würde der Bw. auf die oben angeführte Berechnung verweisen. Die Ertragsfähigkeit der Vermietung und Verpachtung sei objektiv vorliegend und wie im Übrigen auch die subjektive Gewinnerzielungsabsicht, gemäß der oben angeführten Darstellung - ein Sachverhaltselement (unter Hinweis auf VwGH 1988, 87/14/0034). Das FA als Behörde I. Instanz hätte die Ertragsfähigkeit gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs zu beurteilen gehabt und hätte nach genügender Erhebung des Sachverhaltes und den schlüssigen Erwägungen feststellen müssen, dass die objektive Ertragsfähigkeit, wie im Übrigen auch die subjektive Gewinnerzielungsabsicht vorliegen würden. Dies insbesondere, da das Erfordernis (wonach spätestens nach einem angemessenen Zeitraum - Anlaufphase) Gewinne, bzw. Einnahmenüberschüsse erbracht würden (VwGH 6.11.1984, 84/14/0078) und die Grobprognose ergebe, dass innerhalb des noch überschaubaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis erzielt werden könne. Auch die vom VwGH geforderte Gesamtbetrachtung (VwGH 28.4.1980, 2256/77), wonach das Vorliegen von Einkünften unter Zugrundelegung eines über den Einkommensermittlungszeitraum hinausgehenden Zeitabschnittes zu beurteilen sei, führe im konkreten Fall nur zu dem Ergebnis, dass ungeachtet des Verlustes ein positives wirtschaftliches Gesamtergebnis der Vermietung

und Verpachtung der gegenständlichen Liegenschaft festzustellen und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen sei. Dagegen würden auch nicht die in den ersten Jahren aufgetretenen Verluste sprechen, die vor allem auf Sanierungsmaßnahmen zurückgehen würden. Der Umstand, dass die Mieteinnahmen bereits im Jahre 2002 ein positives Ergebnis gezeigt hätten, rechtfertige jedenfalls die Beurteilung als Einkunftsquelle im abgabenrechtlichen Sinn. Geeigneter Maßstab für die Feststellung der objektiven Ertragsfähigkeit sei, dass spätestens mit Ablauf der Anlaufphase der Verlustzeitraum beendet sei und die Periode der Jahres-Gewinne beginne. Einer Tätigkeit könne nicht deswegen, weil bis zu diesem Zeitpunkt noch kein Totalgewinn vorliege, die objektive Ertragsfähigkeit abgesprochen werden. Die objektive Ertragsfähigkeit müsse danach beurteilt werden, ob spätestens nach Ablauf der Anlaufphase Jahresgewinne/Überschüsse entstünden. Eine exakte Prognose über den Gesamtgewinn sei dabei weder möglich, noch erforderlich. Die Gegenüberstellung der Summe der in der Verlust-(Anlauf)-phase aufgetretenen Verluste und der in der noch fassbaren Zeit zu erwartenden Gewinne sei anzustellen. Diese Gegenüberstellung (Grobprognose) sei großzügig zu rechnen, dh. Unsicherheiten würden nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Der erforderliche Beobachtungszeitraum sei begrifflich von der Anlaufphase zu unterscheiden. Das sei der Zeitraum, nach dessen Ablauf die endgültige Beurteilung der Frage, ob die objektive Ertragsfähigkeit gegeben und daher die Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen sei, möglich sei. Die Anlaufphase sei der Zeitraum, nach dessen Ablauf eine Tätigkeit, der objektive Ertragsfähigkeit zuzugestehen sei, in die Jahres-Gewinnzone komme. In der Bescheidbegründung werde ein abgeschlossener Betätigungszeitraum berücksichtigt, der auf Grund der oben geschilderten Besonderheiten des Einzelfalles noch nicht abgeschlossen sei. Es befinde sich die Tätigkeit bis zum Untergang des Objektes jedenfalls noch immer in der Anlaufphase, was nichts daran ändere, dass die objektive Ertragsfähigkeit und die subjektive Gewinnerzielungsabsicht vorliege und damit die Voraussetzung für die Qualifikation als Einkunftsquelle gegeben sei.

6. Der erforderliche Beobachtungszeitraum bedinge, dass erst nach Ablauf eines derartigen Zeitraumes mit der notwendigen Sicherheit beurteilt werden könne, ob die Wirtschaftsführung so erfolge, dass sie auf längere Sicht eine gewinnbringende Tätigkeit erwarten lasse (VwGH 6.3.1984, 83/140188,0195). Die Anlaufphase richte sich nach den Umständen des Einzelfalles, wobei es nicht zu beanstanden sei, wenn sie bis ca. 8 Jahre andauere und die Gewinnzone erst dann beginne, wobei eine Grobprognose die Möglichkeit eines Gesamtgewinnes zeige. Aus der oben angeführten Analyse, sowie der Tatsache, dass erst nach Wegfall der Belastung mit dem unentgeltlichen Wohnungsrecht der Verkäuferin und Schaffung der alternativen Wohnmöglichkeit für die Tochter der Verkäuferin eine Möglichkeit bestanden habe, aus der Nutzung des Gebäudes Einnahmen und damit

positive Einkünfte, wie oben skizziert, zu erzielen (VwGH 3.12.1986, 84/13/0122, 25.2.1987, 85/13/0130, 16.9.1987, 86/13/0144), sei zu ersehen, dass der von der Behörde I. Instanz angenommene Beobachtungszeitraum zu kurz sei. Richtigerweise hätte das FA als Behörde I. Instanz daher einerseits nicht von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum ausgehen dürfen und im Gegensatz dazu davon ausgehen müssen, dass der Beobachtungszeitraum wesentlich länger und auf Grund des Umstandes des bestehenden Wohnungsrechtes und Schaffung einer neuen Wohnung der Beobachtungszeitraum zumindest 8 Jahre zu betragen habe.

7. Im erforderlichen Beobachtungszeitraum könnten anormale Verhältnisse in diesem Zeitraum das Bild verzerren. Eine eindeutig ertragbringende Tätigkeit könne durch besondere Umstände für eine bestimmte Zeit ertraglos sein (VwGH 24.6.1960, 2109/59). Würden daher nicht normale wirtschaftliche Verhältnisse vorliegen, so würden die davon betroffenen Zeiten aus dem Beobachtungszeitraum ausgeschieden und damit der erforderliche Beobachtungszeitraum entsprechend verlängert. Der VwGH nehme anormale Verhältnisse sowohl bei Konjunkturerinbruch (VwGH 12.2.1986, 85/13/0008) wie im vorliegenden Fall durch den erforderlichen Notverkauf zur Rettung des Unternehmens der Rechtsanwaltskanzleigemeinschaft, oder Einsturz einer Reithalle an, welche analog dem Untergang des Gebäudes infolge des Totalbrandes zu beurteilen sei.

8. Die Phase der Vorbereitung, das sei jene Zeit, in der die Vorbereitung für die angestrebte Tätigkeit getroffen werde, die in Aussicht genommene Tätigkeit aber mangels Abschlusses der Vorbereitungen noch nicht aufgenommen worden sei (VwGH 13.12.1988, 86/14/0091, 3.6.1986, 86/14/0012), sei im konkreten Fall noch nicht abgeschlossen gewesen, da die angestrebte Tätigkeit noch nicht aufgenommen habe werden können, weil die Tochter der Verkäuferin erst in 14. Juni 1999 die behindertengerechte Kleinwohnung beziehen hätte können und erst dann mit der Adaptierung der einzelnen Wohnungen begonnen hätte werden können. In der genannten Vorbereitungsphase sei eine endgültige Beurteilung der objektiven Eignung der Betriebsführung zur Erwirtschaftung von Erträgen erst in einem späteren Zeitraum möglich (VwGH 14.10.1980, 1619/79). Die Abschätzung der künftigen Erfolgsentwicklung hätte jedenfalls die Wahrscheinlichkeit des Vorhandenseins der Ertragsfähigkeit gezeigt und hätte mit endgültigem Abgabenbescheid den Verlustausgleich zulassen bzw. mit endgültigem Bescheid die Feststellung der Einkünfte nach § 187 oder § 188 BAO vornehmen müssen. Wäre die Behörde I. Instanz sachverhaltsmäßig zu dem Ergebnis gelangt, dass die Ertragsfähigkeit ungewiss, aber wahrscheinlich sei, so wären diese Bescheide als vorläufige Bescheide ergangen.

9. Werde in der Vorbereitungsphase die Tätigkeit abgebrochen, so sei unbedingt zu überprüfen, ob nachweislich die Absicht auf die Aufnahme einer steuerlich relevanten Tätigkeit gerichtet gewesen sei. Im konkreten Fall sei die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften als klar erwiesen anzunehmen (VwGH 10.2.1987, 85/14/0142; 22.2.1989, 87/13/0109) und habe sich der Wille der Abgabepflichtigen auf Grund der bereits getätigten Investitionen ausreichend erkennbar manifestiert. Die Liebhabereiprüfung in diesem Stadium sei ausschließlich auf die Prognose über die Erfolgsentwicklung angewiesen. Im konkreten Fall sei die Erfolgsentwicklungsprognose, wie oben angeführt, jedenfalls positiv, sodass von einer Liebhaberei nicht ausgegangen werden könne, sondern eindeutig eine Ertragsquelle vorliege. Selbst wenn man die Phase bereits als Anlaufphase qualifizieren wollte und die Tätigkeit in der Anlaufphase eingestellt werde, so müsse eine endgültige Liebhabereibeurteilung vorgenommen werden und dürfe Liebhaberei nur angenommen werden, wenn die Prognose mit ausreichender Sicherheit das Fehlen der Ertragsfähigkeit ergebe (VwGH 7.6.1989, 88/13/0164). Objektiv gesehen habe für die Vermietung und Verpachtung des Hauses die Möglichkeit bestanden, Gewinne zu erzielen, müsse doch bedacht werden, dass in B auf Grund der hervorragenden kulturellen, gesundheitsfördernden und intakten Kommunalstruktur Vermietungen leicht möglich seien und lediglich die Fertigstellung der Investitionen gefehlt habe, um tatsächlich den Geschäftsbetrieb aufnehmen zu können. Dass nach dem Ablauf der Vorbereitungsphase die Liegenschaft verkauft worden sei, ändere nichts daran, dass eine Einkunftsquelle und nicht Liebhaberei vorliege (VwGH 30.5.1984, 83/13/0104).

10. Wie bereits ausgeführt, habe das Wirtschaftsgut, die berufungsgegenständliche Liegenschaft nie der persönlichen Befriedigung des Wohnbedürfnisses der beiden Bw. sondern ausschließlich als Erwerbsquelle der Erzielung von späteren Gewinnen gedient. Im Erkenntnis vom 23.10.1984, 83/14/266 habe der VwGH festgestellt, dass als "üblicher Kalkulationszeitraum" gemäß Punkt 12. 2. des Durchführungserlasses ein Zeitraum von bis zu 35 Jahren angenommen werde. Bei Ansatz dieses üblichen Kalkulationszeitraumes wäre daher jedenfalls von einer Erwerbsquelle auszugehen. Dass die Rechtsnachfolgerin, die Ehefrau von Dr. L, die aus dem Notverkauf die Liegenschaft erworben und damit das Fortbestehen der Rechtsanwaltskanzlei ermöglicht habe, nach dem Untergang des Gebäudes in Folge höherer Gewalt eine im Wesentlichen fortgesetzte Nutzung der Liegenschaft durch Vermietung und Verpachtung eines Teiles des neu zu errichtenden Gebäudes anstrebe, könne nur dahingehend gedeutet werden, dass die Nutzung als Erwerbsquelle jedenfalls fortgesetzt werde. Wenn sie die Betriebsart auch in einem Teil, der privaten Nutzung, geändert habe, so bleibe dennoch die Erwerbsquelle als solche erhalten, wenn auch in geänderter Form. Dies könne jedoch nicht nachteilig auf die Beurteilung des dem angefochtenen Bescheid zu

Grunde liegenden Sachverhaltes ausschlagen. Das genannte Erkenntnis habe auch eindeutig klargestellt, dass bei Beurteilung der Frage, ob eine Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei anzusehen sei, die Veräußerung der Einkunftsquelle keine Rolle spiele.

11. Das VwGH-Erkenntnis vom 11.3.1992, 92/13/0030, führe ebenfalls aus, dass bei Veräußerung der Einkunftsquelle ein daraus erzielter Überschuss keine Rolle spiele. Nur die aus der Einkunftsquelle erzielten Ergebnisse - die erzielten Erträge des Kapitalstammes (im Falle von Einkünften aus Kapitalvermögen) und die mit ihnen zusammenhängenden Aufwendungen - seien beachtlich.

12. Zusammenfassend sei daher auszuführen, dass die Ansicht der Finanzbehörde, die vorerst als Erwerbsquelle anerkannte Liegenschaft wäre infolge des Verkaufes vor Erzielen des Gesamterfolges als Liebhaberei anzusehen, unrichtig sei. Private Motive seien für die Beendigung der Betätigung keinesfalls maßgebend gewesen, das Ermittlungsverfahren könne dieses Ergebnis auch nicht erbracht haben.

c) Berufung Dr. S

Dr. S brachte vor (Akt 1998 Seite 21ff), den angefochtenen Bescheid habe Dr. S von Dr. L erhalten. Dr. S sei nicht in Kenntnis davon gewesen, dass der Verkauf seiner Liegenschaftsanteile Anlass für ein Erhebungsverfahren gewesen sei. Er sei bis zum Einlangen des Bescheides vom 29. März 2001 über den Inhalt des Verfahrens nicht informiert gewesen, insbesondere sei auch keine Bevollmächtigung des Dr. L vorgelegen. Er sei daher in bisherigen Verfahren nicht beteiligt gewesen. Richtig sei, dass er mit Kaufvertrag vom 17. März 1999 die ihm gehörige Liegenschaftshälfte verkauft habe und bis zu diesem Zeitpunkt positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht hätten erzielt werden können. Wie bei einer Einsichtnahme in den Akt festgestellt habe werden können, seien von Dr. L Urkunden vorgelegt worden, aus denen sich entnehmen lasse, dass in die Liegenschaft Investitionen getätigt worden seien. Die Behörde habe nicht geprüft, welche Investitionen in dem Objekt getätigt und in welchem Umfang Renovierungsarbeiten durchgeführt worden seien und ab wann mit einer Vermietung und mit Einkünften gerechnet hätte werden können. Von der Behörde seien keinerlei Erhebungen dahingehend angestellt worden, warum kein Gewinn oder Überschuss habe erzielt werden können. Von der Behörde seien auch keinerlei Erhebungen dahingehend angestellt worden, aus welchem Grund er die ihm gehörige Liegenschaftshälfte verkauft habe.

Bei der gegenständlichen Liegenschaft handle es sich um ein Haus in B in bester Wohnlage. Dr. S habe die gegenständliche Liegenschaft gemeinsam mit Dr. L erworben. Dr. S habe seinen Wohnsitz an einem anderen Ort und betreibe in N (N) eine Rechtsanwaltskanzlei. Aus

den persönlichen und privaten Verhältnissen könne daher abgeleitet werden, dass er niemals die Absicht gehabt habe, auf der gegenständlichen Liegenschaft selbst zu wohnen, sondern dass die Liegenschaft lediglich aus der Absicht heraus erworben worden sei, Erträge aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Die Liegenschaft habe sich im Zeitpunkt des Erwerbes im desolaten Zustand befunden und hätten erst Umbaupläne bei der Gemeinde genehmigt werden müssen. Vorerst seien nur die notwendigen Sanierungsarbeiten wie Reparatur des Daches und schadhafter Holzteile vorgenommen worden, um weitere Schäden in Objekt zu verhindern. Danach sei mit Sanierungs- und Renovierungsarbeiten begonnen worden. Häuser in gleicher Lage in B seien jederzeit zu vermieten. Dr. S habe von Anfang an die Absicht gehabt, die Liegenschaft zu renovieren und zu vermieten und in der Folge Gewinn aus dieser Liegenschaft zu erzielen. Es sei nicht geplant gewesen, dass die Liegenschaft wieder verkauft werde. Im Jahr 1999 habe Dr. S wirtschaftliche Schwierigkeiten gehabt, die es notwendig gemacht hätten, die Liegenschaft zu verkaufen. Wären die Renovierungsarbeiten wie geplant fortgesetzt worden, hätten wahrscheinlich bereits im Jahr 1999 Einkünfte erzielt werden können und wäre jedenfalls im Jahr 2000 bereits mit einem Überschuss aus Vermietung und Verpachtung zu rechnen gewesen. Die Behörde habe diesbezügliche Erhebungen unterlassen. Aus den durchgeführten Renovierungsarbeiten lasse sich eindeutig entnehmen, dass Dr. S sehr wohl Investitionen getätigt habe, um das Objekt letztendlich einer Vermietung und Verpachtung zuzuführen.

d) BVE

In der Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2002 (Akt 1998 Seite 51ff) wies das FA die Berufungen mit der Begründung ab, die beiden Bw. hätten laut Kaufvertrag vom 9. Jänner 1995 das Grundstück um S 1,5 Mio. je zur Hälfte erworben. Der Verkäuferin sei das lebenslange Wohnrecht eingeräumt worden, diese sei in 2. Juni 1996 verstorben. Für deren behinderte Tochter sei das Recht eingeräumt worden, unter der Veranda eine Wohnung von 37 m² einzurichten und darin lebenslänglich zu wohnen. Laut Stadtbauamt sei die Errichtung dieser Behindertenwohnung im Jahr 1995 beantragt worden. Die Fertigstellung habe laut Angaben von Dr. L im Jahr 1999 erfolgen sollen. Am 11. bis 12. Juni 1999 sei das Gebäude total abgebrannt, weil die Tochter der Verkäuferin mit brennender Zigarette eingeschlafen sei. Bereits in 17. März 1999 habe Dr. S seine Liegenschaftshälfte an die Frau von Dr. L um S 2,442.000,00 veräußert und in 16. Juni 1999 habe auch Dr. L seine Hälfte an der Liegenschaft um S 1,500.000,00 an seine Gattin veräußert. Die Gründe dafür seien angeblich in den wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Rechtsanwaltskanzlei der beiden Bw. gelegen. Es sei geplant gewesen, insgesamt sechs Wohnungen im Ausmaß von 297 m² zu errichten und anschließend zu vermieten. Laut Angaben anlässlich persönlicher Vorsprache von Dr. L seien im Jahr 1995 keinerlei Aufwendungen getätigt worden, im Jahr 1996 ca. S 530.000,000 (Dach,

Balkon, Turm), 1997 wiederum keine, 1998 ca. S 350.000,00 (Tischler, Trockenlegung, Veranda). Bis zum Brand im Juni 1999 seien keine Anträge hinsichtlich Wohnungsbau beim Bauamt eingereicht worden. Es seien folgende Verluste erklärt worden:

	S
1995	263.694,00
1996	441.979,00
1997	272.904,00
1998	255.293,00
	<u>1.233.870,00</u>

Verkauf 1999

Laut Prognoserechnung wäre bereits im Jahr 2002 ein Überschuss von S 119.000,00 zu erzielen gewesen. Gemäß § 1 Abs. 1 der im gegenständlichen Fall grundsätzlich anwendbaren Liebhabereiverordnung II, BGBl 33/1993, sei das Vorliegen von Einkünften bei einer Betätigung zu vermuten, die durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 dieses Paragraphen falle. Da das Objekt im Jahr 1995 erworben und erste Aufwendungen bereits im Jahr 1996 getätigt worden seien, gelte ein 35jähriger Kalkulationszeitraum, es gebe keinen Anlaufzeitraum. Zu prüfen sei, ob der Zeitraum, innerhalb dessen aus dem vermieteten Gebäude ein Gesamtüberschuss geplant gewesen sei, sich in einem angemessenen Verhältnis zu einem für derartige Gebäudenutzungen üblichen Kalkulationszeitraum verhalte.

Im Vorfeld der Liebhabereibeurteilung sei aber zu prüfen, ob die Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet worden seien. Denn eine nicht entfaltete Betätigung entziehe sich einer Beurteilung ihrer konkreten Erfolgsaussichten ebenso wie einer Untersuchung darauf hin, ob sie durch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtüberschusses veranlasst sei. Werbungskosten könnten bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen erziele. Werbungskosten vor der Einnahmenerzielung würden jedoch nur dann zum Tragen kommen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden habe oder aus sonstigen Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststehe.

Bei einer über einige Jahre hinausgehenden Vorbereitungsphase werde dabei besonderes Gewicht darauf zu legen sein, dass auf Grund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Vermietung erweislich sei. Im gegenständlichen Fall sei niemals eine Vermietung erfolgt. Es sei eine Liegenschaft mit einem Gebäude im Jahre 1995 erworben worden, welches sich im Zeitpunkt des Erwerbes in einem desolaten Zustand befunden habe. Geplant gewesen sei die Errichtung von insgesamt sechs Wohneinheiten, wobei die beiden Wohnungen im Erdgeschoss erst nach Ableben der Verkäuferin bzw.

Umzug deren Tochter errichtet hätten werden können. Laut Auskunft des Stadtbauamtes sei lediglich im Jahre 1995 ein Antrag zur Errichtung von Behindertenappartements gestellt worden. Ansonsten seien keinerlei geplante Bauvorhaben angezeigt worden. Im Jahr 1995 seien keine Aufwendungen für die zukünftig beabsichtigte Vermietung getätigt worden, im Jahr 1996 seien Baukosten in der Höhe von S 445.911,00 angefallen, laut Anlageverzeichnis für Dachinstandsetzung und Zimmermann. Im Jahr 1997 wiederum keine Bautätigkeiten, im Jahr 1998 seien Baukosten in der Höhe von S 383.044,00 laut Anlageverzeichnis für Baggararbeiten und Zimmermann angefallen. Im März 1999 sei bereits eine Liegenschaftshälfte verkauft, die zweite sei unmittelbar nach dem Brand im Juni veräußert worden.

Wie bereits dargelegt, könnten unter bestimmten Voraussetzungen Werbungskosten schon vor der Einkünfteerzielung steuerlich berücksichtigt werden. Auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes könne die ernsthafte Vermietungsabsicht nicht als klar erwiesen angesehen werden. Bindende Vereinbarungen, wie etwa Mietverträge etc. seien nicht vorgelegen, aber auch sonst würden keine objektiven Umstände vorliegen, aus denen sich eindeutig ergebe, der Ankauf der Liegenschaft wäre von der Absicht der künftigen Vermietung getragen gewesen. Eine Sanierung zeitnah zum Erwerb sei nicht erfolgt, ein solches Verhalten (Ankauf einer Liegenschaft ohne weitere nennenswerte Maßnahmen über Jahre hinweg) lasse keinesfalls eine wirtschaftsorientierte Betätigung erkennen.

Eine solche Vorgangsweise könne der Schaffung eines Objektes etwa zur lukrativen Veräußerung oder zur privaten Nutzung oder zur Vermietung oder zur gewerblichen Nutzung dienen. Eine solche Vorgangsweise deute aber keineswegs eindeutig auf die künftige Vermietung mehrerer Wohnungen hin, es bestehe kein erkennbarer Zusammenhang mit einer künftigen Einkunftsquelle. Der angeblich innere Entschluss der Liegenschaftseigentümer zur Aufnahme einer Vermietungstätigkeit habe sich in keinerlei Handlungen nach außen hin dokumentiert, ein zielstrebiges Hinarbeiten um ein vermietbares Objekt zu erhalten, sei nicht zu erkennen.

Ein Großteil der bis zum Verkauf getätigten Baumaßnahmen habe lediglich die Behindertenwohnung betroffen, welche nicht zur Einkünfteerzielung dienen sollte. Aus den nunmehr dargelegten Gründen sei davon auszugehen, dass eine einkommensteuerlich relevante Tätigkeit nicht gegeben gewesen sei. Die in den Streitjahren erklärten negativen Einkünfte könnten nicht als Ergebnisse der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung beurteilt werden. Auf das Berufungsvorbringen zur Liebhaberei brauche daher nicht näher eingegangen werden, weil eine nicht entfaltete Betätigung nicht darauf untersucht werden könne, ob sie durch die Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes veranlasst sei.

e) Vorlageantrag

Mit Schreiben vom 14. November 2002 (Akt 1998 Seite 61ff) stellten die Bw. gemeinsam den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und brachten vor, das FA gehe im Wesentlichen unrichtigerweise davon aus, dass Liebhaberei vorliege.

I a) Der Ankauf der Liegenschaft sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem sich das Gebäude in einem sehr desolaten Zustand und sich in sämtlichen Räumlichkeiten Unmengen an Abfall, Papier, kaputte Elektrogeräte, verdorbene Nahrungsreste, sonstige brennbare Materialien befunden hätten. Auf Grund der bestehenden Gesundheitsgefährdung und der erheblichen Brandgefahr habe die Stadtgemeinde die zwangsweise Räumung des Gebäudes von diversen Abfällen auf Kosten der damaligen Eigentümerin verfügt. Die damalige Eigentümerin habe in diesem Unrat ohne jeglichen hygienischen Komfort gelebt und sei nicht in der Lage gewesen, sich eine Mahlzeit selbst zuzubereiten, sich körperlich zu pflegen oder die Wohnung ordnungsgemäß zu heizen. Es habe lediglich eine einzige völlig veraltete Stromleitung bestanden, mittels der ein kleiner mobiler Elektroradiator gespeist worden sei. Diese Stromleitung sei unsachgemäß in Stromzähler angeschlossen gewesen, sodass zu dem Zeitpunkt, als über Intervention von Dr. L und Ersuchen der damaligen Eigentümerin (und späteren Verkäuferin) der zwangsweisen Räumung freiwillig zuvor gekommen worden sei, in diesem unzulänglichen Stromkabel ein Kurzschluss entstanden sei und die darüber liegenden Papierabfälle zu brennen begonnen hätten. Dieser Brand habe von den glücklicherweise an diesem Tage anwesenden Arbeitern einer Gebäudereinigungsfirma gelöscht werden können. Wären die Arbeiter nicht anwesend gewesen, wäre es bereits damals zu einem Großbrand gekommen. Die Hilflosigkeit der Eigentümerin und die unglaublichen sanitären Umstände der Wohnung hätten zu der Absicht der Stadtgemeinde geführt, neben der zwangsweisen Räumung von Abfällen und brandgefährdenden Fahrnissen, die Eigentümerin der Heimpflege im Pflegeheim zu überantworten. Dagegen habe sich diese mit all ihren Kräften gewehrt und Auswege gesucht, um einem Leben im Pflegeheim zu entgehen, wie sie auch der amtlichen Räumung nicht zugestimmt habe, weil sie befürchte habe, dass ihr gehörige im Hause in großer Zahl gelagerte Möbelstücke, Bilder, Einrichtungsgegenstände wie Vasen, etc. ohne ihre Einwilligung entfernt würden.

b) Die Tochter der damaligen Eigentümerin sei wegen ihres eigenen schlechten Gesundheitszustandes nach erlittener Verletzung mit halbseitiger Lähmung und schweren Sprachproblemen, Zustand nach einem Schlaganfall, bereits jahrelang im Pflegeheim untergebracht gewesen. Ihre zahlreichen Versuche, wieder im Elternhaus bei ihrer Mutter wohnen zu dürfen, seien in desolaten Zustand des Gebäudes und der katastrophalen Wohnsituation gescheitert. Als Pflegebedürftige sei für sie verlangt worden, dass die Vor-

ausstattungen für ein behindertengerechtes Wohnen geschaffen würden, um ihr das Wohnen im gegenständlichen Hause zu ermöglichen. Die Aussichtslosigkeit ihres Zustandes habe sie veranlasst, ernsthaft den Selbstmord zu überlegen, diverse Hungerstreiks hätten nicht gefruchtet. Als die Liegenschaftseigentümerin von diesen Vorhaben ihrer Tochter Kenntnis erlangt habe, sei sie an Dr. L. herangetreten, den sie seit ihrer Jugend gekannt habe und der mit der Tochter seit Kindertagen befreundet gewesen sei, um die von ihr selbst bereits ins Auge gefasste Möglichkeit der Neuerrichtung einer Behindertenwohnung für die Tochter zu ventilieren und die Tochter möglichst rasch aus dem Pflegeheim zu sich nach Hause zu holen.

c) Es sei von Dr. L. die Räumung des Abfalls, die Installation einer funktionierenden Wasserleitung, Neuinstallation von Stromleitungen, das Ausmalen der Wohnung im Hochparterre veranlasst worden, um der Eigentümerin den Abtransport ins Pflegeheim zu ersparen und der Tochter das Leben im elterlichen Haus zu ermöglichen. Die Behörden hätten nach Durchführung der notwendigen Maßnahmen und Begutachtung des Erfolges zugestimmt, sodass die Tochter im Elternhaus Wohnsitz haben können.

d) Die Käufer (die beiden Bw.) hätten der Verkäuferin und auch der Tochter versprechen müssen, mit den für die Vermietung notwendigen umfangreichen Ausbauarbeiten im Hause selbst erst zu beginnen, wenn das in Aussicht genommene Behindertenappartement fertig gestellt sei, weil der Baulärm und die Entwicklung emsiger Geschäftigkeit, Staub und Lärm etc., der Gesundheit nach ärztlichen Mitteilungen abträglich gewesen sei und ausdrücklich unterbleiben sollte. Angesichts des hohen Alters der Verkäuferin und deren betreuungsbedürftigen Zustandes, sowie des pflegebedürftigen Zustandes der Tochter hätten die Bw. selbstverständlich auf diese Wünsche eingehen müssen und wollen und ausdrücklich zugestimmt.

e) Die Errichtung des Behindertenappartements sei die unbedingte Voraussetzung dafür gewesen, dass die Arbeiten für die von Beginn an beabsichtigte Vermietung und die dafür notwendigen Umbauarbeiten in Angriff genommen hätten werden können. Die Einreichung eines entsprechenden Projektes zur Baubewilligung beim Bauamt sei daher selbstverständlich erst nach Fertigstellung des Behindertenappartements und Bezug desselben durch die Tochter sinnvoll gewesen.

f) Von Anfang an sei die Schaffung von 6 Wohneinheiten, je 2 im Dachgeschoss, Hochparterre und im Souterrain mit der Liegenschaftseigentümerin besprochen worden, um die Kosten der Instandsetzungs- und Umbauarbeiten in ökonomischer Weise wieder zu erwirtschaften. Die Planung für den Umbau zur Schaffung der 6 Appartements sei vorerst von den Eigentümern selbst vorgenommen und entsprechende Skizzen entworfen worden, die kostenintensive Erstellung eines Bau-

planes für die Baubehörde einschließlich diverser Polierpläne, etc. sei für die Zeit nach dem Bezug des fertig gestellten Behindertenappartements aufgeschoben worden, da die auf Grund des äußerst schlechten Bauzustandes notwendigen Vermessungsarbeiten und Materialüberprüfungen nicht vor der Tochter vorgenommen werden sollten, um dieser nicht den Eindruck zu vermitteln, dass sie nunmehr aus der elterlichen Wohnung im Hochparterre "hinausgeworfen" werde. Selbstverständlich sei auch mit ein Grund gewesen, dass vor Beauftragung der Detailplanung und vor dem Erstellen des Bauansuchens abgeklärt hätte werden müssen, welche der verschiedenen, jeweils unterschiedlich kostenintensiven Ausbauvarianten gewählt werden könnten, bevor eine immerhin doch kostspielige Planung beauftragt werde.

g) Andererseits habe sich die Schaffung der behindertengerechten Wohnung, wie sie auch im Kaufvertrag festgehalten sei, äußerst schwierig gestaltet, weil weder eine rollstuhlgerechte Auffahrtsrampe zum Hauseingang, noch ein Rollstuhllift möglich und mit wirtschaftlichen Mitteln vertretbar gewesen sei und die beabsichtigte und bewilligte Bauführung unter der gartenseitigen Veranda große technische Probleme nach sich gezogen habe. Das Bauamt der Stadtgemeinde habe verlangt, dass die alte im mangelhaften Bauzustand befindliche Veranda so abgesichert werden müsse, dass sie während der gesamten Bauführung bestehen bleibe, weil die nach Errichtung des Gebäudes festgelegte Bebauungsdichte überschritten gewesen sei. Bei einer Entfernung der Veranda, aus welchem Grunde immer, wäre die Bauführung für das unter der Veranda befindliche Behindertenappartement nicht mehr zulässig und in der Folge die Heimholung der Tochter aus dem Pflegeheim wie auch der Verbleib der Mutter im Hause unmöglich gewesen.

h) Selbstverständlich sei ursprünglich, trotz der vereinbarten Rücksichtnahme, eine wesentlich schnellere Bauführung beabsichtigt gewesen. Dabei seien die beiden Bw. allerdings in fachlicher Unkenntnis von einem zu geringen Investitionsaufwand ausgegangen, als er tatsächlich angefallen wäre. Die notwendigen Adaptierungen und Umbauarbeiten hätten mindestens S 3 bis 4 Mio. erfordert, sodass angesichts dieser Aufwendungen und der schlechten finanziellen Situation der Rechtsanwaltskanzlei an eine zeitlich unverzügliche Realisierung und neuerliche Fremdfinanzierung nicht mehr zu denken gewesen sei. In Folge dessen sei es zum Verkauf gekommen.

II a) Nach Ankauf der Liegenschaft sei im Sinne der beabsichtigten Vermietung beschlossen worden, jene dringenden Investitionen, die die Substanz des Hauses betreffen würde, vornehmen zu lassen, um weiteren Schaden auf Dauer abzuwehren. Die Investitionen seien jedoch ausschließlich im Hinblick auf die spätere Vermietung erfolgt und notwendig gewesen, um durch die vorgenommenen Zimmermannsarbeiten die Lebensgefahr durch das Abstürzen der morschen Balkone und die Gefahr weiteren Schadens durch Zusammenbruch des Dachstuhles und des Daches des Fachwerkrundturmes ebenso zu verhindern, wie das Eindringen weiteren Regen-

wassers und von Schnee bzw. Eis durch Vornahme der Dachdeckerarbeiten. Durch den Wassereintritt seien nicht nur die Holzwände des Dachgeschosses, sondern auch die Träme der Dippelbaumdecken angemorscht worden, sodass die Vornahme der tatsächlich getätigten Investitionen unaufschiebbar und unabwendbar gewesen und im eindeutigen Interesse der späteren Vermietung gestanden seien. Es bedürfe keinen weiteren Ausführungen, dass an eine Publizierung der Vermietungsabsicht im Stadtgebiet von B nur dann ernsthaft zu denken sei, wenn das entsprechende Angebot auch begutachtet werden könne. Dies sei aufgrund des überaus schlechten Zustandes des Gebäudes einfach nicht möglich gewesen. Wenn einem Interessenten in der Kurstadt B ein Mietobjekt angeboten werde, so habe dies eine bestimmte Qualität zu beinhalten, die der Nachfrage des Kurpublikums bzw. von interessierten Dauermietern in der Biedermeierstadt entspreche. Es bedürfe daher des Vorweisens einer Wohnmöglichkeit bzw. eines Wohnappartements, welches nach dem letzten technischen Standard ausgestattet sei und sich in vollkommen einwandfreiem Zustand befinde. Dieses Stadium habe von den beiden Bw. nicht erreicht werden können. Das Vorweisen des schadhaften Gebäudes hätte keinesfalls zu einem Abschluss von Vorverträgen etc., das heiße keinesfalls zu irgendeiner Bindung eines Mietinteressenten geführt, sodass der Tatsache, dass keine Vorverträge bestünden und keine entsprechenden Publikationen der Vermietungsabsicht erfolgt seien, keine rechtliche Bedeutung zukommen könne.

b) Sowohl die Schaffung der Behindertenwohnung, die unbedingte Voraussetzung für die Möglichkeit der Vornahme der Restaurierungs- und Umbauarbeiten gewesen sei, als auch die Dachsanierung, die vorgenommenen Reparaturen durch den Zimmermann, die Installationen zur Heizung, wie auch die sonstigen, den vorgelegten Belegen zu entnehmenden Betätigungen, hätten ausschließlich der Ermöglichung der künftigen Vermietung gedient. Wäre die Vermietung nicht beabsichtigt gewesen, so wären diese Betätigungen überhaupt nicht sinnvoll gewesen und mit Sicherheit nicht vorgenommen worden. Nur im Hinblick auf die künftige Vermietung, zu deren Ermöglichung die notwendigen Arbeiten ja erst einmal begonnen werden müssten, seien die vorgenommenen Investitionen sinnvoll und verständlich.

c) Die Tatsache, dass die Investitionen an den andrängensten Stellen vorgenommen worden seien und nur auf Grund der wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Kanzleibetriebes die Fertigstellung des ursprünglichen Projektes der Vermietung nicht mehr stattfinden habe können, vermöge nichts daran zu ändern, dass die Investitionen tatsächlich in der Absicht der künftigen Vermietung vorgenommen worden seien und eine entsprechende Betätigung zur Ermöglichung der zukünftigen Gewinnerzielung daher sehr wohl vorliege. Im Falle der beabsichtigten Verwendung für private Zwecke wären andere Maßnahmen auf eine andere Art und Weise zweckmäßig gewesen. In diesem Falle hätten die Miteigentümer

eine entsprechende Vereinbarung zur Nutzung des Gebäudes abschließen, die Räumlichkeiten abtrennen und die entsprechenden Installationen getrennt führen müssen.

d) Auch aus der Tatsache, dass eine groß dimensionierte einzige Heizanlage eingebaut worden sei, um die Behindertenwohnung wie auch die künftig entstehenden 6 Appartements zu beheizen, zeige ebenfalls eindeutig, dass die Absicht auf Vermietung und nicht auf private Nutzung gerichtet gewesen sei. Im Falle einer privaten Nutzung wären 2 getrennte Heizungen, praktischerweise Gasetagenheizungen eingebaut worden, um die Unabhängigkeit der privaten Nutzer zu sichern. Dies sei durch die groß dimensionierte Heizanlage widerlegt.

e) Die in der Berufungsvorentscheidung ebenfalls angeführte Möglichkeit der Investition zur lukrativen Weiterveräußerung sei ebenfalls nicht geplant gewesen und widerspreche auch der Sinnhaftigkeit der tatsächlich vorgenommenen Investitionen. Hätten die Liegenschaftseigentümer den Ankauf mit dem Ziel der lukrativen Weiterveräußerung vorgenommen, so hätten sie jedenfalls die getätigten Investitionen nicht vorgenommen, sondern hätten nur billige Verschönerungsarbeiten in Auftrag gegeben. Es bedürfe keinen besonderen Ausführungen, dass die Investitionen im Umfang von immerhin S 828.955,00 für den Fall der Weiterveräußerung verloren seien, weil kein Käufer den Wert des desolaten Gebäudes um diese Investitionen erhöht und einen entsprechend höheren Kaufpreis bezahlt hätte. Selbst wenn ein Käufer zu dem von dem Sachverständigen ermittelten Wert den Aufpreis leiste, der den getätigten Investitionen in Höhe von S 828.955,00 entspreche, so wäre damit für die Bw. ja nichts gewonnen, weil in diesem Falle eben kein Gewinn aus der Investition erzielt worden sei, sondern lediglich der Ersatz der bereits getätigten Aufwendungen lukriert worden wäre. Es scheide daher die Vermutung, dass die Investitionen in Erwartung einer lukrativen Weiterveräußerung getätigt wurden, ebenfalls aus.

f) Die weitere Vermutung, dass die Investitionen einer gewerblichen Tätigkeit gedient hätten, sei durch nichts begründet und durch die Art der getätigten Investitionen in das vorhandene Gebäude in keiner Weise gerechtfertigt. Die Absicht, eine gewerbliche Tätigkeit in dem Kaufobjekt zu entfalten, sei niemals vorgelegen. Weder ein Verkaufslokal noch ein Büro habe unter diesem Standort Aussicht auf Erfolg, müsse doch bedacht werden, dass die örtliche Lage in einer reinen Wohngegend relativ versteckt liege und Ortsunkundigen die Zufahrt erschwert sei.

g) Zusammenfassend sei daher auszuführen, dass die getätigten Investitionen ihrer Art und ihrem Umfang nach und gemäß der vorliegenden Dringlichkeit ausschließlich auf die beabsichtigte künftige Vermietung hinweisen würde und daher sehr wohl ein erkennbarer Zusammenhang mit der zukünftigen Einkunftsquelle nachgewiesen sei. Die Tatsache,

dass nach Übernahme des Objektes T (T), durch die Bw. im Jahr 1997 empfindliche finanzielle Schwierigkeiten aufgetreten seien, die eine Strukturverbesserung durch den Verkauf der berufsgegenständlichen Liegenschaftsanteile in B erfordert hätten, vermöge nichts daran zu ändern, dass im Zeitpunkt der Vornahme der Investitionen jedenfalls die Absicht der künftigen Vermietung vorgelegen sei. Die genannten wirtschaftlichen Schwierigkeiten hätten nach und nach dazu geführt, dass das berufsgegenständliche Objekt nicht mehr habe gehalten werden können. Dies sei jedenfalls im Zeitpunkt der Aufwendungen in dieses Objekt nicht absehbar gewesen und könne nicht zur Widerlegung der Absicht der künftigen Vermietung dienen. Die Absicht der künftigen Vermietung werde im Übrigen nach dem Brand im Jahre 1999 von der nunmehrigen Eigentümerin in abgeänderter Form weiterverfolgt.

III a) Im Sinne der LVO sei daher davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall sehr wohl an Hand objektiver Umstände die Absicht der künftigen Vermietung nachvollziehbar sei. Die Ursachen, auf Grund derer im verfahrensrelevanten Zeitraum noch kein Gewinn angesprochen werden könne, würden einerseits in den Vereinbarungen der Bw. mit den Wohnungsberechtigten [Verkäuferin und frühere Eigentümerin] und deren Tochter liegen. Im Sinne der LVO manifestiere sich in der Betätigung der Bw. ein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen. Es könne in B, wie bereits ausgeführt, eine Vermietung nur angeboten werden, wenn das entsprechende Mietobjekt den Anforderungen entspreche. Möge es in anderen Gemeinden möglich sein, auch völlig desolate Gebäudeteile der Vermietung und der möglichen Selbstreparatur durch den Mieter anzubieten, so sei dies beim gegenständlichen Mietobjekt jedenfalls auszuschließen. Im Sinne der LVO sei bei entgeltlicher Gebäudeüberlassung kein Anlaufzeitraum anzusetzen, der Sinn liege darin, dass der im Gesetz vorgesehene Zeitraum für den Anlaufzeitraum bei Gebäudeüberlassung nicht passend sei. Der vom Gesetz geforderte "absehbare Zeitraum" sei mit 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) anzusetzen. Im gegenständlichen Falle hätten die Bw. zur Zeit der getätigten Investitionen sehr wohl davon ausgehen dürfen, dass der absehbare Zeitraum auch ihnen zu Gute komme und sei auch aus diesem Grunde sehr wohl vom Vorliegen einer Einkunftsquelle und nicht von einer Liebhaberei auszugehen.

b) [Wie] die Berechnung zeige, sei in einem weit kürzeren Zeitraum als dem "absehbaren Zeitraum" ein relevanter Gewinn sehr wohl zu erzielen gewesen. Die Tatbestandsvoraussetzung der "objektiven Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gewinnes" liege bei den verfahrensgegenständlichen Betätigungen der Bw. jedenfalls vor. Wie die beigelegten Aufstellungen über die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Kanzleigemeinschaft zeige, seien nach Durchführung der Tätigkeiten unerwartete Umstände eingetreten, die die Fortführung

des Projektes unmöglich gemacht hätten. Wäre die Liegenschaft nicht verkauft worden, so hätte dies unweigerlich größte finanzielle Probleme mit nicht absehbaren Konsequenzen für die Rechtsanwaltskanzlei nach sich gezogen. Es seien daher ausschließlich die eingetretenen Unwägbarkeiten verantwortlich dafür, dass letztendlich die künftige Vermietung habe unterbleiben müssen und die unvorhergesehenen Verluste daher als Unwägbarkeiten der Beurteilung der Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich seien (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139). Selbst die Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes zeige nach der Kriterienprüfung des § 2 Abs. 1 LVO, dass ein Gesamtgewinn jedenfalls innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu erwarten gewesen sei und die Beendigung vor Erzielen des Gesamterfolges ausschließlich auf Unwägbarkeiten zurückzuführen sei. Keinesfalls könne davon ausgegangen werden, dass die Beendigung auf private Motive zurückzuführen gewesen sei.

c) Die Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO zeige, dass einerseits die Verluste ausschließlich darauf zurückzuführen seien, dass vertragliche Bindungen zu der Verkäuferin und deren Tochter bestanden hätten, also Umstände, die von außen eingewirkt hätten, andererseits die lange Dauer des Bewilligungsverfahrens für den Zubau des Behindertenappartements andere Investitionen und Planungen gar nicht ermöglicht habe und dadurch eine konkrete Vermietung nicht habe angeboten werden können. Bei den vorgenommenen Maßnahmen würde marktgerechtes Verhalten vorliegen und sei letztendlich die Tätigkeit ausdrücklich nur zur Verbesserung der Ertragslage bzw. Ermöglichung des wirtschaftlichen Überlebens vorgenommen worden. Auch dies spreche gegen die von der Behörde angenommene Liebhaberei.

IV) Unzulässig sei es, zum Nachteil der Bw., aus dem zur Verfügung stehenden absehbaren Zeitraum nach Beginn der zielgerichteten Investitionen einen abgeschlossenen Zeitraum zu entnehmen, die Kriterienprüfung nicht vorzunehmen und im abgeschlossenen Zeitraum die Gewinnerzielung zu fordern, ohne die Umstände, die für das Verhalten der Bw. maßgebend gewesen seien, heranzuziehen. Das positive steuerliche Gesamtergebnis müsse innerhalb des absehbaren Zeitraumes erzielbar sein, nicht im abgeschlossenen Zeitraum bereits vorliegen. Die Betrachtungsweise über den absehbaren Zeitraum habe den Sinn, die Investitionen zu beginnen und während des absehbaren Zeitraumes die Gewinnerzielung tatsächlich zu ermöglichen. Das Heranziehen des abgeschlossenen Zeitraumes statt des absehbaren Zeitraumes unter den gleichen Erfordernissen der Gewinnerzielung sei unzulässig und müsse zu unrichtigen und unbilligen Ergebnissen führen (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171 (verst. Senat), VwGH 24.6.1999, 97/15/0082, VwGH 23.3.2000, 97/15/0009).

V) Es sei zu berücksichtigen, dass die Investitionen in das berufsgegenständliche Objekt in dem kurzen abgeschlossenen Zeitraum der Jahre 1995 bis 1998 im Umfang von immerhin S 828.955,00 sehr erheblich seien, der absehbare Zeitraum mindestens 20 Jahre betroffen hätte, und laut der Prognoserechnung bereits im Jahr 2002 ein Gewinn zu erzielen gewesen wäre. Weiters sei die ursprüngliche Absicht der künftigen Vermietung ausschließlich durch Unwägbarkeiten verhindert worden. Die Beurteilung in der Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2002 sei unrichtig.

Dem Vorlageantrag liegen ua. folgende Beilagen bei (Konvolut Bw. Beilagen zum Vorlageantrag, Seite 89ff, vgl. Hinweis auf der letzten Seite des Vorlageantrages Akt 1998 Seite 73):

Beilage /.11, undatierte handschriftliche Aufstellung "Absicht zu vermieten":

		m ²
"Souterrain:	2 Garconnieren	47
		35
Dachgeschoss:	Kleinwohnung	56
	Garc.	38
Erdgeschoss:	2 Wohnungen	78
		43
		297

Nach Ableben Mutter und Übersiedlung Tochter in WE unterhalb Veranda gehbehindertengerecht (Bauzeit 1998 bis 1999), Renovierungskosten durchschnittlich S 5.000,00 bis S 8.000,00 (2000 bis 2001), kalkuliert mit S 6.000,00 x 297 m² = gerundet S 1,780.000,00, hievon durchschnittlich 7% Zinsen (dzt 6,5% - Zuschuss 5% von 1/2 Kapital) = - S 125.000,00 – S 38.000,00 Zuschuss, Errichtungskosten Garc. gehbehindertengerecht gerundet S 1,500.000,00 (lt. Kaufvertrag), Investitionen für Dach, Heizung, Elektr., Spengler, Balkon gerundet S 1,500.000,00, ergibt in Summe gerundet S 220.000,00 Zinsen p. a. (verrechnet 1995 bis 1997), Afa 1,5% vom Bauwert incl. Renovierungskosten (Basis S 4,780.000,00) – S 71.000,00, Instandhaltungskosten 0,6% von S 4,780.000,00 = gerundet S 28.000,00

Ergibt somit:	S	S
Mietertrag 297 m ² x 130 =	"38.612,00" x 12 ohne MwSt	463.000,00
[Anmerkung. mathematisch richtig: S 38.610,00]		
BK 20 x 297 x 12 =	71.280,00	71.000,00
Zinsen Renovierung - 5% Zuschuss		-88.000,00
Invest. Err. Zi		-220.000,00
BK Garc. Gehbehinderte		-8.000,00
Afa		-71.000,00
Instandhaltung		-28.000,00
erzielbar ab 2002 theoretisch		119.000,00"

Diese handschriftliche Aufstellung "Absicht zu vermieten" findet sich auch in den Dauerbelegen Seite 9.

Beilage ./12, Excel-Tabelle "Kredite und Mietenkonten 1998 Vermietung und Verpachtung":

Kredit Kontonr.	Vertragsumme S	Rate S	Saldo 31.12.1998 S	Zinsen 1998 S
...936	1.500.000,00	8.800,00	-1.524.590,51	87.183,70
...944	150.000,00	8.800,00	-1.524.825,31	87.403,88
...302		26.900,00	-3.442.988,30	214.780,63
...102	2.500.000,00	17.755,00	-1.994.302,84	146.791,57
...301		1.974,00	-221.609,85	16.312,16
...101	250.000,00	12.750,00	-1.420.842,36	104.581,97
...301		7.079,00	-795.062,33	58.521,24
...101	1.250.000,00	7.942,70	-1.250.000,00	95.312,52
...600	Rahmen 400.000,00	Mietkonto	12.205,81	8.787,79
		92.000,70	"12.186.427,31"	819.675,46
[Anmerkung: mathematisch richtig:			- S 12.162.015,69]	
Differenz Vorjahr (Verminderung)			-509.013,70	-39.633,93
Kredite B				
LBL		14.821,00	-1.250.099,88	110.887,88
LBS		14.821,00	-1.262.600,82	110.584,82
			-2.512.700,70	221.472,70
Differenz Vorjahr (Verminderung)			-119.519,30	11.041,30

Beilage ./13, Excel-Tabelle "Kredite und Girokonten 1998 Kanzleibuchhaltung":

Kredit Kontonr.	Kontorahmen S	Rate S	Saldo 31.12.1998 S	Zinsen 1998 S
...787	1.000.000,00		-2.854.883,62	173.224,71
...459	150.000,00		-1.610.712,08	116.628,00
...400	500.000,00		-289.038,53	32.935,21
...100	250.000,00		-262.315,93	33.425,78
...979	1.000.000,00	12.284,00	-562.232,27	47.282,94
...021			-405.571,02	27.562,47
...770			-204.920,25	18.303,00
...101	1.700.000,00	8.300,00	-932.956,87	99.440,27
...102	1.700.000,00	22.231,00	-584.949,90	40.009,09
...404			-8.021,08	6.448,42
...401	neu 1998 640.000,00	8.543,00	-587.242,45	23.373,45
			-8.302.844,00	618.633,34

Mit Schreiben vom 30. Jänner 2003 stellten die Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

d) Mündliche Berufungsverhandlung

In der in 17. März 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Bw. ihr bisheriges Vorbringen.

Dr. L führte im Wesentlichen ergänzend aus, er habe ein Einfamilienhaus in R (R) und Dr. S ein Haus in S (S) gehabt, sodass von beiden Bw., die somit ihren Lebensmittelpunkt nicht in B gehabt hätten, niemals beabsichtigt gewesen wäre, das Haus in B zu bewohnen, sondern dieses - ebenso wie das in N erworbene und sanierte Objekt - als Zuluße zur Pension bzw. zur private Vorsorge und daher stets als Vermietungsobjekt gedacht gewesen sei. Das Haus sei

zwar günstig zu erwerben, aber sehr aufwendig herzurichten gewesen. Die Bw. hätten aber keinen Zeitdruck gesehen, da beide nicht dort wohnen wollten.

Zum Kauf des Hauses in B sei es dadurch gekommen, dass er mit der - später beim Brand verstorbenen - Tochter der Liegenschaftseigentümerin in die Volksschule gegangen und seit Jugendtagen befreundet gewesen sei, die Familie daher seit dieser Zeit gekannt habe. Er habe auch die Mutter (Verkäuferin) in seiner Konzipientenzeit in mehreren Rechtsstreitigkeiten vertreten. Die Tochter, welche nach einer Gehirnblutung halbseitig gelähmt gewesen sei, habe dann im Pflegeheim in B gelebt und mehrfach mit Selbstmord gedroht, weil sie die Situation dort nicht verkraftet habe. Sie habe aber von der Bezirkshauptmannschaft nur dann die Erlaubnis zum Verlassen des Pflegeheimes erhalten, wenn ihr eine adäquate behinderten-gerechte Wohnung zur Verfügung stehe. So sei der Plan entstanden, im Haus der Mutter eine behindertengerechte Wohnung einzurichten, um die Tochter aus dem Pflegeheim zu bekommen und damit deren Selbstmord zu verhindern. Das habe natürlich finanziert werden müssen.

Der Kaufpreis von 1,5 Mio S sei durch Verhandlung zu Stande gekommen, wobei aber auch die Bemühungen, die man der Tochter der Verkäuferin zukommen habe lassen, berücksichtigt worden seien. Die Verkäuferin sei froh gewesen, dass sich jemand um ihre Tochter kümmere und sei daher bereit gewesen, auch einen günstigen Kaufpreis zu akzeptieren. Es habe ein Treuhandkonto für den Kaufpreis gegeben, vom dem jene Aufwendungen, die von der Verkäuferin zu zahlen waren, bestritten worden seien.

Zu dem laut Kaufvertrag der Verkäuferin eingeräumten lebenslänglichen Wohnrecht für das gesamte Haus und den Garten hielt Dr. L fest, dass eine Vermietung erst nach dem Tod der Verkäuferin möglich gewesen wäre. Die in das Haus gemachten Investitionen seien gemacht worden, um es für die Verkäuferin bequemer zu machen, gleichzeitig seien es aber Investitionen gewesen, die auch bei der künftigen Vermietung genützt hätten werden können. Die durchgeführten Sanierungsarbeiten - wie beispielsweise die Erneuerung der Elektroleitungen, der Wasserinstallation, die Dach- und Zimmermannsarbeiten etc - seien daher nicht nur der Verkäuferin zugute gekommen, sondern seien - für die Zeit nach deren Ableben - bereits für die Vermietung gemacht worden. Hätte die Verkäuferin noch 10 Jahre gelebt, so hätten die Bw. in dieser Zeit alles getan, damit das Haus nicht verfallende, weiters wäre - entsprechend den finanziellen Möglichkeiten - langsam ein bisschen etwas gemacht worden. Erst nach dem Ableben der 1912 geborenen Verkäuferin und der Übersiedlung der Tochter in das Behinderten-apartement, hätten die Bw. einen Generalsanierungsplan benötigt bzw. wäre eine Gesamtkalkulation, die normalerweise schon in Anfang gemacht werde, unter Bedachtnahme darauf angestellt worden, was sich die Bw. an Investitionen leisten könnten bzw. was an Miete aus

dem Objekt zu erzielen wäre. Die Art, wie man das Gebäude zum Vermieten herrichte und welche Wohnungen man machen werde, sei eine Frage des finanziellen Aufwandes gewesen. Die Kalkulation, was man hineinstecke und was man dann als Miete lukrieren könne, sei gerade in der Phase der Planung gewesen, als das Haus abgebrannt sei.

Zu den Verzögerungen der Bauverfahren sei es einerseits durch die (Anm.: von Dr. L. ausführlich geschilderten) Auflagen der Baubehörde gekommen. So habe man etwa vor Errichtung des Appartements die alte Veranda nicht einfach wegreißen können, sondern die Baubehörde habe darauf bestanden, dass diese mit Eisentraversen gestützt werde, was natürlich mit einem unglaublichen Aufwand verbunden gewesen sei. Andererseits habe aber auch die Tochter, die nach dem Tod ihrer Mutter in deren Wohnung im Erdgeschoß gewohnt habe, durch die Äußerung von Zusatzwünschen den Umzug in das Behindertenappartement unter der Veranda hinausgezögert. Das Appartement sei kurz vor der Fertigstellung gewesen, als das Haus dann abbrannte.

Dr. S brachte im Wesentlichen vor, dass bis 1999 relativ viel saniert worden sei. Die bereits geleisteten Vorarbeiten wären zu beachten, es seien bereits alle „groben“ Arbeiten – wie etwa der Bau des Kanals, die Sanierung des Daches, der Einbau der Heizung etc. - durchgeführt worden, es wären nur mehr die Innenarbeiten, wie Ausgestaltung des Bades etc. erforderlich gewesen und damit alle Voraussetzungen für die Vermietung geschaffen worden. Im Obergeschoß sei das Dach fertig gewesen, es seien die Leitungen hinaufgelegt worden, ebenso auch die Zentralheizung.

Das Objekt in B, wo die Mieten relativ hoch seien, sei ein Ertragsobjekt gewesen und Dr. S sei der Meinung gewesen, dass – wenngleich vorübergehend bzw. kurzfristig kein Ertrag zu erzielen werde - es langfristig gut zu verwerten, vor allem nach der Sanierung gut zu vermieten sei.

Außerdem habe eine Betriebsprüfung stattgefunden und seien dabei die von den Bw. geltend gemachten Aufwände und Vorsteuern anerkannt worden.

Die **Finanzamtsvertreterin** wies darauf hin, dass aufgrund des Vorbringens der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung in erster Linie die Versorgung der Verkäuferin und ihrer Tochter Anlass für den Kauf der Liegenschaft gewesen sei. Aus dem Verhalten der Bw. könne man jedenfalls nicht ableiten, dass bereits 1995 wirklich eine Absicht vorhanden gewesen wäre, das Objekt zu vermieten. Im Steuerrecht reiche die Behauptung, man beabsichtige in 10-15 Jahren zu vermieten, nicht aus. Man könne daher nicht im Jahr 1995 sagen, man vermiete eventuell ab 2005.

Dr. L hielt diesen Ausführungen entgegen, dass es nicht möglich sei, konkret an potentielle Mieter heranzutreten, solange ungewiss sei, ab wann die Vermietung beginnen solle. Es habe die Absicht bestanden zu vermieten, man habe nur nicht gewusst ab wann, weil dies eben von biologischen Voraussetzungen abhängig gewesen sei. Wenn man eine Mietwohnung anbiete, müsse man zumindest einen Plan oder eine Ausstattung zeigen können bzw. die Mietkosten beziffern. Dies sei alles zu früh gewesen und sei dann das Mietobjekt leider durch höhere Gewalt untergegangen. Durch den Brand seien dann so hohe finanzielle Aufwendungen notwendig geworden und hätten sich zudem auch massive Verpflichtungen in der Kanzlei ergeben, was insgesamt nicht mehr zu bedienen gewesen sei. Der Verkauf sei daher wirtschaftlich notwendig geworden und habe zuerst Dr. S seine Liegenschaftshälfte an die Gattin (Anm.: des Dr. L) verkauft.

Dr. S. führte ergänzend aus, wesentlich sei, dass das Objekt immer nur für die Vermietung vorgesehen worden sei, was auch steuerlich so erklärt und hinsichtlich Umsatzsteuer auch vom Finanzamt N überprüft worden sei. Der Verkauf sei wegen finanzieller Notwendigkeit erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die ursprüngliche Eigentümerin (geboren 1912) verkaufte mit Vertrag vom 9. Jänner 1995 (Dauerbelege Seite 8 und 17ff; Beilage ./1 zum Vorlageantrag, Seite 1ff) die berufsgegenständliche Liegenschaft samt Gebäude um S 1,500.000,00, wobei die beiden Bw. jeweils Hälteeigentümer wurden. Laut Vertrag Punkt III hatte die Verkäuferin auf Lebenszeit das höchstpersönliche Recht, das "gesamte übrige Haus" sowie den Garten unentgeltlich zu bewohnen und hatte lediglich die mit der Benützung des Hauses verbundenen Kosten wie Strom, Wasser, Gas, Müll, Kanal, Heizung zu tragen. Die mit der Erhaltung des Hauses verbundenen Kosten hatten die beiden Bw. zur Gänze zu tragen. Dieses Recht der Verkäuferin war erstrangig grundbücherlich sicherzustellen. Weiters erhielt die Verkäuferin das Recht, unter der gartenseitigen Veranda eine Kleinwohnung mit 37 m² zu errichten und die Bw. verpflichteten sich, nach Errichtung dieser Wohnung der körperlich behinderten Tochter der Verkäuferin (geboren 1947), das höchstpersönliche lebenslange unentgeltliche Wohnungsrecht an dieser Wohnung einzuräumen und überdies auf Lebenszeit der Tochter die Betriebskosten der Wohnung, nämlich Heizung, Strom, Wasser, Müllbeseitigung und Kanal zu tragen. Diese Rechte waren nach den Rechten der Verkäuferin grundbücherlich sicherzustellen. Laut Kaufvertrag waren die Bw. verpflichtet, die Liegenschaft gemäß eines

Bescheides des Bürgermeisters vom 17. März 1993 zu räumen. Die Übergabe der Liegenschaft erfolgte bei Vertragsunterfertigung in 9. Jänner 1995 (Vertrag Punkt IV).

Mit dem genannten Bescheid vom 17. März 1993 (Beilage ./3 zum Vorlageantrag, Seite 52ff) schrieb die Stadtgemeinde der Verkäuferin aus feuerpolizeilichen Gründen die Räumung von brennbarem Gerümpel vor.

Dr. L und Dr. S nahmen jeder für sich mit Kreditvertrag vom 9. Mai 1995 (Dauerbelege Seite 24ff) einen Kredit über jeweils S 1,500.000,00 mit Laufzeit bis 15. Mai 2010 mit Hypothek auf die berufsgegenständliche Liegenschaft zum Betrag von je S 1,800.000,00 auf.

Aus dem Bauakt der Stadtgemeinde und dem als Beilagesammlung dem Vorlageantrag angeschlossenen Konvolut ergibt sich:

Der Einreichplan der (ua.) P-GmbH (P-GmbH) für die Umbauarbeiten zum Behindertenappartement 37 m² unter der Holzveranda stammt vom 16. Februar 1995 (siehe auch Beilage ./8 zum Vorlageantrag, Seite 69ff). Als Grundeigentümer und Bauwerber ist im Einreichplan die Verkäuferin angegeben. Mit Schreiben vom 28. Februar 1995 (Kopien Bauakt Seite 3a) stellte die P-GmbH, ein Unternehmen, das sich mit Vollwärmeschutzsystemen, Baustoff- und Bauchemie, Putze, Farben und Malerei beschäftigt, beim Stadtbauamt ein Bauansuchen und den Antrag auf Anberaumung einer Bauverhandlung für die Errichtung eines Behindertenappartements im berufsgegenständlichen Haus. Als "Bevollmächtigter für den Bauwerber" ist Dr. L mit der Adresse seiner Rechtsanwaltskanzlei in N angegeben. Mit Schreiben zur Aktenzahl B [...] 1995 (Bauakt Seite 5a f) teilte das Stadtbauamt der P-GmbH dazu mit, dass neben planlichen Mängeln und Fehlern in der Schreibweise der Adresse des Bauvorhabens das Ansuchen nicht von der Bauwerberin, der Verkäuferin der Liegenschaft, gestellt wurde und weder von dieser noch vom angegebenen Vertreter Dr. L eine Vollmacht vorliegt. Das Stadtbauamt wies darauf hin, dass Dr. L selbst sich mit dem Bauvorhaben nicht identifiziert hat. Der P-GmbH wurde aufgetragen, die ua. Planungsbefugnis der namentlich genannten Person nachzuweisen, die das Bauansuchen unterschrieb. Auf Grund mangelhaft ausgeführter Pläne konnte das Bauvorhaben schwer beurteilt werden. Das Stadtbauamt gab detaillierte Aufträge zur Mängelbehebung und Vorlage von Zustimmungserklärungen und Vollmachten bis zum 31. März 1995, andernfalls der Antrag nicht berücksichtigt werden könnte. Laut Bauakt wurde diesem Schreiben nicht entsprochen.

Mit Schreiben vom 13. Juni 1995 (Beilage ./9 zum Vorlageantrag, Seite 73) stellte nunmehr die M-GmbH (M-GmbH) beim Stadtbauamt ein neuerliches Ansuchen um Erteilung einer Baubewilligung für die Verkäuferin in berufsgegenständlichen Grundstück. Laut Baubeschreibung (Bauakt Seite 8ff) handelte es sich um den Einbau einer Kleinwohnung in

das bestehende Wohnhaus im Erdgeschoss unter der Veranda. Die Baubeschreibung (vgl. auch Auszüge davon in den Beilagen zum Vorlageantrag, Seite 75ff) und der neue Einreichplan mit Eingangsstempel 16. Juni 1995 sind von der Verkäuferin als Bauwerberin und den beiden Bw. als Grundeigentümer unterfertigt (Bauakt Seite 10). Einem Vermerk des Stadtbauamtes betreffend Vorprüfung für die mündliche (Bau)Verhandlung vom 30. Oktober 1995 (Bauakt Seite 44) ist zu entnehmen, dass ua. die Baubeschreibung, die Baustatik vor Baubeginn, Angaben über die Beheizungsart und Abstellplätze für die zusätzliche Wohneinheit fehlten. Einem weiteren Vermerk des Stadtbauamtes über bisher vorgelegte Anträge und Beilagen (Bauakt Seite 45) ist zu entnehmen, dass das Bauansuchen vom 13. Juni 1995 durch Vorlage des statischen Nachweises in 28. Juni 1995 und weiterer geänderter bzw. ergänzter Einreichunterlagen in 9., 21. August und 26. September 1995 ersetzt wurde. Mit Schreiben vom 17. November 1995 (Bauakt Seite 46) übersendete die M-GmbH dem Stadtbauamt für das Bauvorhaben "Umbau Villa [der Verkäuferin]" neuerlich geänderte Einreichpläne. Einem Aktenvermerk des Stadtbauamtes vom 7. Dezember 1995 (Bauakt Seite 47) ist zu entnehmen, dass eine Vollmacht für den Bewilligungswerber mit genauen Angaben, wer nunmehr als Bewilligungswerber aufscheinen soll, nämlich die Verkäuferin oder die Rechtsanwälte Dr. L und Dr. S [die beiden Bw.], noch geklärt bzw. erbracht werden muss. Laut Aktenvermerk sollte ein Vertreter des Bauunternehmens den Bauwerbern übermitteln, dass die Unterschriftleistung vor Ausstellung der Bewilligung zu erbringen ist. Mit Schreiben vom 7. Dezember 1995 (Bauakt Seite 48) teilte das Stadtbauamt der Verkäuferin zu Handen der beiden Bw. mit, dass es trotz unvollständiger und mangelhafter Beilagen des Bauansuchens in 30. Oktober 1995 eine Bauverhandlung an Ort und Stelle durchgeführt hatte. Nach weiteren Ergänzungen der Einreichpläne in 21. November 1995 musste das Stadtbauamt feststellen dass noch weitere angeführte Mängel bestanden, nämlich: Vergebührung, keine Vollmacht der Bauwerberin (der Verkäuferin) für die Antragstellerin M-GmbH, fehlende Unterfertigung der bauphysikalischen Nachweise, fehlende Unterschrift von Bauwerber und Grundeigentümer auf den Baubeschreibungen, die statische Berechnung lag nur in Kopie vor, verschiedene Werte beim bauphysikalischen Nachweis der Decke, der Einreichplan enthielt nur mangelhafte Angaben über Maße, der Regenwasserkanal war nicht eingezeichnet, im Einreichplan fehlten der Rauchfang, der Zählerblock für die Gasleitung war zu klein bemessen, bei allen Schächten fehlten Maßangaben, die Zufahrten waren nicht gegeben. Das Stadtbauamt wies darauf hin, dass diese Mängel und Ungereimtheiten Dr. L im Telefongespräch in 29. November 1995 mitgeteilt wurden und dieser Abhilfe bzw. Ergänzung zusagte. Da jedoch keine Ergänzung oder Nachreichung von Unterlagen erfolgte, setzte das Stadtbauamt eine letzte Frist bis 15. Dezember 1995. Daraufhin stellten die beiden Bw. mit Schreiben vom 14. Dezember 1995 (Bauakt Seite 49)

einen Antrag auf Fristverlängerung bis zum 22. Dezember 1995, mit der Begründung, dass "durch die derzeitige Wetterlage eine Vorsprache in Stadtbauamt noch nicht möglich" gewesen sei.

Am 2. März 1996 verstarb nach Angaben der Bw. die Verkäuferin der berufungsgegenständlichen Liegenschaft.

Laut Aktenvermerk des Stadtbauamtes vom 26. April 1996 (Bauakt Seite 58) brachte Dr. L in selben Tag die fehlenden Unterschriften auf den Antragsbeilagen im Stadtbauamt und die fehlenden Stempelmarken nach. Weiters teilte Dr. L mit, dass die Verkäuferin in der Zwischenzeit verstorben ist. Dr. L beantragte, dass er und Dr. S "als Rechtsnachfolger" in das Baubewilligungsverfahren eintreten. Einem weiteren Aktenvermerk des Stadtbauamtes vom 15. Mai 1996 (Bauakt Seite 58a) ist zu entnehmen, dass nunmehr die Antragsbeilagen ordnungsgemäß ergänzt, die erforderlichen Unterschriften erbracht wurden und gegen die Ausfertigung des Baubescheides nunmehr keine Bedenken bestanden.

Mit Bescheid vom 15. Mai 1996 (Bauakt Seite 51ff), gerichtet an die beiden Bw., erteilte das Stadtbauamt schließlich die Baubewilligung zur Errichtung des Behindertenappartements (siehe auch Beilage ./7 zum Vorlageantrag, Seite 63ff).

Mit Kaufvertrag vom 17. März 1999 verkaufte Dr. S seinen Hälfteanteil an die Ehefrau von Dr. L. um S 2,442.000,00 (offenes Grundbuch, Aktenvermerk des FAes vom 15. Dezember 2000, Dauerbelege Seite 5).

Dr. L ließ in 21. Mai 1999 durch einen allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für Hochbau, Liegenschaftsschätzung und Wohnungseigentum ein Gutachten über den Verkehrswert der berufungsgegenständlichen Liegenschaft zum Jänner 1995 erstellen (Beilage ./2 zum Vorlageantrag):

Gutachten:	S
Verkehrswert ohne Berücksichtigung von Lasten	2.191.000,00
abzüglich Barwert Wohnrecht [Verkäufern]	-571.000,00
abzüglich Barwert Benützungskosten Kleinwohnung [Tochter]	-132.400,00
abzüglich Barwert Nutzungseinschränkung [Verbauung Behindertenwohnung]	-143.900,00
	<u>1.343.700,00</u>
"Verkehrswert Jänner 1995" gerundet	1.344.000,00

Die Begehung zur Gutachtenserstellung fand in 30. April 1999 unter Beisein von Dr. L statt. Dem Gutachten ist zu entnehmen, dass das zwischen 1892 und 1898 im Villenstil errichtete Gebäude aus Keller, Erdgeschoss und teilweise ausgebautem Dachgeschoss bestand. Eine Freistiegenanlage wies zum Teil gebrochene Stufen auf und zum Teil lag eine Stufe hohl, sodass die Gehsicherheit nicht mehr gewährleistet war. Die Zimmer wiesen erhebliche Mängel im Bereich des Bretterbodens auf. Eine Holzveranda war in Dach nur mit Pappe eingedeckt.

Die Schwellen der Veranda waren durch Destruktionsfäule dezimiert. Ein Klosett war über eine ramponierte Tür ohne Drücker begehbar. Die Holztüren waren sehr stark abgenutzt, die hundertjährigen Fenster des Hauses befanden sich in nahezu unbrauchbarem Zustand. Im Dachgeschoss ließ Fleckenbildung auf ein durch längere Zeit erfolgtes Eindringen von Feuchtigkeit schließen. In den Ichen des Dachausbaues waren Undichtheiten zu erkennen, die zur Zerstörung von Holzteilen geführt hatten. Freiliegende Holzteile zeigten Dekonstruktionsfäule auf. Der Keller war durch eindringende Feuchtigkeit sehr belastet. In der ehemaligen Hausmeisterwohnung waren Abdämpfungsflecken eindringender Feuchtigkeit bis knapp unter die Decke zu erkennen. Die elektrische Installation im Keller war vollkommen devastiert. Die Türlstücke im Keller zeigten ernste Mängel durch Feuchtigkeit auf. Die hohe Luftfeuchtigkeit ließ das Vorhandensein von Holz zerstörenden Pilzen befürchten. Der Sachverständige schätzte im Gutachten Seite 30 selbst unter Beachtung der bereits durchgeführten Reparaturen den allgemeinen Zustand des Gebäudes auf Grund von Alter und Vernachlässigung als besonders schlecht ein.

Der Sachverständige vermerkte (teilweise nach Angaben von Dr. L) folgende Baumaßnahmen: Schaffung einer Regenwasseranlage, die das Niederschlagwasser in den Regenwasserkanal der Stadtgemeinde befördert (Gutachten Seite 5), Erneuerungen der Versorgungsleitungen für Wasser, Strom und Gas mit neuem Energiepfeiler an der Grundstücksgrenze (Seite 7), provisorischer elektrischer Verteiler (Seite 8), Renovierung Balkon in Dach zur Verhinderung des Eindringens der Niederschläge (Seite 22), nach dem Kauf 1995 angelegte Kanäle für Elektroinstallationen, Abwasser und Wasser (Seite 24), Kunststoffleitung und Wasseruhr im Keller (Seite 26), Errichtung einer Zentralheizungsanlage mit Kesselraum, Erneuerung Schutzdach über Hauseingang und Auswechseln der Verkleidung im Bereich bezeichneter Dachvorsprünge und Holzgerippekonstruktion des Turmes wegen eindringenden Niederschlagswasser (Seite 28f).

Den Ausführungen von Dr. L in der mündlichen Berufungsverhandlung zufolge lag der Grund für die Gutachtenserstellung im Vorwurf bzw. der Anzeige der früheren Sachwalterin der Verkäuferin bei der Rechtsanwaltskammer, wonach der Kaufpreis für die Liegenschaft zu billig gewesen wäre bzw. die Verkäuferin übervorteilt worden sei.

Am 12. Juni 1999 verstarb die Tochter der Verkäuferin beim Brand des Gebäudes (vgl. Zeitungsnotiz "Frau verbrannte hilflos").

Mit Kaufvertrag vom 16. Juni 1999 verkaufte Dr. L seinen Hälfteanteil ebenfalls an seine Ehefrau um S 1,500.000,00, weiters wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten von Dr. L vereinbart (offenes Grundbuch, Aktenvermerk des FAes vom 15. Dezember 2000, Dauerbelege Seite 5).

Am 23. November 1999 begann laut Auftrag der Ehefrau von Dr. L ein Bauunternehmen mit dem Abbruch des durch den Brand beschädigten Hauses (Abtragungsbeginnanzeige des Stadtbauamtes vom 24. November 1999, Bauakt Seite 60f). Mit Schreiben vom 9. Dezember 1999 (Bauakt Seite 65a) teilte das Bauunternehmen das Ende der Abbrucharbeiten mit. Die Ehefrau von Dr. L errichtete auf dem nunmehr ihr gehörenden Grundstück ein Wohnhaus mit Büroräumen (Baubewilligung vom 18. Oktober 2000, Auswechslungsplan vom 23. März 2005) und vermietet auf dem Grundstück Ferienwohnungen ("Feng-Shui-Haus", Internetabfrage "tiscover" vom 25. November 2005).

Aus den vom FA vorgelegten Akten ist ersichtlich, dass eine Mitarbeiterin in 16. November 1999 eine Abfrage zur Steuernummer von Dr. L durchführte (Dauerbelege Seite 12). Am 29. Februar und 9. Juni 2000 richtete das FA an die Hausgemeinschaft ("HG") der beiden Bw., zu Handen Dr. L, Erinnerungen zur Erbringung eines Fragebogens, vollständiger Erklärungen für die Jahre 1995 bis 1998 und anderer Unterlagen. Am 10. Juli 2000 sendete die damalige steuerliche Vertretung der Bw. an das FA ein FAX mit dem Deckblatt (Akt 1997 Seite 2) und der Aufstellung "Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Werbungskosten für das Kalenderjahr 1995" und "Anlagenentwicklung 1995" (Akt 1995 Seite 2f). Beide Aufstellungen sind zur nicht berufsgegenständlichen Umsatzsteuer beim Finanzamt N verfasst (dazu siehe weiter unten). Die Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften für die Jahre 1995 bis 1997 wurden von den Bw. erst in 10. August 2000, jene für 1998 in 17. August 2000 eingebracht. Laut Aktenvermerk des FAes vom 15. Dezember 2000 (Dauerbelege Seite 5) sprachen an diesem Tag Dr. L und seine Gattin beim FA vor. Anlässlich dieser Vorsprache wurden dem FA eine undatierte Aufstellung "Absicht zu vermieten" und skizzenhaften Eintragungen in alten Plänen (Dauerbelege Seite 9, 21 bis 23) vorgelegt.

Für die (nicht verfahrensgegenständliche) Umsatzsteuer war ein anderes Finanzamt, nämlich das damalige Finanzamt N zuständig. Von diesem Finanzamt wurden auch die Ergebnisse (Feststellung der Einkünfte und Umsatzsteuer) der in dortigen Ort betriebenen Rechtsanwaltskanzlei der Bw. sowie anderer, nicht berufsgegenständlicher Vermietungstätigkeiten, erfasst. In "Jahresabschlüssen" für die Jahre 1995 bis 1997 (die Abgabenerklärungen für 1995 wurden in 21. Jänner 1998 eingebracht) wurde betreffend der berufsgegenständlichen Liegenschaft dem Finanzamt N zur dortigen Steuernummer jeweils auf einer Seite eine "Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Werbungskosten" und "Anlagenentwicklung" vorgelegt. Kopien dieser Aufstellungen für die Jahre 1995 bis 1997 finden sich auch im berufsgegenständlichen Akt des FAes in B.

Dem Arbeitsbogen des Finanzamtes N betreffend eine abgabenbehördliche Prüfung der Rechtsanwaltskanzlei der beiden Bw. betreffend die Jahre 1996 bis 1998 liegt auf den Seiten 24ff ua. eine an die beiden Bw. mit der Adresse ihrer Rechtsanwaltskanzlei gerichtete Rechnung von Baumeister WS (WS) vom 22. Dezember 1997 über brutto S 125.946,00 betreffend Baumeisterarbeiten beim berufungsgegenständlichen Gebäude (Baustelle einrichten, Betonstreifenfundamente, Sockelmauerwerk, Rollierung, Unterlagsbeton, Kanalrohre und Fundamentdurchbruch, Sanierungsarbeiten im Heizraum) ein. Die Prüferin vermerkte handschriftlich, dass die Rechnung weder in der Buchhaltung der Rechtsanwaltskanzlei noch in der Vermietungstätigkeit der Bw. enthalten ist. Die Arbeiten wurden im Auftrag der Verkäuferin der Liegenschaft gemacht und als Fremdgeldrechnung behandelt. Weiters findet sich im zitierten Arbeitsbogen eine an die beiden Bw. mit der Adresse ihrer Rechtsanwaltskanzlei gerichtete Rechnung von Herrn A (A) vom 17. Februar 1998 über netto S 166.416,00 betreffend weiterer Arbeiten auf der berufungsgegenständlichen Liegenschaft (ua. Abmontieren Gartenzaun, Material verführen, Erdaushub für Zubau und unter Veranda, auch für Fundamente unter der Veranda, Abbrechen von Mauerwerk unter der Veranda, Deponiekosten). Eine offenbar dem Rechenwerk der Rechtsanwaltskanzlei entnommene Aufstellung "Ausgaben [Verkäuferin] 1998" (Arbeitsbogen Seite 28) enthält Geldbeträge für Selbstversicherung, Rundfunk, Telekom, weiters sonstige Barauslagen für Apotheke, Kissen und Lebensmittel in Summe von S 2.332,50, sowie 5 Positionen Bauvorhaben in Summe vom S 500.626,15, darin auch enthalten auch die beiden oa. Rechnungen von WS und A.

2. Rechtliche Beurteilung

Vorweg ist festzuhalten, dass es im vorliegenden Verfahren - entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid sowie in den Berufungen bzw. im Vorlageantrag - nicht um die steuerliche Beurteilung unter "Liebhabereigesichtspunkten", sondern allein um die Frage geht, ob in den Streitjahren die Absicht zur künftigen Einnahmenerzielung anhand objektiver Umstände feststellbar ist.

Werbungskosten (§ 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 erzielt. Für die steuerliche Berücksichtigung solcher Kosten (Vorwerbungskosten) reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, muss als klar erwiesen angesehen werden können. Dies gilt auch, wenn Objekte (wenn auch nur vorübergehend)

leer stehen. Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hat die Behörde in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096, mit zahlreichen Verweisen auf die Vorjudikatur, weiters VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013).

In dem zur Umsatzsteuer ergangenen aktuellen Erkenntnis 4.3.2009, 2006/15/0175, stellte der VwGH fest, dass der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür notwendigen Baubewilligungen für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung angesehen werden können (mit weiteren Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung des VwGH). Gleiches gilt laut VwGH, aaO, für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau oder die Errichtung. Solche Handlungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Umbau eines Gebäudes sind für sich allein für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft nicht ausschlaggebend. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht. Dabei ist auch in Erwägung zu ziehen, wenn sich das streitgegenständliche Objekt durch viele Jahre hindurch in einem nicht vermietbaren Zustand befunden hat.

Diese Grundsätze sind nach Ansicht des erkennenden Senats auch auf den Bereich der Einkommensteuer und das Vorliegen von (Vor)Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuwenden. Die bereits zitierten Erkenntnisse VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096, und 28.5.2008, 2008/15/0013, ergingen beide zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer.

Nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurde im berufsgegenständlichen Fall mit dem Bau von Wohnungen, die einer Vermietung dienen sollten, niemals begonnen.

Laut Beschreibung im Gutachten vom 21. Mai 1999 bestand das berufsgegenständliche Gebäude aus Keller, Erdgeschoss und Dachgeschoss. Dem Kaufvertrag vom 9. Jänner 1995 ist zu entnehmen, dass die Verkäuferin das (Zitat) "gesamte übrige Haus sowie den Garten" weiterhin bewohnen durfte. Dr. L gab über entsprechenden Vorhalt in der mündlichen Berufsungsverhandlung an, dass die Vermietung erst möglich gewesen wäre, wenn die Verkäuferin (diese war im Jahr 1995 83 Jahre alt) verstorben sei.

Die vorliegenden Bauansuchen bei der Stadtgemeinde betreffen einzig den Neubau eines Behindertenappartements (Kleinwohnung) für die Tochter der Verkäuferin im Kellergeschoss. Bauwerberin war zunächst die Verkäuferin, erst nach deren Tod erging die Baubewilligung an die beiden Bw. Laut Kaufvertrag lag das ausschließliche Wohnrecht über die Kleinwohnung bei der Tochter, damals 47 Jahre alt, und konnte daher diese Einheit keiner Vermietungstätigkeit der Bw. dienen.

Aus dem Wegräumen des Abfalls, der Schaffung einer Regenwasseranlage, den Abdichtungen gegen eindringendes Regenwasser, dem Errichten einer Heizungsanlage im Keller für das gesamte Gebäude, der Erneuerung von Versorgungsleitungen und dem Legen von Leitungen im Erdgeschoss und Obergeschoss sowie dem Ausmalen der Wohnung im Erdgeschoss im Zuge der Bauarbeiten für die Behindertenwohnung allein kann ohne Vorliegen weiterer Umstände nicht auf eine nach außen klar erkennbare Vermietungsabsicht der Bw. hinsichtlich erst zu errichtender Wohnungen geschlossen werden.

Dem von Dr. L in Auftrag gegeben Sachverständigengutachten ist zu entnehmen, dass das Gebäude im Zeitpunkt der Begehung in 30. April 1999 desolat und nicht vermietbar war.

Es wäre an den beiden Bw. gelegen gewesen, das Bauvorhaben betreffend das Behindertenapartment zügiger durchzuführen, zumal sie als Bevollmächtigte der Verkäuferin agierten und nach deren Tod in 2. März 1996 selbst in das Bauvorhaben eintraten und eine rasche Abwicklung auch im Interesse einer eigenen Vermietungstätigkeit gelegen wäre. Die festgestellten zahlreichen Mängel in den Bauansuchen (fehlende Unterschriften, Vollmachten und Befähigungsnachweise, mangelhafte Baupläne) führten zu einer Verzögerung zwischen dem (ersten) Bauansuchen vom 28. Februar 1995 und der Baubewilligung vom 15. Mai 1996 von über einem Jahr. Die Bauarbeiten selbst dauerten von 1996 bis 1999, dem Tag des Brandes, also weitere drei Jahre.

Auch ist aus den von den Bw. vorgelegten Unterlagen kein auf eine Vermietung gerichteter Entschluss zu entnehmen:

Im Kaufvertrag vom 9. Jänner 1995 ist eine beabsichtigte Vermietung der erworbenen Liegenschaft nicht genannt, die im Kaufvertrag gewährten Benützungsrechte der Verkäuferin und der Tochter sprechen überdies gegen eine Vermietungsmöglichkeit in absehbarer Zeit. Im Sachverständigengutachten vom 21. Mai 1999 ist eine (von den Bw. geplante) Vermietung nicht genannt. Die Rechnungen über die Müllentsorgung (Räumung des Grundstücks) aus dem Jahr 1995 enthalten ebenfalls keine Hinweise auf eine Vermietungsabsicht, da diese Arbeiten auch bei einer Eigennutzung oder einer Liegenschaftsverwertung durch Verkauf (entweder des bestehenden Zustandes zur Erzielung eines höheren Erlöses oder nach Errichtung von zu verkaufenden Eigentumswohnungen) durchzuführen gewesen wären. Im Kostenvoranschlag (Angebot) über einen Aufzug vom 17. Juli 1995 an Dr. S, gerichtet an die Adresse der damaligen gemeinsamen Rechtsanwaltskanzlei der beiden Bw. in N (Beilage ./10 zum Vorlageantrag, Seite 83ff) ist nicht einmal der Ort der Einrichtung genannt und kann somit nicht auf die berufungsgegenständliche Liegenschaft (und darüber hinaus auch nicht auf eine Nutzung zur Vermietung) geschlossen werden. Auch ist in diesem Kostenvoranschlag ebenfalls keine Vermietungsabsicht der Bw. angesprochen. Auf der handschriftliche

Aufstellung "Absicht zu vermieten" (Dauerbelege Seite 9 und Beilage ./11 zum Vorlageantrag, Seite 89) und den handschriftlichen Eintragungen über Flächengrößen und künftige Wohnungseinteilungen in den alten Hausplänen und im Bauplan über das Behindertenappartement (Dauerbelege Seite 21 bis 23) ist kein Datum der Anfertigung ersichtlich. Diese Unterlagen wurden erstmalig anlässlich der Vorsprache beim FA in 15. Dezember 2000, somit mehr als ein Jahr nach der Veräußerung der Liegenschaft durch die Bw. vorgelegt. In den Kreditverträgen (Dauerbelege Seite 24ff) ist eine beabsichtigte Vermietung gleichfalls nicht genannt ("Kreditzweck: Investitionskredit").

Die beiden Bw. setzten vor dem geplanten Einzug der Tochter in das Behindertenappartement keine erkennbaren Handlungen, aus denen eine Vermietungsabsicht betreffend das restliche Gebäude erkennbar gewesen wäre. So wäre es auch in der Phase der Errichtung der Behindertenwohnung in den berufsgegenständlichen Jahren 1995 bis 1998 möglich gewesen, gegenüber dritten Personen erkennbare Vorbereitungshandlungen zusetzen, bei denen die behinderte Tochter der Verkäuferin nicht gestört worden wäre, wie zB das Ausarbeiten von Konzepten für eine künftige Vermietung allenfalls unter Einbeziehung von Vermietungsexperten. Demgegenüber gab Dr. L in der Berufungsverhandlung an, dass die Bw. die Kalkulation zur Vermietung, die – wie von ihm eingeräumt wurde - normalerweise bei Beginn zu erstellen gewesen wäre, erst dann in Angriff genommen hätten, wenn die Tochter in das Behindertenappartement gezogen und die Verkäuferin verstorben wäre oder gesagt hätte, sie benötige die Wohnung im Obergeschoss nicht mehr. Tatsächlich wurden Unterlagen, wie die undatierte Aufstellung "Absicht zu vermieten" und die skizzenhaften Eintragungen in alten Plänen (Dauerbelege Seite 9, 21 bis 23) erst 2000 vorgelegt.

Dr. S gab an, seinen Liegenschaftsanteil in 17. März 1999 wegen finanzieller Schwierigkeiten verkauft zu haben. Da seinerseits keine Vorbereitungshandlungen betreffend eine beabsichtigte Vermietung aus den genannten Gründen festgestellt werden konnten, ist es unerheblich, ob diese Schwierigkeiten unerwartet aufgetreten sind.

Nach ihren eigenen Angaben wollten die Bw. der betagten Eigentümerin und ihrer behinderten Tochter helfen und diese bei der Verhinderung des Räumungsbescheides der Stadtgemeinde (Brandgefahr wegen Verschmutzung) und der Renovierung der Wohnung der Eigentümerin unter gleichzeitiger Errichtung eines Behindertenappartements für deren Tochter (beides auf Kosten der Eigentümerin) unterstützen. Aus dem festgestellten Verhalten der Bw. ist daher eher das persönliche Motiv zu erkennen, der damaligen Eigentümerin und der Tochter zu helfen als selbst in absehbarer Zeit eine Vermietungstätigkeit aufzunehmen. Wie bereits ausgeführt, standen jedenfalls die von den Bw. eingeräumten Benutzungsrechte der späteren Verkäuferin und ihrer Tochter einer Vermietung entgegen. Nach Angaben von Dr. L

in der Berufungsverhandlung hätten die Bw., hätte die Verkäuferin noch zehn Jahre gelebt, alles unternommen, damit das Haus nicht verfällt. Erst wenn die Tochter in die Behindertenwohnung eingezogen wäre, hätten die Bw. einen konkreten Generalsanierungsplan in Angriff genommen.

Auf eine Vermietungstätigkeit in absehbarer Zeit hätte schon bei Beginn, im Zeitpunkt des Liegenschaftskaufes geschlossen werden müssen, da die Bw. die Erklärungen für einen Zeitraum beginnend mit 1995 abgaben. Die Bw. gaben jedoch selbst an, dass sie mit dem Setzen von nach außen erkennbaren Vermietungshandlungen bis zum Tod der Verkäuferin bzw. bis zum Beziehen der erst zu errichtenden Behindertenwohnung durch die Tochter zugewartet hätten.

Die Abgabenbehörde hat in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) jenen Sachverhalt festzustellen, den sie für den Wahrscheinlichsten hält. Im vorliegenden Fall konnten die Bw. aus den dargelegten Gründen einen in den Jahren 1995 bis 1998 bestehenden auf eine Vermietung gerichteten ernsthaften Entschluss nicht beweisen. Allein aus der Tatsache, dass die beiden Bw. zu dieser Zeit andere Objekte in einem anderen Ort gemeinsam vermieteten, kann nicht auf eine Vermietungsabsicht der berufungsgegenständlichen Liegenschaft geschlossen werden.

Ist die Absicht zur Fremdvermietung nicht auf Grund objektiver Umstände feststellbar oder besteht diesbezüglich Ungewissheit, entfällt ein Werbungskostenabzug.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Mai 2009