



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Csaszar und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Staral, Mag. Friedrich Koiner, Arbeiterkammer Steiermark, und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin FOI Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vertreten durch THT Treuhandteam Graz WTH u. STB GmbH, 8010 Graz, Münzgrabenstraße 36, vom 8. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 4. August 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2001, 2002 und 2003 nach der am 19. November 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

I.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 22. November 2011 wurde zwischen dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers (Bw.) und den Vertretern des Finanzamtes eine Einigung bezüglich des Berufungspunktes: „Ordinationszu- u. umbau“ (Tz. 6 des Außenprüfungsberichtes vom 29. Juli 2008) erzielt. – Der Berufungssenat sieht keine Veranlassung, von dieser einvernehmlichen Lösung abzuweichen.

Dem entsprechend vermindert sich - gegenüber den Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2009 - der Gewinn für das Jahr 2002 um 10.970,09 Euro, erhöht sich der Gewinn für das Jahr 2003 um 555,64 Euro und vermindern sich die Vorsteuern im Jahr 2002 um 2.574,67 Euro (vgl. Niederschrift vom 22. November 2011, Seite 2).

Strittig ist im vorliegenden Fall – nach Ergehen der Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2009 bzw. nach der o.a. erfolgten Einigung - somit nur mehr der Berufungspunkt: „Verm. XX“ (Tz. 7 des Außenprüfungsberichtes vom 29. Juli 2008) (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 22. November 2011, Seite 1).

II.

Zum Punkt: „Verm. XX“ wurde in der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 16. Juli 2008** unter Punkt „B) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ im Wesentlichen Folgendes festgehalten:

Mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 1993 habe der Bw. vier Wohneinheiten im Ausmaß von insgesamt 213/1060 Anteilen am Objekt EZ / KG // X erworben. Nach erfolgter umfassender Sanierung seien erstmalig ab dem Jahr 1996 Mieterlöse erzielt worden. Die Ergebnisentwicklung erfordere eine Untersuchung dahingehend, ob in steuerlicher Hinsicht Liebhaberei anzunehmen sei. Der vorgelegten Plan- und Prognoserechnung lägen aber nicht die tatsächlich erzielten Ergebnisse zu Grunde, auch seien die Anschaffungs- und Sanierungskosten richtigzustellen. Die gegenständliche Vermietungstätigkeit würde unter Zugrundelegung der im Zeitraum 1993 bis 2006 tatsächlich erzielten Ergebnisse und bei Weiterführung mit den Daten der vorgelegten Prognoserechnung im 24. Jahr einen ersten Gesamtüberschuss ergeben. Dieser Betrachtung lägen aber prognostizierte Mieterlöse zu Grunde, die ab dem Jahr 2007 um 118.364 ATS höher als im Jahr 2006 und gegenüber dem Jahr 2005 um 75.230 ATS höher angenommen worden seien. Die bisher erklärten adaptierten Ergebnisse für die Jahre 1993 bis 2006 ergäben einen kumulierten Verlust in Höhe von ca. 3,2 Mio ATS. In der vorgelegten Prognoserechnung werde für diesen Zeitraum ein kumulierter Verlust von 1,9 Mio. ATS ausgewiesen. Unter Annahme einer Mietenhöhe, die, basierend auf den erklärten Mieterlösen des Jahres 2005, alle zwei Jahre um 3% gesteigert wird, und bei Ansatz adaptierter Werbungskosten ohne Berücksichtigung allfälliger Instandhaltungskosten ergäbe sich im 30. Jahr nach Beginn der Vermietungstätigkeit noch immer ein Gesamtverlust in Höhe von 783.404 ATS. Im vorliegenden Fall sei daher von Liebhaberei auszugehen.

III.

Im **Außenprüfungsbericht vom 29. Juli 2008** wurde dazu unter Tz. 7 Folgendes (zusammenfassend) festgestellt:

Hinsichtlich der Vermietung in X sei von „Voluptuarbesitz“ auszugehen. Die erklärten Verluste (2001: 209.059,55 ATS; 2002: 11.068,01 Euro; 2003: 7.298,93 Euro) seien daher nicht ausgleichsfähig. Die Liebhabereibeurteilung beziehe sich bei der hier vorliegenden „großen Vermietung“ aber nur auf die ertragsteuerliche Seite. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei gemäß § 6 Liebhabereiverordnung keine Änderung vorzunehmen.

IV.

In diesem Sinne ergingen in der Folge auch die hier **angefochtenen Bescheide**.

V.

Dagegen wurde in der **Berufung vom 8. September 2008** im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Der Bw. sei Eigentümer der o.a. Liegenschaft in X. Das Gebäude sei in den Jahren ab 1994 einer umfassenden Sanierung unter Inanspruchnahme der Sanierungsförderung nach dem Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz 1993, IV. Hauptstück, unterzogen und anschließend ab 1996 vermietet worden.

Im vorliegenden Fall handle es sich um eine Vermietung iSd § 1 Abs. 1

Liebhabereiverordnung. Der Beurteilungsmaßstab der anhand objektiver Umstände nachvollziehbaren Gesamtgewinnerzielungsabsicht (Gesamtüberschusserzielungsabsicht) unterscheide sich nicht nur in der Art und Weise der Beurteilung, sondern auch in seiner Auswirkung grundlegend vom Beurteilungsmaßstab der objektiven Ertragsfähigkeit. Stelle sich nämlich bei einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, so könne sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle zu beurteilen sein. Mangels eines Anlaufzeitraumes habe bei einer großen Vermietung, wie bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen, die Beurteilung, ob von Einkünften auszugehen ist, ab dem ersten Jahr der Betätigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erfolgen. Dabei sei jedes Kalenderjahr gesondert zu beurteilen, ob ein anhand objektiver Umstände (Kriterien) nachvollziehbares stetiges Streben des sich Betätigenden nach einem Gesamtüberschuss vorliegt. Eine Beobachtung über mehrere Jahre (Beobachtungszeitraum) und anschließende Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft sei bei einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung entbehrlich. Stelle die Behörde also im ersten Schritt der Überprüfung der Planungsrechnung fest, dass von vornherein innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist, könne nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung nur von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden.

Laut der vom Bw. vorgelegten Planungsrechnung ergebe sich innerhalb der von der Liebhabereiverordnung vorgesehenen angemessenen Frist von 25 bzw. 28 Jahren laut Kalkulationsrechnung ein Gesamtüberschuss. Damit lägen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu Beginn der Betätigung jedenfalls vor.

Die Behörde könne nunmehr zum zweiten Schritt der Liebhabereibeurteilung (Vergleich der tatsächlich eingetretenen Umstände mit der Planungsrechnung) übergehen. Ergäbe die Planrechnung unter Berücksichtigung der tatsächlich eingetretenen Verhältnisse, dass trotz gewöhnlicher Risiken und/oder Unwägbarkeiten auch ohne Verbesserungsmaßnahmen realistisch ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum (nach wie vor) zu erwarten ist, so liege bis zum gegenwärtigen Kalenderjahr eine Einkunftsquelle vor. Komme die Abgabenbehörde in einem bestimmten Jahr zum Schluss, dass ein Gesamtüberschuss unter Berücksichtigung der gewöhnlichen Risiken und/oder Unwägbarkeiten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht mehr zu erwarten ist, müsse die Behörde das Vorliegen von Liebhaberei anhand der Kriterien des § 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung prüfen. Eine Umqualifizierung der Einkunftsquelleneigenschaft anhand der Kriterienbeurteilung könne, abgesehen vom Fall, dass der sich Betätigende in der Planrechnung von unrealistischen Annahmen ausging, jedenfalls aber erst ab jenem Jahr erfolgen, ab dem zu erkennen gewesen ist, dass ein Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum nicht mehr zu erwarten ist, keine strukturverbessernden Maßnahmen gesetzt wurden oder dass trotz der gesetzten strukturverbessernden Maßnahmen ein Gesamtüberschuss in einem angemessenen Zeitraum nicht zu erwarten ist.

Im vorliegenden Fall habe der Bw. die abverlangte Planrechnung ordnungsgemäß vorgelegt. In einer Planrechnung habe der Steuerpflichtige allerdings nur darzustellen, dass die große Vermietung nach der Planung (also zu Beginn der Betätigung) einen Gesamtüberschuss in einem absehbaren Zeitraum erwarten lässt. Ein Ansatz von tatsächlich erzielten Ergebnissen habe in einer solchen Planrechnung nichts zu suchen. Die Planrechnung habe die zu Betätigungsbeginn realistisch zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben zu erfassen. In der vorgelegten Planrechnung seien die damaligen Ertrags- und Aufwandserwartungen enthalten, insbesondere seien die Mieteinnahmen unter Berücksichtigung der Fördervorschriften des Landes Steiermark berechnet worden. Nach dem Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz seien im Zusammenhang mit der Sanierung von Wohnraum bei Erfüllung der entsprechenden Förderungskriterien nicht rückzahlbare Annuitätenzuschüsse für die Tilgung von Darlehen und Abstattungskrediten über einen Zeitraum von 15 Jahren (die Darlehenslaufzeit müsse 15 Jahre betragen) gewährt worden. Im Gegenzug dürfe bei der Neuvermietung der sanierten Wohnungen, abgesehen von einem Instandhaltungsbetrag, allerdings nur der anteilige Annuitätendienst abzüglich des Annuitätenzuschusses als Miete für die geförderten Flächen

vereinbart werden. Nach Ablauf der Förderungszeit (15 Jahre) dürften die Mieten frei vereinbart werden. Zum Zeitpunkt der Förderungsbewilligung hätten die Förderungsbestimmungen des Landes Steiermark folgende Regelungen vorgesehen:

1.-5. Jahr: Zuschussleistung in Höhe von 50% der Annuität; 6.-10. Jahr: Zuschussleistung in Höhe von 40% der Annuität; 11.-15. Jahr: Zuschussleistung in Höhe von 30% der Annuität. Die Höhe der Zuschussleistung sei auf Basis einer Verzinsung von 8% errechnet worden. Nachdem (gesetzlich vorgeschrieben) die Mieteinnahmen lediglich die Differenz zwischen jährlicher Annuität und dem Annuitätenzuschuss betragen dürfen, sei klar, warum in der ursprünglichen Planrechnung des Bw. alle fünf Jahre ein Sprung der Mieteinnahmen angesetzt worden sei – dieser Sprung ergebe sich zwangsweise aus der alle fünf Jahre abnehmenden Zuschusshöhe der Landesförderung, welche durch steigende gesetzlich vorgeschriebene Mieten aufzufüllen seien. Weiters werde die Höhe des Mietzinses auch durch das ständig variierende Zinsniveau beim Förderdarlehen beeinflusst, weil der aktuelle Zinssatz für die Höhe der jährlichen Annuität maßgeblich sei. Allerdings hätten Zinsänderungen beim Förderdarlehen auf die Planergebnisse relativ geringe Auswirkungen, weil bei einem fallenden Zinssatz auch die Mieten entsprechend verringert werden müssten.

Somit ließen sich aus der von der Betriebsprüfung angefertigten adaptierten „Planrechnung“ folgende Fehler erkennen:

1. Die Mieten seien dort ab dem Jahr 2005 indexiert fortgeschrieben worden, ohne zu berücksichtigen, dass es sich dabei um einen beschränkten Mietzins handelt. Eine Indexanpassung könne es nicht geben, diese ergebe sich nur bei geändertem Zinsniveau. Weiters sei übersehen worden, dass die Mietzinsbeschränkung im Jahr 2011 ausläuft und ab diesem Zeitpunkt die Mieten frei vereinbar sind und damit auf das ortsübliche Ausmaß unter Berücksichtigung der bis dahin vorzunehmenden Indexierung (von 15 Jahren) angehoben werden können.
2. Der Mietzins des Jahres 2005 beruhe auf einer geänderten Förderungsbestimmung im Jahre 1999, wonach die Höhe der Annuitätenzuschüsse für alle 15 Jahre auf 50% erhöht wurde, und sei daher in Verbindung mit der jährlich zu leistenden Annuität für das Förderdarlehen zu sehen. Die Höhe des Mietzinses sei insbesondere entsprechend der jährlichen Annuität anzupassen.
3. Die Zinsen des Förderungsdarlehens seien in der Planrechnung des Prüfers aus der ursprünglichen Planrechnung des Bw. übernommen worden, ohne den Zusammenhang des beschränkten Mietzinses und der Höhe der Annuität und damit des Zinssatzes zu berücksichtigen. Außerdem seien Istwerte und Planwerte bei dieser Vorgangsweise unzulässig vermischt worden. Bei der Berechnung der steuerlichen Ergebnisse führe der

Ansatz der tatsächlichen Mieteinnahmen aus 2005 (welche ja auf einer viel geringeren Annuität beim Förderungsdarlehen basierten) und die gleichzeitige Berücksichtigung des seinerzeitig hohen Zinsniveaus beim Förderungsdarlehen zu erheblich verminderten Ergebnissen (beschränkte Miete = Annuität minus Annuitätenzuschuss; diese Gleichung könne unter Zugrundelegung der Prämissen des Prüfers überhaupt nicht mehr stimmen, weil der Annuitätendienst unter Berücksichtigung eines Zinssatzes von 6% (!) wie in der Planrechnung nicht mehr mit den Gegebenheiten des Jahres 2005 übereinstimme bzw. der erlaubte Mietzins bei einer 6%igen Verzinsung des Darlehens wesentlich höher gewesen wäre). Die von der Betriebsprüfung angesetzten Zinsen seien also viel zu hoch.

4. Für die freien Darlehen seien ebenso nicht die tatsächlichen Zinsen berücksichtigt, sondern die Planwerte aus der ursprünglichen Kalkulation übernommen worden (wiederum Vermischung von Istwerten mit Planwerten). Da sich allerdings auch das Zinsniveau erheblich geändert habe, nicht zuletzt auch durch die Ausnützung von Darlehen in Fremdwährungen, sei aber auch künftig mit erheblich niedrigeren Zinssätzen in der Planung zu kalkulieren.

Zusammenfassend könne also festgehalten werden:

1. Die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft habe zunächst auf Basis der vom Bw. erstellten Plan- bzw. Kalkulationsrechnung, welche eindeutig innerhalb des üblichen Kalkulationszeitraumes einen Gesamtüberschuss ausweise, zu erfolgen. Erst dann könne auf Grund der Entwicklung der tatsächlichen Werte untersucht werden, ob für die einzelnen Verlustjahre jeweils noch die Absicht zur Erzielung eines Gesamtüberschusses nachvollziehbar ist. Die Betriebsprüfung habe zu diesem Zwecke offenbar eine eigene äußerst mangelhafte Planrechnung ohne Einbeziehung des Bw. angefertigt und sei auf Grund dieser Planrechnung zur Auffassung gekommen, dass von keiner Einkunftsquelle auszugehen sei.
2. Die Betriebsprüfung habe sich nicht mit einer Kriterienprüfung auseinandergesetzt, zumindest nicht mit allfälligen Unwägbarkeiten, auch nicht mit der Frage eines marktgerechten Verhaltens oder Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen u.v.a.
3. Die Betriebsprüfung ziehe aus einer von ihr selbst erstellten „Kalkulation“, welche an den tatsächlichen und gesetzlichen Gegebenheiten vorbeigehe und damit fehlerhaft sei, den Schluss, dass bei der Vermietung der o.a. Liegenschaft keine Einkunftsquelle vorliege.

Im Übrigen hätte der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter des Bw. in einem ordnungsgemäßen Verfahren die vorgelegte Planrechnung gegenüber dem Finanzamt

erläutern und auch eine fortgesetzte Planrechnung unter Berücksichtigung der bisherigen Istwerte vorlegen können.

Liebhabelei sei im vorliegenden Fall daher nicht anzunehmen.

VI.

In den **Berufungsvorentscheidungen vom 28. September 2009** nahm das Finanzamt insoweit eine „Verböserung“ vor, als es nunmehr von einer – objektiv nicht ertragsfähigen - Vermietungstätigkeit iSd § 1 Abs. 2 LVO ausging – mit den entsprechenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen:

Eine Prognoserechnung, aus welcher auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, dürfe nicht von den zu Beginn der Vermietung bestehenden Verhältnissen losgelöst werden. Bei Mietzinsbeschränkungen auf Grund von landesgesetzlichen Förderungsgesetzen, nach denen die Vergabe von Fördermitteln an festgelegte Mietzinsobergrenzen gebunden ist, seien die tatsächlich erzielten beschränkten Mietzinse zu Grunde zu legen. Ergebe sich auf Grund der überprüften Prognose, dass in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss zu erwarten ist, sei von Liebhabelei auszugehen.

Bewirtschaftungsänderungen oder Unwägbarkeiten habe der Bw. nicht dargelegt. In der vorgelegten Planrechnung seien bei den angesetzten Mieten alle fünf Jahre Mieterhöhungen (Mietensprünge) in erheblichem Ausmaß mit dem Hinweis der beschränkten Mietengestaltung auf Grund der Förderungsbestimmungen zu Grunde gelegt. Der Ansicht des Bw., dass von einer „fiktiven“ Planungsrechnung auszugehen sei, könne aber nicht gefolgt werden. Die Ergebnisentwicklung unter Zugrundelegung der für den Zeitraum 1993 bis 2006 sowie 2007 bis 2008 vorliegenden tatsächlichen Ergebnisse würde im 20. Jahr der Vermietungstätigkeit noch immer einen kumulierten Verlust in Höhe von ca. 2 Mio. ATS (ca. 148.000 Euro) ergeben. Dabei seien aber sogar die in der Planungsrechnung ausgewiesenen Mietererträge ab 2011 berücksichtigt worden! Auf die beiliegende adaptierte Prognoserechnung werde verwiesen.

VII.

Dagegen richtet sich der **Vorlageantrag vom 2. November 2009**.

VIII.

Im **Mängelbehebungsschreiben vom 4. Dezember 2009** wies der steuerliche Vertreter des Bw. ua. darauf hin, dass im vorliegenden Fall die Bewirtschaftung zwar vor dem 14. November 1997 begonnen habe und keine Optionserklärung abgegeben worden sei, allerdings gelte nach der hier anzuwendenden Rechtslage bzw. dem Liebhabeleierlass in der damals anzuwendenden Fassung die Bewirtschaftung von mehr als zwei in ein und demselben

Gebäude befindlichen Eigentumswohnungen explizit als Tätigkeit iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung. Daher seien die Darstellungen der Abgabenbehörde obsolet bzw. unrichtig.

IX.

Laut einer im V-Akt befindlichen **„Stellungnahme“ des Prüfers vom 27. Jänner 2010** habe der steuerliche Vertreter des Bw. dem Finanzamt bis dato nicht mitgeteilt, dass das verfahrensgegenständliche Mietobjekt am 23. September 2009 veräußert worden sei. Dieser Umstand sei dem Finanzamt erst auf Grund einer Kontrollmitteilung des für den Erwerber zuständigen Finanzamtes bekannt geworden.

X.

Im **Vorlagebericht des Finanzamtes vom 23. März 2010** vertrat das Finanzamt nun wiederum die Auffassung, dass hier doch von einer Vermietungstätigkeit iSd § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung auszugehen sei. Es handle sich hier um einen „Altfall“, dessen absehbarer Zeitraum (Kalkulationszeitraum) bereits vor dem 14. November 1997 begonnen habe. Daher komme hier auch weiterhin ein Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren zu tragen.

Der Bw. habe das gegenständliche Mietobjekt am 23. September 2009 verkauft. Diese Veräußerung sei erfolgt, bevor ein Gesamtüberschuss habe erwirtschaftet werden können. Da in diesem Zusammenhang keine Unwägbarkeiten erblickt werden können sondern vielmehr private Motive zu diesem Verkauf den Anstoß gegeben zu haben scheinen, sei von Liebhaberei auszugehen.

XI.

In der diesbezüglichen **Stellungnahme des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 19. Mai 2011** wurde im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

Dem Finanzamt werde darin zugestimmt, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Vermietung iSd § 1 Abs. 1 LVO handelt. Auf Grund der vorgelegten Plan- und Prognoserechnung sei innerhalb des in der Liebhabereiverordnung vorgesehenen Kalkulationszeitraumes ein Gesamtüberschuss möglich und auch die entsprechende Gewinnerzielungsabsicht dokumentiert. Richtig sei, dass mit 23. September 2009, somit vor Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses, das gegenständliche Objekt verkauft worden sei.

Nach der Rechtsprechung komme der Zeitraum, für welchen ein Gesamtüberschuss dargestellt wird, nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so müsse das

positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein. Es müsse der Ertragsfähigkeit nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gelte entsprechend für den Fall der Einstellung der Vermietung. Ergäbe sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, so sei darauf Bedacht zu nehmen. Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, habe den Beweis darüber zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang komme nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen. Dass aber nur der „Notverkauf“ der Einkunftsquelle auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses als Beweis für eine auf Dauer geplante Vermietung angesehen werden kann, sei aus der Rechtsprechung nicht ableitbar.

Dazu sei auszuführen, dass der Plan des Bw. bei der Anschaffung des gegenständlichen Vermietungsobjektes gewesen sei, dieses im Wege der Inanspruchnahme von landesgesetzlichen Förderungen, insbesondere der Wohnhaussanierung, umfassend zu sanieren und sodann zu vermieten, und dass in der Folge nach Auslaufen des 15-jährigen Sanierungsdarlehens (Mietbeschränkung, Mietobergrenzen) die sodann frei werdenden und frei zu vereinbarenden Mieten als zusätzliches Einkommen in der Zeit der nicht mehr aktiven Tätigkeit des Bw. zu einer Pensionsaufbesserung führen. Dies sei ausschließlich der Plan bei der Anschaffung des besagten Mietobjektes gewesen. Aus welchem Grund sonst hätte sich der Bw. entschlossen, ein derart langfristiges Instrument der umfassenden Sanierung (landesgesetzliche Förderungen mit einem Zeitraum von 15 Jahren ab Erstvermietung) in Kauf zu nehmen, wenn er den Plan gehabt hätte, vorher einen Verkauf einzukalkulieren? Ein derartiger Verkauf sei niemals der Plan des Bw. gewesen, da infolge der nach wie vor bestehenden Unsicherheit bei den gesetzlichen Alterspensionen, insbesondere bei den freien Berufen und somit auch bei Ärzten, die Veranlagung in langfristige Immobilienprojekte zu einem in der Pensionszeit zu lukrierenden Arbeitslosen-Zusatzeinkommen geführt hätte. Hätte der Bw. den Plan eines früheren Verkaufes, nämlich vor Erreichen eines Gesamtüberschusses, gehabt, hätte er wohl eine kurzfristigere Finanzierung als die eines 20-jährigen Darlehens, sowohl für den Ankauf als auch für die Ausfinanzierung des besagten Mietobjektes, in Anspruch genommen.

Unabhängig davon, dass von Seiten des Bw. niemals geplant gewesen sei, das besagte Mietobjekt vor Erreichen eines Gesamtüberschusses zu veräußern, könne auch angeführt werden, dass in den Monaten vor dem Entschluss des vorzeitigen, nicht geplanten Verkaufes

des Mietobjektes sich in der Privatsphäre des Bw. Ereignisse ergeben hätten, die in dieser Tragweite nicht vorhersehbar gewesen seien und daher als Unwägbarkeiten dargestellt werden könnten. So sei bei der Ehegattin des Bw. eine schwerwiegende Krankheit festgestellt worden, deren Auswirkungen und Ausbruch völlig überraschend und für alle Beteiligten plötzlich aufgetreten seien. Die Schwere dieser Erkrankung habe zur sofortigen Erwerbsunfähigkeit geführt. Somit hätten sich in der Gesamtwirtschaftlichkeit des Bw. Unsicherheiten ergeben, deren Tragweite und Auswirkungen nicht vorhersehbar gewesen seien. Außerdem nicht vorhersehbar gewesen seien auch die Auswirkungen des zeitlichen Aufwandes zur Betreuung und Pflege der Ehegattin, und es seien diese auch heute noch nicht vorhersehbar. Dessen nicht genug, habe auch der Bw. selbst mit einer schweren Erkrankung kämpfen müssen, und es sei auch die diesbezügliche weitere Zukunft des Bw., vor allem im Hinblick auf eine weitere Ausübung der Erwerbstätigkeit, äußerst ungewiss. Somit sei die wirtschaftliche Situation des Bw. innerhalb weniger Wochen durch derartige unvorhersehbare und unabwendbare Unwägbarkeiten derart geprägt gewesen, dass die wirtschaftlichen Grundlagen und die Basis seiner Planungen in keinsten Weise mehr einzuhalten gewesen seien. Aus all diesen Überlegungen sei der Entschluss gefasst worden, sich von „unnotwendigem“ Vermögen und auch Belastungen zu trennen, sodass also erst in dieser Phase der Entschluss des Verkaufes des besagten Mietobjektes gefasst und letztendlich auch in die Tat umgesetzt worden sei. Somit seien hier die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Einkunftsquelle trotz des Verkaufs des Mietobjektes vor Erreichung eines Gesamtüberschusses – wie laut VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343 – gegeben.

XII.

Dagegen wurde in der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 6. Juli 2011** ausgeführt, dass die vom Bw. behauptete Unwägbarkeit in wirtschaftlicher Hinsicht nicht nachvollziehbar sei. Abgesehen davon, dass die schwere Erkrankung der Ehegattin und des Bw. erstmals in der o.a. Vorhaltsbeantwortung Erwähnung finde, zeigten allein die Umsatzentwicklungen beim Bw. laufend bedeutsame Steigerungen. Der Behauptung, dass die Ehegattin durch eine schwerwiegende Krankheit zur sofortigen Erwerbsunfähigkeit gezwungen gewesen sei, stünde die Tatsache gegenüber, dass die Ehegattin nach wie vor in einem Dienstverhältnis zum Bw. stehe und Löhne beziehe. Die Darstellung, wonach der Bw. das gegenständliche Mietobjekt als Pensionsvorsorge erworben hätte, um sich auf Grund unsicherer gesetzlicher Pensionsvorsorgen für Ärzte in seiner Pensionszeit ein Arbeitslosen-Zusatzeinkommen zu lukrieren, stünde im Widerspruch zur überraschenden Veräußerung dieser Einkunftsquelle. Gerade eine eigene Krankheit vor Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters, die Erwerbsunfähigkeit und bedauerlicherweise vielleicht die Pflegebedürftigkeit der Ehegattin könnten durchaus zu gewaltigen wirtschaftlichen Veränderungen führen. Eine eingeschränkte

oder gar unmögliche Berufsausübung eines freiberuflich Tätigen – insbesondere eines Arztes – führe schlagartig zu schwerwiegenden finanziellen Einbußen. Eine Vertretung durch einen anderen Arzt würden Patienten oft nur für kurze Zeit (zB Urlaub, kurzfristige Erkrankung, Seminarbesuche) in Kauf nehmen. Aus diesem Betrachtungswinkel sei der Verkauf von Immobilienbesitz aus persönlichen und wirtschaftlichen Überlegungen nicht erklärbar. Abgesehen davon gelte es auch aufzuzeigen, dass die Vermietungstätigkeit in X keine wirklichen persönlichen Belastungen in den letzten Jahren würden erkennen lassen, zumal die umfassende Sanierung vor dem Jahr 1996 erfolgt sei. Die Betreuung von vier Wohneinheiten, die an Dauermieter in Bestand gegeben sind, werde zudem üblicherweise durch eine Immobilienverwaltung ohne besonderen Zeit- und Arbeitsaufwand des Eigentümers durchgeführt.

XIII.

Dazu gab der steuerliche Vertreter des Bw. im Zuge des **Erörterungsgesprächs vom 22. November 2011** an, dass der Grund für die Beendigung der Vermietungstätigkeit im Jahr 2009 eine plötzliche, nicht vorhersehbare schwere Erkrankung der Ehegattin des Bw. und des Bw. selbst gewesen sei. Wann genau und woran die Ehegattin erkrankt sei, könne er derzeit nicht sagen. Wann genau und woran der Bw. selbst erkrankt sei, könne er derzeit auch nicht sagen. Er werde diesbezügliche Unterlagen vorlegen und damit die behauptete Unwägbarkeit nachweisen bzw. glaubhaft machen. Insbesondere werde er nachweisen bzw. glaubhaft machen, dass diese behauptete Unwägbarkeit konkret auf die gegenständliche Vermietungstätigkeit „durchgeschlagen“ habe.

Dem steuerlichen Vertreter wurde auch die Prognoserechnung des Prüfers: „tats. Ergebnisse bis 2009“ zur Kenntnis gebracht. Der steuerliche Vertreter äußerte sich dahingehend, dass er dem Unabhängigen Finanzsenat konkret mitteilen werde, aus welchen Gründen die tatsächlichen Zahlen gegenüber seinen ursprünglichen Planzahlen zurückgeblieben seien, und inwiefern in den einzelnen Jahren der Vermietungstätigkeit auf diese Abweichungen reagiert worden sei (Kriterienprüfung). Er werde dem Unabhängigen Finanzsenat weiters sämtliche ursprünglichen Mietverträge vorlegen, aus denen die Mieten ab dem Jahr 2011 (nach Auslaufen der Landesförderungen) ersichtlich sein müssten. Er werde weiters dokumentieren, wie sich die Rechtslage in Bezug auf die Landesförderungen während der Zeit der Vermietung geändert habe (Förderungsbescheide etc.). Er werde auch eruieren, inwiefern das Zurückbleiben der Mieteinnahmen gegenüber der ursprünglichen Planung auf Leerstehungen zurückzuführen sei.

XIV.

Mit **Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 9. März 2012**

wurde ua. eine Stellungnahme des Bw. vom 6. Dezember 2011 zu seiner Erkrankung und der seiner Ehegattin vorgelegt:

„(...) Im Jahr 2006 traten bei meiner Gattin (...) die ersten Symptome der XXX Krankheit auf, es kam dann relativ rasch zu einer deutlichen Verschlechterung. Meine Gattin ist seit damals zwar noch arbeitsfähig, aber sehr erschwert, und sie wird versuchen, bis zum Erreichen des gesetzlichen Pensionsalters im Juni 2013 ihrer Tätigkeit weiter nachzugehen.

Ich selbst kam durch massive Überlastung in einen Zustand der fast völligen Erschöpfung – wird heute als sogenanntes Burn-out-Syndrom bezeichnet – mit Depressionszuständen. Das war circa im Jahr 2006. Erschwerend kamen eine lebensbedrohliche Erkrankung dazu (Zerreißen der Gallenblase) und anschließende Notoperation, dies in 2007/2008 und im Mai 2009 eine mehrfache Sprunggelenkfraktur (operative Versorgung und 2 mal Operation zur Metallentfernung).

Auf Grund meines nicht absehbaren gesundheitlichen Verlaufes wollte ich mich von allen nicht lebensnotwendigen Nebentätigkeiten trennen, im Speziellen von der Vermietung des Objektes in X, um meinen wirtschaftlichen Fortbestand hinsichtlich meiner Haupttätigkeit als praktischer Arzt abzusichern (...)“

Wie aus dieser Stellungnahme ersichtlich, seien die Erkrankungen des Bw. und dessen Ehegattin in den Jahren 2006ff derart gravierend gewesen, dass diese mit nicht abschätzbaren Folgen hätten verbunden sein können, sodass darin wohl eindeutig in der rein privaten Sphäre des Bw. gelegene Unwägbarkeiten zu sehen seien, die zum Verkauf des Mietobjektes und letztendlich auch trotz entsprechender Aufklärungen und Darstellungen der möglicherweise mit diesem Verkauf verbundenen abgabenrechtlichen Folgen dazu geführt haben, dass man vom ursprünglichen Vorhaben der langfristigen Veranlagung in Immobilien (manifestiert darin, dass eine umfassende Sanierungsförderung des Landes Steiermark, welche mit einer Laufzeit von 15 Jahren verbunden ist, eingegangen worden sei) abgekommen sei und den Verkauf vorgenommen habe. Die Motivation des Abweichens und der ausschlaggebende Grund sei also ausschließlich in privaten Unwägbarkeiten gelegen, nämlich in der schweren Erkrankung sowohl des Bw. als auch dessen Ehegattin.

Wenn das Finanzamt behaupte, dass die erstellten Prognoserechnungen von den tatsächlichen Ergebnissen massiv abweichen würden und dort Mietensprünge nach jeweils einem Zeitraum von fünf Jahren ersichtlich seien, werde dazu ausgeführt, dass auf Grund der ursprünglichen Förderungszusicherung des Landes Steiermark vom 14. Februar 1995 entsprechend der damaligen Gesetzeslage die Sanierungsförderung in der Form gewährt worden sei, dass für den Zeitraum der ersten fünf Jahre ein Annuitätenzuschuss von 30% (!), für die zweiten fünf Jahre von 40% und für die dritten fünf Jahre von 50% (!) zugesagt wurde. Auf Grund der landesgesetzlichen Bestimmungen dürften die Mietzinse nur in der Höhe eingehoben und verrechnet werden, die notwendig sind, um die Restannuität (nach

Abzug des Annuitätenzuschusses) zur Tilgung des geförderten Darlehens zu sichern. Somit sei der Mietensprung alle fünf Jahre laut nochmals vorgelegter Planrechnung auf Grund der gestaffelten, ursprünglichen Förderungszusage (damals gültige Landesgesetzeslage) zu verstehen. Auf Grund einer Landesgesetzesänderung (durchgehender 50%iger Annuitätenzuschuss) sei die ursprüngliche Förderung (Staffelung von 30-50%) geändert worden, und somit verblieben auch auf Grund der geänderten gesetzlichen Bestimmungen die Mieteinnahmen gleich.

Nach Auslaufen der Förderung, somit ab dem Jahr 2011, sei mit einer Miete von 110 ATS (7,99 Euro) pro m² geplant geworden. Diesbezüglich würden nunmehr auch die ursprünglichen Mietverträge des Objektes vorgelegt. Aus diesen sei ersichtlich (§ 3), dass bereits jene (höheren) Hauptmietzinse festgelegt worden seien, die nach Ablauf des Förderungszeitraumes anfallen. Die gesetzlichen Bestimmungen (Vorschriften des Landesgesetzes für die Sanierungsförderung) seien bereits in allen Mietverträgen entsprechend berücksichtigt, und somit sei die Prognoserechnung nochmals unterstrichen und deren Richtigkeit eindeutig bestätigt. Ein Abweichen der Planrechnung sei nicht gegeben. Wenn man die ursprüngliche Planrechnung, die nochmals beiliege, mit den vom Finanzamt erstellten Ist-Werten vergleiche, werde festgestellt, dass die prognostizierten Mieteinnahmen sogar überschritten worden seien, da, wie bei den meisten landesgesetzlich derart geförderten Projekten, die Auslastung über der prognostizierten gelegen sei und das Mietausfallsrisiko, welches im vorliegenden Fall mit 2% unterstellt und geplant gewesen sei, im Durchschnitt auf 0,5% bis 0,8%, habe reduziert werden können.

Mit all diesen ergänzenden Ausführungen sei somit klargestellt, dass der Verkauf vor Erreichen des Gesamtüberschusses, abweichend von der ursprünglichen Planung des Bw., ausschließlich auf unvorhersehbare Unwägbarkeiten zurückzuführen sei, dass nämlich im privaten Bereich Umstände (schwere Erkrankung des Bw. und dessen Ehegattin) eingetreten seien, welche die ursprüngliche Lebensplanung des Bw. derart beeinflusst hätten, dass die Entscheidung getroffen worden sei, das Objekt vorzeitig zu verkaufen, und vom ursprünglichen Ansinnen der langfristigen Veranlagung und der Pensionsvorsorge habe abgegangen werden müssen. Weiters werde nunmehr nochmals klar ersichtlich gemacht, dass die Prognose- und Planrechnungen richtig und plausibel erstellt worden seien, womit klar sei, dass im von der Liebhabereiverordnung geforderten Beobachtungszeitraum die Erzielung eines Gesamtüberschusses möglich gewesen sei.

XV.

Mit **Nachreichung des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 13. März 2012** wurde ein Schreiben des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung vom 28. Juli 1999 betreffend

Änderung der Durchführungsverordnung zum Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz 1993 (50%-ige Annuitätenzuschüsse für die gesamte Laufzeit von 15 Jahren) übermittelt. Demnach werde mit dieser Maßnahme erreicht, dass es zu keiner Anhebung des monatlichen Hauptmietzinses ab dem 6. Jahr und dem 11. Jahr nach Bezug des Objektes komme.

XVI.

In der **Stellungnahme des Finanzamtes vom 19. April 2012** wurde dagegen vorgebracht, dass die Erkrankung der Ehegattin des Bw., so bedauerlich sie auch sein möge, nicht ausreichend für die Begründung einer Unwägbarkeit sei: Zum einen sei die Ehegattin nicht arbeitsunfähig, arbeite sie doch weiterhin in der Praxis des Bw. Der Behauptung, dass die Ehegattin ab 2006 zunehmend rasch eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes erfahren habe, stünde die Tatsache gegenüber, dass lt. Lohndaten das Gehalt ab 2007 um 9.800 Euro, das seien 53,85%, erhöht worden seien. Diese Gehaltserhöhung stünde nicht nur im Widerspruch zur angegebenen Leistungsverminderung auf Grund der Krankheit, sie widerspreche auch den Grundsätzen der Angehörigenjudikatur. Zur Erkrankung des Bw. (Burn-Out, Zerreißen der Gallenblase, Sprunggelenksfraktur) sei zu bemerken, dass dem Finanzamt nicht bekannt sei, dass sich der Bw. in der Zeit seiner eingeschränkten Leistungsfähigkeit durch einen Vertretungsarzt habe vertreten lassen bzw. seine Praxis geschlossen hätte. Weiters seien nach Kenntnis des Finanzamtes sämtliche Kassenverträge beibehalten worden. Auch erscheine die Argumentation, der Bw. habe sich von unnötigen finanziellen Belastungen trennen müssen, im Hinblick auf sein Schreiben vom 19. Mai 2011, wo er behaupte, er habe das gegenständliche Objekt erworben, um sich für die Zeit der nicht mehr aktiven Tätigkeit eine Pensionsaufbesserung zu verschaffen, nicht schlüssig. Das gegenständliche Vermietungsobjekt sei fertig saniert und bereits vermietet gewesen. Kurz bevor die Mietzinsbeschränkungen ausgelaufen wären und marktübliche Mietzinse verrechnet hätten werden können, habe sich der Bw. von seinem Vermietungsobjekt getrennt. Wäre das Mietobjekt tatsächlich zur Aufbesserung der Pension des Bw. angeschafft worden, so hätte er es wohl kaum veräußert. Die gegenständliche Vermietung hätte ohne besonderen finanziellen wie auch zeitlichen Aufwand fortgeführt werden können. Selbst der steuerliche Vertreter schreibe, dass das kalkulierte Mietausfallsrisiko von 2% deutlich unterschritten habe werden können. Das Finanzamt gehe daher weiterhin vom Vorliegen von privaten Motiven aus, die zum Verkauf des gegenständlichen Mietobjektes geführt haben.

XVII.

In der **Vorhaltsbeantwortung des steuerlichen Vertreters des Bw. vom 31. Oktober 2012** wurde dagegen im Wesentlichen vorgebracht, dass die Missachtung der Ausführungen des Bw. im Zusammenhang mit dessen schwerer Erkrankung, genauso wie

jener der Ehegattin, auf das Schärfste zurückgewiesen werden müsse. Das Finanzamt habe in diesem Zusammenhang das Beweisverfahren auf das Größte vernachlässigt und missachtet und in keinsten Weise versucht, die Ausführungen des Bw. durch Befragung bzw. Einvernahme zu verifizieren. Die Ausführungen und Anzweiflungen des Finanzamtes seien daher als reine „Schutzbehauptungen“ anzusehen.

Der Berufungsstandpunkt werde auch durch Beiser, Liebhaberei – Im Lichte des Stabilitätsgesetzes 2012, RdW 4/2012, Seite 235, bekräftigt, wonach laut Rechtsprechung das subjektive Ertragstreben entscheidend, eine ex-ante-Betrachtung maßgebend sei und den Steuerpflichtigen keine Erfolgsgarantie treffe. Weiters werde zur Stützung des Berufungsstandpunktes auf die Liebhaberei-Richtlinien 2012 verwiesen, wonach dann, wenn die Betätigung auf Grund unvorhergesehener Betätigungsrisiken und Unwägbarkeiten beendet wird, eine Einkunftsquelle auch dann vorliege, wenn bis zum Zeitpunkt der Beendigung die Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nachvollziehbar bestanden hat. Ein vorzeitiger „Notverkauf“ könne Liebhaberei ausschließen. Es müsse sich aber nicht unbedingt um einen Notverkauf auf Grund eines de facto nicht zu beeinflussenden Ereignisses handeln, um die Einkunftsquelleneigenschaft zu bestätigen und die Liebhabereivermutung auszuschließen.

Unvorhergesehene Unwägbarkeiten (notwendig gewordener Verkauf der Einkunftsquelle vor Erreichen des Gesamtüberschusses) dürften nicht zu einer Beurteilung als Liebhaberei führen. Wie bereits ausgeführt, seien die unvorhergesehenen Unwägbarkeiten im vorliegenden Fall des Bw. durch seine Erkrankung und jene seiner Ehegattin zweifellos gegeben und nur vom Finanzamt nicht entsprechend gewürdigt worden. Wenn das Finanzamt ausführe, dass eine „Entledigung“ von finanziell belasteten Projekten und Objekten aus seiner Sicht nicht gegeben sei, da der Verkauf kurz vor Rückzahlung des geförderten Darlehens und somit ansteigender Mieteinnahmen erfolgt ist, bestätige dies lediglich die Ausführungen des steuerlichen Vertreters,

„(...) dass gerade das Abwarten auf „bessere Zeiten“ den Berufungswerber in der Phase der Unsicherheit hinsichtlich des weiteren Tätigseins in Folge seiner Erkrankung nicht gegeben gewesen war, sodass er auch in diesem scheinbar lediglich zeitabhängigen Zuwarten für wirtschaftliche und finanzielle Verbesserung dieses Objektes nicht gegeben war und er sich somit trotz der möglicherweise wirtschaftlichen negativen Auswirkung für den Verkauf entscheiden musste, um nicht eventuelle nicht vorhersehbare wirtschaftliche Risiken eingehen zu müssen (...).“

Zusammengefasst könne nochmals festgehalten werden, dass im Umstand unvorhersehbarer Unwägbarkeiten, insbesondere der Erkrankung des Bw. bzw. dessen Ehegattin, der alleinige Grund des Verkaufes des Mietobjektes in X gelegen und keinesfalls eine zeitlich begrenzte Behaltung dieses Objektes geplant gewesen sei, sodass die vom Finanzamt festgestellte Liebhabereiannahme keinesfalls den gesetzlichen Bestimmungen entspreche.

XVIII.

In den **Stellungnahmen des Finanzamtes vom 7. bzw. 30. Jänner 2013** wurde zunächst klargestellt, dass die Erkrankung des Bw. und seiner Gattin natürlich nicht bagatellisiert werden sollten. Allerdings könne auf Grund der bereits dargestellten Gründe (Gehaltserhöhung bei der Gattin um mehr als 50% trotz Erkrankung und Leistungseinbußen sowie keine feststellbare Vertretung des Bw. durch einen Vertretungsarzt trotz behaupteter eingeschränkter Leistungsfähigkeit etc.) in diesen Erkrankungen keine Unwägbarkeiten gesehen werden. Vielmehr erscheine die dem Finanzamt erst im Zuge einer Kontrollmitteilung bekannt gewordene Veräußerung des Vermietungsobjektes kurz vor Wegfall der Mietzinsbeschränkungen von privaten Motiven getragen zu sein. Wie sonst sei die Veräußerung eines Vermietungsobjektes erklärlich, von dem behauptet worden sei, es sei zur Aufbesserung der Pension angeschafft worden, und welches dann, kurz bevor Mietzinsbeschränkungen wegfallen und höhere Mieten vereinnahmt werden können, veräußert wurde? Sogar das kalkulierte Mietausfallsrisiko in Höhe von 2% sei laut Bw. unterschritten worden. Das gegenständliche Vermietungsobjekt hätte daher ohne weitere finanzielle oder zeitliche Belastung durch den Bw. weiter vermietet werden können. Die Veräußerung erscheine daher im Lichte des wahren wirtschaftlichen Gehaltes von privaten Motiven getragen.

Nach Ansicht des Finanzamtes würden die vom Bw. genannten Gründe also keine Unwägbarkeiten darstellen und sei die Betätigung vor Erzielen eines Gesamtüberschusses ohne Vorliegen eines unabwendbaren oder unvorhersehbaren Ereignisses beendet worden, obwohl im absehbaren Zeitraum laut Prognoserechnung des Berufungswerbers (die für sich selbstverständlich auch hinterfragenswert sei – so sei man laut Betriebsprüfungsbericht davon ausgegangen, dass unter Zugrundelegung der im Zeitraum 1993 bis 2006 tatsächlich erzielten Ergebnisse und der Weiterführung mit den Daten der vorgelegten Prognoserechnung erst im 24. Jahr ein Gesamtüberschuss zu erzielen sei) ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre. Diesfalls habe nun der Berufungswerber darzutun, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet gewesen sei und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben habe. Gelingt dieser Nachweis nicht, stelle die Beendigung ein Indiz dafür dar, dass die Betätigung von vornherein für die Dauer eines begrenzten Zeitraumes beabsichtigt gewesen sei (vgl. Liebhabereirichtlinien 2012, Rz 17ff). So stelle sich auch die Argumentation des VwGH dar, der in seiner Entscheidung vom 24.06.2010, 2006/15/0343 (allerdings eine „kleine Vermietung“ betreffend), ausführe, dass es am Steuerpflichtigen gelegen sein wird, wenn er seine Vermietung tatsächlich einstellt, nachzuweisen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum angelegt war, sondern sich die Beendigung erst

nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat. Unter Berücksichtigung des, u.a. von der Betriebsprüfung, ermittelten Sachverhaltes, stelle sich der Veräußerungsvorgang des Mietobjektes im Jahr 2009 so dar, dass die Vermietung von vornherein nur solange beabsichtigt gewesen sei, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur Veräußerung ergibt bzw. bis steuerliche Vorteile wie zB die verkürzte Abschreibung von Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen konsumiert worden seien oder bis die Frist zur Berichtigung des Vorsteuerabzuges verstrichen sei. Für den Nachweis sei ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Punkt 8.5.4.3 - vorzeitig beendete (abgeschlossene) „große Vermietung“, S 281ff). In diesem Zusammenhang sei zu bemerken, dass für die Sanierung des Kellers eine Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 in Anspruch genommen worden sei. Die vorzeitige Beendigung sei also nach Lage des Falles von vornherein (latent) der Plan des Berufungswerbers gewesen. In der Stellungnahme des Berufungswerbers vom 19. Mai 2011 zum Vorlagebericht werde einerseits die behauptete Unwägbarkeit (welche vom Finanzamt nicht als solche gesehen wird) und die 15-jährige Bindung an das landesgesetzliche Sanierungsdarlehen ins Treffen geführt. Gerade nach Auslaufen dieses Darlehens, bzw. wenn dieses Auslaufen bereits absehbar wird, steige die Möglichkeit zur lukrativen Veräußerung des Mietobjektes, weil damit die Mietzinsbeschränkungen fallen. Umgekehrt sei bereits mehrfach festgehalten worden, dass gerade durch den Entfall der Mietzinsbeschränkungen und durch die bereits abgeschlossene Sanierung, einer erfolgreichen - und nur einen geringen zeitlichen wie auch finanziellen Aufwand verursachenden - Vermietung nichts mehr im Wege gestanden sei, weshalb die Begründung, man habe sich von risikoreichen nicht mehr notwendigem Vermögen trennen wollen nicht nachvollziehbar sei.

Insgesamt sei zusammenfassend davon auszugehen, dass der Plan, die Vermietung nur einen begrenzten Zeitraum bzw. nicht bis zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses aufrecht zu erhalten, (latent) immer gehegt und die vorzeitige Beendigung der Vermietung nicht durch Unwägbarkeiten verursacht worden sei. Daher sei weiters davon auszugehen, dass die Gesamtüberschusserzielungsabsicht auch in den berufungsgegenständlichen Jahren nicht mehr objektiv vorgelegen sei.

XIX.

Mit **Vorhalt vom 11. März 2013** wurde dem Bw. die o.a. Stellungnahme des Finanzamtes vom 30. Jänner 2013 vorgehalten. Weiters wurde der Bw. ua. unter Bezugnahme auf seine Ausführungen in der Berufung um die Vorlage der dort angesprochenen „fortgesetzten Planrechnung[en] unter Berücksichtigung der bisherigen Istwerte“ (aus der Sicht der Jahre 2001, 2002 und 2003) ersucht.

XX.

Der o.a. Vorhalt wurde zunächst nicht beantwortet.

XXI.

Unmittelbar vor der mündlichen Berufungsverhandlung (!) übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat per **E-Mail vom 19. November 2013** ua. eine sog. „fortgesetzte Planrechnung unter Berücksichtigung der IST-Werte der Jahre 2001, 2002 und 2003“. Laut Begleitschreiben seien in diesem Zusammenhang auch die „tatsächlichen förderungsrechtlichen Abwicklungen“ berücksichtigt worden. Demnach ergäbe sich ein „erzielbarer Gewinn nach Ablauf von 20 Jahren“.

XXII.

In der **am 19. November 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung** führte der steuerliche Vertreter des Bw. ua. ergänzend aus, dass für die Liebhabereibeurteilung ausschließlich die Planrechnung zu Beginn der Einkunftstätigkeit maßgeblich sei. Im vorliegenden Fall (Anschaffung des Mietobjektes vor dem 14. November 1997) wäre der überschaubare Zeitraum laut Rechtsprechung mit ca. 20 Jahren anzusetzen, wobei der Verwaltungsgerichtshof dieses „ca.“ aber nie richtig definiert habe. Der Bw. habe eine derartige Planrechnung vorgelegt, und aus dieser sei der geforderte absehbare Zeitraum für die Erreichung eines Gesamtüberschusses innerhalb von 20 Jahren auf Grund von plausiblen Prämissen ersichtbar.

Dem steuerlichen Vertreter wurde daraufhin vorgehalten, dass sich aus seiner im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Prognoserechnung („steuerliche Umrechnung“) die Erzielung eines Totaleinnahmenüberschusses aber frühestens erst im Jahr 2015 ergäbe.

Dies wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters dann auch bestätigt. Laut seinen Angaben sei der vorzeitige Verkauf des Mietobjektes im Jahr 2009 für den Bw. jedoch keineswegs so „lukrativ“ gewesen, wie das Finanzamt behaupte. Tatsächlich hätten mit dem Veräußerungserlös lediglich die bestehenden freien Darlehen (für die Anschaffungskosten und die nicht geförderten Sanierungskosten) abgedeckt werden können. Außerdem habe der Bw. besondere Einkünfte gemäß § 28 Abs. 7 EStG 1988 in Höhe von 32.262,54 Euro nachversteuert. Ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn sei allerdings nicht angefallen. Im Übrigen habe der Bw. den steuerlichen Vertreter bereits im Jahr 2006 beauftragt, die steuerlichen Auswirkungen eines Verkaufs der Liegenschaft darzustellen. In diesem Jahr wäre allerdings ein steuerpflichtiger Spekulationsgewinn angefallen. Es habe also sehr wohl bereits 2006 (Zeitpunkt der Erkrankung der Ehegattin) Überlegungen zu einem Verkauf gegeben. Die (ursprüngliche) Planung des Bw. sei tatsächlich ausschließlich auf eine Pensionsaufbesserung

ausgerichtet gewesen. Demnach wären zumindest mit Pensionsantritt des Bw. die Mieteinnahmen zur Gänze frei von Verbindlichkeiten gewesen und hätten zu tatsächlichen Mehreinnahmen und Arbeitsloseneinkommen des Bw. geführt. Bedauerlicherweise sei es durch die Erkrankungen des Bw. bzw. dessen Ehegattin aber nicht dazu gekommen und habe die verfahrensgegenständliche Liegenschaft - nicht plangemäß - vorzeitig veräußert werden müssen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) 1993, [BGBl. Nr. 33/1993](#), liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) 1993, [BGBl. Nr. 33/1993](#), ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Gemäß [§ 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung](#) 1993, [BGBl. Nr. 33/1993](#), gilt Abs. 2 (Anlaufzeitraum) nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem

Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Gemäß [§ 6 Liebhabereiverordnung](#) 1993, [BGBl. Nr. 33/1993](#), kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Gemäß [§ 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung](#) 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) gilt Abs. 2 (Anlaufzeitraum) nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens von 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß [§ 8 Abs. 3 Liebhabereiverordnung](#) 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) sind (ua.) § 1 Abs. 2 Z 3 und § 2 Abs. 3 in der Fassung der Verordnung [BGBl. II Nr. 358/1997](#) auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat.

2. Feststehender Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 2. Dezember 1993 hat der Bw. das verfahrensgegenständliche Mietobjekt (vier Wohneinheiten) erworben und - nach erfolgter Sanierung - ab dem Jahr 1996 vermietet.

Mit Kaufvertrag vom 23. September 2009 hat der Bw. das verfahrensgegenständliche Mietobjekt wieder veräußert. Der bis zu diesem Zeitpunkt angefallene „Totalverlust“ (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) beträgt rd. 3,5 Mio. ATS (254.355 Euro) (vgl. „adapt. Ergebnis“ („kumul. Ergebnis“) / tabellarische Aufstellung des Finanzamtes „tats. Ergebnisse bis 2009“ laut Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 22. November 2011).

3. Rechtliche Würdigung

3.1. Einkommensteuer

Der im vorliegenden Fall maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) hat bereits vor dem 14. November 1997 begonnen. [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) ist hier daher nicht anwendbar. Die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit ist somit – unbestrittenermaßen – als „große Vermietung“ iSd [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) 1993 anzusehen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 133, mwN). [§ 2 Abs. 3 Liebhabereiverordnung](#) 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) ist hier ebenfalls nicht anwendbar.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, ist sowohl für Zeiträume vor dem Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung 1990 als auch für Zeiträume, in welchen die Liebhabereiverordnung 1990 zur Anwendung kommt, als auch für die Rechtslage nach der – hier anzuwendenden – Stammfassung der Liebhabereiverordnung 1993 eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung innerhalb eines Zeitraumes von rd. 20 Jahren kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (vgl. VwGH 20.09.2006, [2005/14/0093](#); VwGH 31.05.2006, [2001/13/0171](#), mwN; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 410, 414).

Nach der Rechtsprechung kommt es bei einer Vermietung (auch bei der sog. großen Vermietung nach [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#)) auch ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn (Gesamt-Einnahmenüberschuss) zu erwirtschaften (vgl. VwGH 15.09.2011, [2011/15/0117](#)).

Damit ist das Schicksal der Berufung aber auch schon entschieden, denn selbst wenn man im vorliegenden Fall der (laut Bw. hier maßgeblichen, anlässlich der Außenprüfung vorgelegten) Planrechnung des Bw. folgte (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 19. November 2013), ergäbe sich daraus ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten frühestens im Jahr 2015, dh. erst nach 22 (!) Jahren.

Dazu kommt aber auch noch, dass sich diese Planrechnung des Bw. ohnehin als wesentlich zu „optimistisch“ - und somit auch als unrealistisch - erweist, zumal der Bw. bereits von Anfang an, also auch schon vor den Jahren der von ihm prognostizierten „Mietensprünge“, (mit geringfügigen Ausnahmen) mit seinen tatsächlichen Vermietungsergebnissen weit hinter den eigenen Planzahlen zurückgeblieben ist (zB 1993 um rd. 503.700 ATS, 1995 um rd. 92.700 ATS, 1997 um rd. 92.500 ATS, 1998 um rd. 154.300 ATS, 1999 um rd. 93.100 ATS und 2000 um rd. 20.000 ATS).

Im Übrigen hätten laut o.a. tabellarischer Aufstellung des Finanzamtes die vom Bw. tatsächlich erzielten Vermietungsergebnisse (bis 2009) auch in Verbindung mit den vom Bw.

prognostizierten, unverändert übernommenen Vermietungsergebnissen (ab 2010) erst im Jahr 2018, dh. erst nach 25 Jahren, zu einem „Totalgewinn“ geführt.

Schließlich können aber auch die von Seiten des steuerlichen Vertreters am 19. November 2013 (unmittelbar vor der mündlichen Berufungsverhandlung) übermittelten Unterlagen zu keiner anderen Beurteilung führen: Die vom Bw. mit Vorhalt vom 11. März 2013 abverlangte[n] „fortgesetzte[n] Planrechnung[en] unter Berücksichtigung der bisherigen Istwerte - aus der Sicht der Jahre 2001, 2002 und 2003“ wurden auch in diesem Zusammenhang nicht nachgereicht. So enthält die in diesem Zusammenhang nachgereichte Variante einer Planrechnung etwa lediglich für die Jahre 2001, 2002 und 2003 tatsächliche Vermietungsergebnisse - aber auch diese ohne die hier gebotene „steuerliche Umrechnung“ (vgl. die o.a. tabellarische Aufstellung des Finanzamtes). Im Übrigen ergäbe sich nach dieser Variante des Bw. ein „Totalgewinn“ frühestens im Jahr 2016, dh. erst nach rd. 23 (!) Jahren. Außerdem ist daraus auch überhaupt nicht ersichtlich, dass der Bw. angesichts des eklatanten Zurückbleibens der tatsächlichen Vermietungsergebnisse hinter den ursprünglichen Planzahlen auf die diesbezüglichen Abweichungen entsprechend reagiert hätte (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 22. November 2011). - Abgesehen davon erachtet der Bw. im vorliegenden Fall aber ohnedies die o.a. „erste“ Planrechnung („zu Beginn“ der streitgegenständlichen Betätigung) als maßgeblich (vgl. Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung am 19. November 2013).

Im Ergebnis ist somit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum eine Gesamtüberschusserzielungsabsicht des Bw. also nicht mehr anhand objektiver Umstände nachvollziehbar. Die Ergebnisse der verfahrensgegenständlichen Vermietungstätigkeit sind daher ertragsteuerlich unbeachtlich (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 496).

Liebhaberei infolge mangelnder Überschusserzielungsabsicht im o.a. Sinne ist im vorliegenden Fall aber auch auf Grund folgender Überlegungen anzunehmen:

In der Praxis kommt es häufig vor, dass eine Vermietungstätigkeit nur so lange geplant ist, bis steuerliche Vorteile, wie insbesondere die beschleunigte Abschreibung von begünstigtem Herstellungsaufwand ([§ 28 Abs. 3 EStG 1988](#)), konsumiert wurden und die Spekulationsfrist abgelaufen ist bzw. eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ([§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#)) nicht mehr vorzunehmen ist. Danach wird das Mietobjekt veräußert oder einer Privatnutzung zugeführt. Gegenüber der Abgabenbehörde legt der Vermieter diesen Plan jedoch idR nicht offen. Nach herrschender Rechtsauffassung spricht die Veräußerung oder Privatnutzung des Mietobjekts nach Konsumation der steuerlichen Vorteile – wie auch im vorliegenden Fall – daher besonders dafür, dass die Vermietungstätigkeit von vornherein (latent) nur auf einen begrenzten Zeitraum geplant war (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 489).

Im vorliegenden Fall ist es dem Bw. nun aber bis zuletzt nicht gelungen, den Nachweis (strenger Maßstab!) (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 489) zu erbringen, dass seine Vermietungstätigkeit im verfahrensgegenständlichen Zeitraum (doch) auf einen unbegrenzten Zeitraum, zumindest jedoch bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten geplant war:

Zunächst sind schon die vom Bw. behaupteten Gründe für die vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit (seine Erkrankung bzw. die Erkrankung der Ehegattin – erstmals releviert im Rahmen einer Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 19. Mai 2011(!)) nicht überzeugend:

Der Behauptung, dass die – bedauerliche – Erkrankung der Ehegattin im Jahr 2006 „zur sofortigen Erwerbsunfähigkeit“ geführt hätte, steht die weitere Beschäftigung der Ehegattin (beim Bw.), und zwar sogar mit einer deutlichen Gehaltserhöhung ab 2007, entgegen. Und zu den – bedauerlichen – Erkrankungen des Bw. ab 2006 ist zu bemerken, dass laut Aktenlage beim Bw. keine Praxissschließung, keine Vertretung durch einen Vertretungsarzt und auch keine Änderung bei den Kassenverträgen ersichtlich ist. – Im Gegenteil zeigt die Umsatzentwicklung beim Bw. sogar laufend bedeutsame Steigerungen.

Abgesehen davon ist es der Bw. aber auch völlig schuldig geblieben aufzuzeigen, inwiefern diese von ihm behaupteten „Unwägbarkeiten“ (seine Erkrankung bzw. die Erkrankung der Ehegattin) auf die gegenständliche Vermietungstätigkeit überhaupt „durchgeschlagen“ hätten (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 22. November 2011, Seite 2). Gerade der vom Bw. wiederholt hervorgehobene „Vorsorgegedanke“ im Zusammenhang mit der Anschaffung des verfahrensgegenständlichen Mietobjektes hätte nämlich eine Fortführung dieser Vermietungstätigkeit (nach abgeschlossener Sanierung, nach erfolgter Dauervermietung, kurz vor Wirksamwerden beträchtlicher Mietenerhöhungen und alles nunmehr ohne übermäßigen Zeit- und Arbeitsaufwand für den Bw.) über das Jahr 2009 hinaus nahegelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher zur Auffassung gelangt, dass die verfahrensgegenständliche „große Vermietung“ infolge (latent) zeitlich begrenzt geplanter Vermietungstätigkeit schon mangels Angemessenheit der Zeitrelation von Beginn an Liebhaberei darstellt (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 489).

3.2. Umsatzsteuer

Wie bereits oben ausgeführt, ist die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit als „große Vermietung“ iSd [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) 1993 anzusehen.

Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinne liegt hier daher nicht vor (vgl. [§ 6 Liebhabereiverordnung](#) 1993).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, am 19. November 2013