



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Josef Weber, Mag. Franz Josef Groß und Mag. (FH) Heinrich Witetschka im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla über die Berufung von Bw. als ehemalige Gesellschafterin der Hausgemeinschaft X-Gasse 12, vertreten durch Mag. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfung GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 15. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch ORätin Dr. Eleonore Ortmayr, vom 3. November 2004 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1993 sowie 1994 und 1995 nach der am 2. Februar 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO iVm § 190 Abs. 1 BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Nichtfeststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) und der weitere ehemalige Gesellschafter erwarben Ende 1989 von der Alleineigentümerin je zur Hälfte ein Mietwohngrundstück in Wien M. Seitens der Bw. wurde die Liegenschaft, deren Anschaffung zur Gänze fremdfinanziert erfolgte, weiter vermietet. Offenbar vor allem wegen der Fremdfinanzierung wurden in den Jahren bis einschließlich 1995 Werbungskostenüberschüsse („Verluste“) in erheblicher Höhe erklärt. Wie sich aus dem Grundbuch ersehen lässt, erfolgte Ende 1993 die Parifizierung der gesamten Liegenschaft. Die Intabulierung erfolgte lt. Mitteilung des Bezirksgerichtes Fünfhaus am 1993.

Die Bescheide über die gem. § 188 BAO einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 1993 bis 1995 ergingen gem. § 200 BAO vorläufig.

Schließlich erließ das Finanzamt für die Berufungsjahre 1993 bis 1995 gem. § 200 BAO endgültige Bescheide, in denen die Einkünfte jeweils mit öS 0,00 festgestellt und auf die Gesellschafter aufgeteilt wurden; dies mit folgender Begründung:

„Die Vermietungstätigkeit im Objekt X-Gasse 12 ist nach Feststellung der Aktenlage nicht geeignet auf Dauer gesehen einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, denn allein die Zinsenbelastung von durchschnittlich (Durchschnitt: 4 Jahre) S 174.000,00 bei ebenso durchschnittlichen Einnahmen von S 133.000,00 ist nicht zu verdienen. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist somit nicht gegeben.“

Die Bw. wandte in der dagegen erhobenen Berufung ein, dass die Behauptung des Finanzamtes rein apodiktischer Natur sei und außerdem im Widerspruch zu den einschlägigen Erlässen bzw. der Rechtsprechung sowie der bereits jetzt absehbaren Entwicklung auf den so genannten Liebhabereigebieten stehe. „Denn abgesehen davon, dass ein 4-jähriger Beobachtungszeitraum für die Beurteilung, ob hier Einkunftsquellen vorliegen oder nicht, noch dazu bei mietengeschützten Objekten, überhaupt keine Berechtigung hat, werden bereits – wie allgemein bekannt – mindestens 20-jährige Beobachtungszeiträume berücksichtigt. Außerdem war beim Kauf des Objektes nicht vorherzusehen, dass vom Auftraggeber kurze Zeit später eine große Werbefläche auf dem Objekt aufgekündigt wurde, wodurch Einnahmen

wegfielen. Weiters müssen sukzessive ältere Mieter aufgekündigt werden, um für die Mandantschaft günstigere Mietverträge zu erreichen u.a.m. Dadurch kam es in den ersten Jahren zu besonders ungünstigen Ergebnissen.“

Das Finanzamt richtete an die Bw. einen Ergänzungsvorhalt:

„Bitte um Vorlage der Kauf- und Kreditverträge (betr. ursprünglicher Anschaffung der Hälfteanteile und jener vom 31.12.95) sowie

einer Prognoserechnung und der Zinslisten bis dato.

Seit wann wurden Erhaltungsbeiträge eingehoben, bitte um Aufgliederung der Einnahmen.

Um Angabe der Reparaturen, Instandsetzungen etc. bisher und der zu erwartenden derartigen Aufwendungen wird gebeten.“

Seitens des damaligen steuerlichen Vertreters wurden Kopien der Kaufverträge aus den Jahren 1989 und 1995 vorgelegt. Der steuerliche Vertreter teilte mit, dass er den Kreditvertrag nicht vorlegen könne. Sehr wohl lege er eine Zinsliste vor, aus der die Aufschlüsselung der Einnahmen hervorgehe.

„In unseren Beiblättern wurden die Einnahmen aufgesplittet, ebenso die Ausgaben detailliert ausgewiesen. Eine Prognoserechnung können wir nicht erstellen.“

Aus dem vorgelegten Kaufvertrag vom 06.12.1995 geht die Veräußerung sämtlicher – nach der dem Finanzamt offenbar bis dahin unbekannten Parifizierung der Liegenschaft – im Eigentum der Gesellschafterin Bw. stehenden Eigentumswohnungen hervor, wobei der für die Eigentumswohnungen erzielte Verkaufspreis unter dem anteiligen Anschaffungskosten der ideellen Liegenschaftshälfte im Jahr 1989 lag.

Aus den vorgelegten Zinslisten ergibt sich das Vorliegen von Wohnungen der Kategorien D und C.

Nach Urgenz des Finanzamtes bezüglich der noch offenen Vorhaltspunkte wurden u.a. Kopien des Schuldscheines über das anlässlich des Ankaufes aufgenommene Darlehen (Valuta: öS 2.300.000,00, Zinssatz 8 bzw. 7,5%, Laufzeit 20 Jahre) und des Darlehensvertrages aus 1995 (Valuta öS 200.000,00) und eine Zinsliste für Jänner 1998 vorgelegt.

Nach Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurden von der ursprünglich zuständigen Rechtsmittelbearbeiterin des Unabhängigen Finanzsenates (=UFS) mit der Berufungswerberin und dem 2. Gesellschafter Dipl.Ing. Y 3 Besprechungen zwecks Klärung

des Sachverhaltes abgehalten. Aus den darüber angefertigten Niederschriften ergibt sich Folgendes:

1. Besprechung am 29.04.2004 mit Dipl.Ing. Y :

„Das Objekt hat das Baujahr etwa 1904. Der anwesende Bw. ist mit der damaligen Verkäuferin des gegenständlichen Hauses, nicht verwandt bzw. verschwägert. Der Bw. ist mit Frau Bw. (deren Ehemann ist LH) weder verwandt noch verschwägert.

Der Bw. gibt an, mit Frau Bw. sei es zum Streit gekommen. Der Bw. gibt an, Frau Bw. und ihr Ehemann Herr LH seien in finanzielle Schwierigkeiten geraten (im Zusammenhang mit div. Objekten, mit denen der Bw. nichts zu tun hatte; mit einer GmbH u. dgl.). Deshalb habe er den Hälfteanteil der Frau Bw. am Haus X-Gasse gekauft (und auch andere Liegenschaftsanteile der Frau Bw. und des Herrn LH). Der Kaufpreis war etwas weniger als der ursprüngliche Kaufpreis des Hälfteanteiles.

Der Bw. gibt an, mit Frau Bw. eine Vereinbarung getroffen zu haben, dass über das Haus nur gemeinsam disponiert werden könne (gemeinsame Verwaltung, Verkauf, Parifizierung und Abverkauf u. dgl.).

Die Käuferfirma Immobilienverwertungs GmbH & Co KEG war dem Bw. vor Abschluss des Kaufvertrages nicht bekannt. Ebenso sind Gesellschafter und Geschäftsführer dieser Firma dem Bw. vorher nicht bekannt gewesen. Die P KEG sei an den Bw. herangetreten, das gegenständliche Objekt zu kaufen.

Der Bw. gibt an, 4 oder 5 Objekte aus seinen 50 Liegenschaften genannt zu haben, wovon 1 Objekt ausgewählt werden könne. Um Raten bei anderen Häusern abdecken zu können und um Investitionen durchführen zu können, sollte ein Objekt verkauft werden.

Es wird von Seiten der Referentin angemerkt, dass lt. Aktenlage immer wieder Objekte verkauft worden sind. So wurden etwa im Jahr 1997 Spekulationseinkünfte für 3 Objekte erklärt. Dies widerspricht der Angabe des Bw., dass er grundsätzlich Objekte nicht verkaufe, sondern diese für Vermietung besitze.

Der Bw. entgegnet, dass er Objekte zum Bewirtschaften kaufe. Grundsätzlich würden Häuser dann verkauft, wenn es zu finanziellen Engpässen komme. Oder auch, wenn langfristige Ertragsteigerungen nicht zu erwarten seien. Auch komme dies vor, wenn Reparaturen dies erforderlich machten.

Die Referentin hält dem Bw. vor, dass die Mieterstruktur von Objekten bereits beim Kauf eines Objektes bekannt sei. Auch könne man die Reparaturbedürftigkeit von Gebäuden (von Fachleuten) voraussehen lassen.

Der Bw. gibt an, Erträge durch die Vermietung erwirtschaften zu wollen, indem er z.B. nach Abschluss von Kaufverträgen schaut, ob die Mietverhältnisse gegebenenfalls nach dem Mietrechtsgesetz zu Recht vorliegen. Liegt z.B. ein Zweitwohnsitz vor, können Ausmietungen von Mietern durchgeführt werden. Auch wird überlegt, ob es wirtschaftlich sei, Ablösen zu zahlen, damit die Wohnungen vom Mieter zurückgegeben werden, um dadurch langfristige Ertragsteigerungen erzielen zu können.

Auch Reparaturen seien nach Aussage des Bw. nur bedingt vorhersehbar. So könnten Fassaden gewisse Frostschäden erleiden, die bei der Beurteilung des momentanen Bauzustandes nicht berücksichtigt werden könnten.

Der Bw. habe bereits Objekte 10, 12 oder 15 Jahre. Daraufhin gibt der Bw. korrigierend an, dass er das erste Objekt bereits 30 Jahre in seinem Besitz habe.

Als Beispiel für nicht vorhersehbare Reparaturen nennt der Bw. das Objekt R-Straße 70. Hier sei eine Fassade, die unter Denkmalschutz stehe, reparaturbedürftig. Es falle diesbezüglich ein Reparaturaufwand iHv. ATS 6,000.000,00 an (Schaden wurde vor etwa 2 ½ Jahren festgestellt). Diesbezüglich werde erst in ca. 1 ½ Monaten mit der Reparatur begonnen, obwohl die Einreichung für einen Zuschuss beim Bundesdenkmalamt bereits vor 3 Jahren erfolgt sei. Mit den Arbeiten dürfe nicht begonnen werden, solange der Zuschuss nicht bewilligt sei. Der Bw. gibt an, gerade für die Renovierung dieses Objektes ein Haus aus seinem Bestand verkauft zu haben. Der Käufer habe eben dieses gegenständliche Objekt ausgewählt.

Lt. Aktenlage sind zum Verkaufszeitpunkt Juli 2003 lt. Zinsliste für Juli 2003 vorwiegend C und D-Wohnungen.

Frage an den Bw.: Wie viele Wohnungen wurden renoviert zwischen 1989 und 2003?

Lt. Bw. seien einige Wohnungen komplett saniert worden (z.B. Nr. 9, Nr. 11, Nr. 3, Nr. 5, Nr. 6, Nr. 10, Nr. 12). Der Bw. gibt an, dass man nunmehr in etwa € 2.500,00 p.m. an Mieteinnahmen erziele. Es wurde 2003 (wahrscheinlich vor 2003 wurde vom Bw. korrigiert) auch die Reklamefläche vermietet.

Der Bw. gibt an, erst durch die Sanierung der Feuermauer sei es möglich gewesen, die Reklamefläche zu vermieten.

Die Referentin gibt an, dass bereits im Jahr 1997 die damals (1989 bis 1997) geringen Mieteinnahmen u.a. vom Bw. damit begründet worden seien, dass auch die Miete der Reklamefläche vom Mieter aufgekündigt worden sei. Der Bw. wird nunmehr dazu befragt, was zum damaligen Zeitpunkt der Aufkündigung der Reklamefläche unternommen worden sei, um diese möglichst rasch (zeitnah) wieder zu vermieten. Weiters wird gefragt, ab wann die Reklamefläche wieder vermietet worden sei, nach dem es zu der Aufkündigung gekommen war.

Zur Aufkündigung vom damaligen Mieter ist es gekommen, weil es zu Feuchtigkeitsschäden gekommen ist. Die damalige Nichtvermietbarkeit der Reklamefläche sei durch 2 Feuchtigkeitsschäden zu Stande gekommen (im oberen Bereich und im unteren Bereich). Es sei zu einem Prozess gegenüber der Fa. T gekommen. Es kam zu einem Streit, wer an den Feuchtigkeitsschäden schuld gewesen sei (die Hausgemeinschaft oder die Fa. T). Die Fa. T ist in Konkurs gegangen, weshalb der Prozess nicht fortgeführt wurde. Der Bw. kann momentan nicht sagen, wie lange die Werbefläche nicht vermietet war.

Der Bw. gibt an, dass z.B. noch 3 Wohnungen frei werden würden (W, S, Frau H geht ins Altersheim). Deshalb würde sich der Ertrag des Hauses auch weiterhin steigern. Es wird angemerkt, dass der Bw. im Berufungsverfahren angegeben hat, dass Reparaturaufwendungen für Dach- und Fenster anfallen würden (er gab zum Berufszeitpunkt an, dass dies in etwa öS 400.000,00 ausmachen würde). Diese Reparaturen seien größtenteils schon durchgeführt worden.

Der Bw. wird aufgefordert, die Überschussrechnungen hinsichtlich des Objektes ab 1996 vorzulegen. Diese Überschussrechnungen sind nicht aktenkundig. Es wurden lediglich die Endzahlen der Verluste bzw. teilweise Gewinne für die einzelnen Jahre bekannt gegeben.

Für die Jahre 2000 und 2001 sind lt. Aktenlage auch die Verlustzahlen (unter Umständen Gewinne) nicht ersichtlich (sind beim Beiblatt zu den Steuererklärungen „Alleinbesitz“ für das gegenständliche Objekt X-Gasse 12 nicht angeführt).

Der Bw. gibt an, dass in seinem Fall durch die Vielzahl der Objekte, die er besitzt, sein Vorteil darin liege, dass dadurch Risikostreuung gegeben sei (hinsichtl. von Reparaturen: z.B. Kamine). Er habe auch eigene Mitarbeiter, die diese Reparaturen preisgünstig machten.

Die Referentin führt aus, dass auf Grund der Aktenlage ersichtlich sei, dass für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemeinsame Werbungskosten anfielen. Diese Werbungskosten betrugen z.B. im Jahr 1996 ATS 2.000.000,00 und wurden von der Gesamtsumme der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abgezogen. Der Bw. wurde gefragt, wie diese Werbungskosten aufgeteilt werden könnten (auf die einzelnen Objekte).

Der Bw. gibt an, er habe 12 Mitarbeiter. Die Vermietung, Reparaturen u. dgl. werden von diesen durchgeführt. Der Bw. gibt an, dass diese grundsätzlich nicht zugeordnet werden können. Er habe Tischler usw. angestellt. Der Bw. überlegt sich eine ökonomische und nachvollziehbare Werbungskostenaufteilung.

Lt. Aktenlage hat sich die Bewirtschaftung des Hauses ab 1989 bis 2003 nicht geändert. Der Bw. hat den aushaftenden Kredit der Verkäuferin des Hälfteanteils der Frau Bw. übernommen. Der zusätzliche Kredit von ATS 200.000,00 wurde aufgenommen, da ja Frau Bw. ausbezahlt werden musste.

Der Bw. wird ersucht, folgende Mietverträge vorzulegen:

Für Top 12: CN,

Für Top 13: H E

Für Top 8: RS

Für Top 10: KK

Der Bw. wirft ein, dass die Verträge wahrscheinlich wegen des Verkaufs nicht mehr vorhanden sind. Die Hausverwaltung GB verwaltet seit dem Verkauf an die P KEG das Haus nicht mehr.

Der Bw. gibt an, eine Prognose (It. Aktenlage wurde diese vom FA bereits während des Berufungsverfahrens angefordert) nunmehr vorzulegen.

Der Bw. gibt an, dass er die Objekte günstig kaufe und diese normalerweise bzw. üblicherweise zu 100% fremdfinanziert würden.

Lt. Bw. werden bei den vollständig renovierten Wohnungen z.B. Top 5 marktkonforme Mieten erzielt. € 3-4 pro m² seien It. Bw. für das Verkaufsjahr 2003 (It. Zinsliste 7/2003) marktüblich. Diese Mieten liegen It. Bw. weit über den Kategoriemieten, die vor der Renovierung erzielt wurden.

Daher wird der Bw. aufgefordert, die in dieser Besprechung geforderten Unterlagen (Prognoserechnung) innerhalb von 14 Tagen dem UFS vorzulegen."

2. Besprechung am 12.05.2004 mit Dip.Ing. Y

„Der Bw. wird aufgefordert, innerhalb von 14 Tagen folgende Fragen zu beantworten und die geforderten Unterlagen vorzulegen:

Sie werden aufgefordert, gegebenenfalls den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung des Hauses X-Gasse12 (durch den Bw. DI R Y) nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern dass sich die Beendigung erst

nachträglich, insbesondere durch einen Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat. Allfällige Angaben sind durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Sie werden aufgefordert nachzuweisen, dass der Plan des Bw. D.I. A. Y auf die Vermietung des Hauses X-Gasse 12 für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen ist.

Die allfälligen konkreten Unwägbarkeiten sind durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

Weshalb wurde nicht das Objekt in der R-Straße 70 verkauft, bei dem die Fassadenreparatur (die laut DI A. Y laut Niederschrift vom 29. April 2004 noch nicht begonnen wurde) anfällt?

Laut Dipl.Ing. Y wurde die Parifizierung des Objektes X-Gasse 12 gemeinsam mit K. Bw veranlasst bzw. durchgeführt. Dies bereits im Jahr 1991, da zu diesem Zeitpunkt die Parifizierung aus gesetzlichen Gründen noch einfacher gewesen sei. Die Parifizierung sei durchgeführt worden, da allenfalls geplant gewesen sei, einen Dachbodenausbau durchzuführen und diesen anschließend zu vermieten. Weiters sei die Parifizierung durchgeführt worden aus dem Grund, damit man sich in Zukunft bei einer internen Aufteilung der einzelnen Wohnungen zwischen dem Bw. DI M. und K. Bw leichter getan hätte. Auf die Frage, warum der Bw. nicht das Objekt in der R-Straße 70 verkauft habe, sondern eben das Haus in der X-Gasse, antwortete der Bw., dass es schwierig sei einen Hälfteeanteil eines Hauses zu veräußern (wenn der andere Hälfteeigentümer nicht verkaufen wolle).

1991 sei die Parifizierung eines Substandardhauses durchgeführt worden, da es noch leichter gewesen sei, als in Zukunft (z.B. § 12a Bescheinigung). Diese Parifizierung eines Substandardhauses sei in späteren Jahren aufgrund einer Gesetzesänderung nicht mehr möglich gewesen. Außerdem habe ein parifiziertes Haus im Falle einer Veräußerung auch einen höheren Marktwert. Die Referentin fügt hinzu, dass dieser höhere Wert bei einer Vermietung nicht ausschlaggebend sei, sondern lediglich bei einer eventuellen Veräußerung.

Der Bw. gibt an, dass in der R-Straße 70 ein gesetzlich vorgeschriebener Bauauftrag vorliege (in Höhe von ca. € 500.000,00).

Der Bw. wird aufgefordert, diesen Bauauftrag zum Nachweis vorzulegen.

Weiters wird ein Nachweis verlangt, auf welchem Konto bzw. Sparbuch der Veräußerungserlös hinsichtlich X-Gasse 12 deponiert ist (Kontostand).

Antwort des Bw.: Dieser Betrag sei laut Bw. auf keinem Konto deponiert, sondern sei in diverse Bauvorhaben bereits investiert worden.

Frage der Referentin:

Für den Zuschuss vom Denkmalamt ist laut Aussage des Bw. kein Kredit erforderlich. Es handelt sich um einen Zuschuss des Denkmalamtes, der nach Vorlage der Rechnungen bezahlt wird.

Der Bw. wird aufgefordert, das Ansuchen um diesen Zuschuss an das Denkmalamt vorzulegen. Weiters wird um Vorlage der Förderungsbedingungen ersucht.

Da der Bw. langjährig in seiner Branche tätig ist, wird er von der Referentin gefragt, wie lange es üblicherweise dauert, dass eine Zusage bzw. Bewilligung vom Bundesdenkmalamt einlangt.

Antwort des Bw.: Dauer 6 Monate bis 3 Jahre. Die Zusage und Bewilligung sind bereits vorhanden und können vom Bw. vorgelegt werden.

Der Bw. gibt an, er habe diverse Bauvorhaben (V-Straße, Vo-Straße, W-Straße: dort habe der Bw. einen Prozess verloren; hinsichtlich des Hauses in der W-Straße wurde der Bw. zu einer Instandsetzung verpflichtet. Die gerichtlich festgestellte Auftragssumme mache öS 6,8 Mio. aus. Das Haus sei mangels Nichtdurchführung der Arbeiten (aus Geldmangel) unter Zwangsverwaltung gestanden.

Der Bw. legt diesbezüglich die Unterlagen zum Nachweis vor.

Risikostreuung W-Straße Verlustgeschäft; andere Objekte gewinnträchtig

Die Referentin fragt den Bw., wie hoch die marktübliche Miete (12. Bezirk) für Mischobjekte („A bis D-Wohnungen“) in den Jahren 1993 bis 2003 im Schnitt üblich sei. Bezüglich der D-Wohnungen gibt der Bw. an, dass nur die D-Kategoriemiete verlangt werden dürfe, da eine höhere Miete gesetzwidrig sei. Der Bw. sagt, es gibt keinen marktüblichen höheren Mietzins für „D-Wohnungen“, dies werde jedoch in der Praxis von vielen ungesetzwidrigerweise nicht berücksichtigt.“

3. Besprechung am 13.05.2004 mit Bw.

„Auf Frage der Referentin gibt Frau Bw. (L) an, sie habe mit Herrn DI Y (AM) diverse Objekte gemeinsam besessen. Als Grund wird angeführt, weil er so nett war. Auf Frage gibt L an, sie wisse nicht mehr wann sich die geschäftlichen Kontakte zu Herrn DI Y zerschlagen haben. Die Referentin führt an, dass z.B. 1999 lt. Aktenlage noch Geschäftsbeziehungen ersichtlich seien. L führt daraufhin aus, dass dies möglich sei.

Es waren mehrere Objekte in gemeinsamen Besitz (L und DI Y) wie z.B. das Objekt in der S-Gasse, in der H-Straße (B), in der R-Gasse usw. L gibt an, dass nunmehr keine gemeinsamen Objekte (mit DI AM) mehr in ihrem Besitz seien. Sie könne nicht genau sagen, wann die geschäftlichen Kontakte genau gänzlich zerbrochen sind.

L gibt an, ihr sei nicht mehr erinnerlich, ob in der Zeit zwischen 1989 und 1993 Renovierungsarbeiten im Haus X-Gasse 12 (F) durchgeführt worden sind. Falls dies der Fall sei, wären diese Arbeiten von Herrn D.I. AM durchgeführt worden.

L gibt an, dass sie zum damaligen Zeitpunkt mit AM befreundet gewesen sei. Es sei in Ordnung gewesen, wenn bzw. falls Herr DI AM Renovierungsarbeiten ohne ihre ausdrückliche Zustimmung bzw. auch ohne sie vorher darüber zu informieren durchgeführt worden seien.

L gibt an, sie wisse nicht, ob Standardanhebungen hinsichtlich des Objektes F (von diversen Wohnungen) in diesem Zeitraum erzielt werden konnten.

Frage der Referentin: Im Jahr 1993 wurde an den Wohnungen dieses Hauses F Wohnungseigentum begründet. Dies wird von L bestätigt.

Frage Referentin: Weshalb wurde Wohnungseigentum begründet im Jahr 1993?

Dr. Keppert (K) führt dazu aus, dass aufgrund der Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes in Zukunft keine Wohnungseigentumsbegründung an Substandardwohnungen möglich gewesen sei. Aus diesem Grund sei an allen Objekten die Parifizierung (Wohnungseigentumsbegründung) durchgeführt worden.

Auf die Frage, weshalb Wohnungseigentum begründet worden sei, obwohl die Wohnungen fremd vermietet gewesen sind, führt K folgendes aus: Dies hänge mit der Mietzinsreserve zusammen (§ 18 MRG).

Frage der Referentin: Weshalb haben Sie das Haus 1995 an DI AM verkauft?

L gibt an, AM und L wollten sich geschäftlich von einander trennen. Auf den Einwand der Referentin, dass laut Aktenlage z.B. noch 1999 gemeinsame Objekte bestanden hätten, führt L an, dass die Trennung schrittweise erfolgt sei.

L führt aus, ihr Ehemann Herr LH (HL) habe sich auch sukzessive von AM getrennt.

Auf die Frage der Referentin, ob L weitere Gründe für die Trennung sowohl ihres Ehemannes als auch von ihr selbst und AM bestünden, gibt L wörtlich an: Sie wolle keine weiteren Gründe nennen.

Die Trennung zwischen AM und L (sowie ihres Ehemannes HL) erfolgte laut Angabe von L aus rein persönlichen Gründen.

Frage der Referentin: Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass von L immer wieder diverse Objekte an- und verkauft werden.

Der steuerliche Vertreter wirft daraufhin ein, dass die Verkäufe andere Objekte betreffend für den Fall Objekt F nicht relevant seien. Es wird ausdrücklich festgestellt, dass rein persönliche Gründe für den Verkauf des Objektes X-Gasse 12 an AM ausschlaggebend gewesen seien. Der steuerliche Vertreter führt aus, dass L keine weiteren Gründe bzw. keine anderen Gründe angeben wolle und auch nicht angeben werde.“

Aus den Vorakten, den vorgelegten Akten und aus den in der „Sachverhaltsdarstellung“ des DI Y enthaltenen Angaben ergeben sich folgende Einnahmen, Werbungskosten, Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschüsse und Darlehenszinsenzahlungen (inkl. Bankspesen) für den Zeitraum Ende 1989 bis 2001.

Jahr	Einnahmen	Werbungskosten	davon Darlehenszinsen und Bankspesen	Ergebnis
1989	11.758,00	22.880,00	0,00	-11.122,00
1990	70.550,00	243.753,00	160.213,00	-173.204,00
1991	76.022,00	243.136,00	179.023,00	-167.114,00
1992	130.836,00	233.809,30	174.665,00	-103.209,00
1993	127.476,00	222.325,00	170.006,00	-94.850,00
1994	122.982,00	348.573,00	200.690,00	-226.591,00
1995	153.297,00	235.190,00	150.760,00	-81.793,00
1996	144.103,00	261.905,00	178.311,00	-117.802,00
1997	200.196,00	197.367,00	110.093,00	2.830,00
1998	250.763,00	151.467,00	103.688,00	99.296,00
1999	254.701,00	???	86.125,00	53.408,00
2000	243.480,00	118.069,00	65.556,00	125.412,00
2001	288.388,00	???	59.571,00	197.289,00
2002	257.144,64	???	54.643,97	131.880,97

In den beige-schafften Vorakten liegt eine Zinsliste für Jänner 1993 auf (je ca. zur Hälfte Kategorie D und C-Wohnungen). Im Zuge der Sachverhaltsdarstellung durch den ehemaligen Miteigentümer DI Y wurden Zinslisten für Mai 1994 und Mai 1996 vorgelegt.

Aus aktenkundigen Zinslisten vom Dezember 1997, Jänner 1998 und April 2001 geht hervor, dass ausschließlich Wohnungen der Kategorien D und C vermietet wurden (Bl. 47, 48, 65 und 66/1995/Hpt. Akt)

Erst in der Zinsliste für November 2002 ist eine Kategorie A-Wohnung enthalten.

Kurz vor der mündlichen Verhandlung langte ein Schriftsatz des steuerlichen Vertreters ein, dem ein Treuhandvertrag, im Wesentlichen über die gemeinsame Nutzung der Eigentumsobjekte, angeschlossen wurde und in dem neuerlich auf die in bereits früher genannten Fachartikeln vertretenen Rechtsmeinungen verwiesen wurde. Kopien der (in den Akten aufliegenden) Einnahmen-Ausgabenrechnungen für 1993 bis 1995 wurden angeschlossen.

In der am 2. Februar 2011 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt:

„Die Vorlage einer Planungsrechnung ist nicht erforderlich, weil bereits im fünften Jahr der Bewirtschaftung (gerechnet ab dem Jahr 1993) ein Einnahmenüberschuss und nach 10 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden konnte.

In den Jahren 1993 und 1994 hat es noch zahlreiche Mietzinsbeschränkungen gegeben, jedoch konnten in den Jahren danach die frei gewordenen Wohnungen lukrativ neu vermietet werden. Es ist darauf hinzuweisen, dass die in den Folgejahren erzielten Mietzinssteigerungen nicht auf Grund des erfolgten Eigentümerwechsels und auch nicht auf Grund umfangreicher Reparaturmaßnahmen erzielt werden konnten, sondern deshalb, weil infolge des Mieterwechsels die Wohnungen wesentlich lukrativer vermietet werden konnten.

Auch nach der Begründung von Wohnungseigentum wurden gemeinschaftliche Einkünfte erzielt. Unmittelbar nach der Wohnungseigentumsgründung wurde nämlich ein Treuhandvertrag zwischen den Wohnungseigentümern abgeschlossen, der eine gemeinsame Bewirtschaftung der Liegenschaft vorsieht. In der Praxis schaut dies so aus, dass die Hausverwaltung die insgesamt aus der Vermietung sämtlicher Wohnungen erzielten Einkünfte durch die Hälfte teilt, und jeweils den Wohnungseigentümern zurechnet.

Vertreterin des Finanzamtes führt aus, dass im vorliegenden Fall von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum für die Jahre 1989 bis 1995 auszugehen ist und dass grundsätzlich die Eignung, ob aus der Bewirtschaftung ein Gesamtüberschuss erzielbar ist, von der Bw. nachzuweisen ist. Dazu wäre es erforderlich gewesen, eine Planungsrechnung vorzulegen. Gerade im Hinblick darauf, dass der Erwerb der Liegenschaft zur Gänze fremdfinanziert wurde und daher hohe Zinsaufwendungen anfallen, wäre es erforderlich gewesen, mit Hilfe einer

Planungsrechnung nachzuweisen, ob die Werbungskostenüberschüsse tatsächlich nur auf Grund der Mietzinsbeschränkungen anfallen. Weiters wäre es an der Bw. gelegen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Bewirtschaftung der Liegenschaft von vornherein auf Dauer angelegt war. Ein solcher Nachweis wurde nicht erbracht. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass der Mitgesellschafter Dipl.Ing. Y zahlreiche Liegenschaften erworben hat, wobei einzelne davon auch wieder veräußert wurden und aus der Veräußerung Spekulationseinkünfte erzielt und auch erklärt wurden. Es ist daher nicht auszuschließen, dass auch das gegenständliche Objekt in Spekulationsabsicht erworben wurde.

Steuerlicher Vertreter wendet ein, dass der Umstand, dass seitens des Herrn Dipl. Ing. Y Spekulationseinkünfte erzielt wurden, nicht daraus schließen lässt, dass die Bw. die gg. Liegenschaftshälfte in Spekulationsabsicht erworben hat. Der Verkauf der Liegenschaft erfolgte auf Grund der finanziellen Notlage der Bw., zumal hinsichtlich der in Rede stehenden Liegenschaft die Zwangsverwaltung gedroht hat.

Seitens der Berufungswerberin war es selbstverständlich von Haus aus geplant, das Objekt bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses zu bewirtschaften, d.h. die Vermietung war von Anfang an auf Dauer angelegt, jedoch geriet das Ehepaar Bw in massive finanzielle Schwierigkeiten, weshalb auch hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaft die Zwangsverwaltung gedroht hat. Darin sind jedenfalls so genannte Unwägbarkeiten, auf Grund derer die Vermietung vorzeitig eingestellt wurde, zu sehen.

Steuerlicher Vertreter bringt weiters vor, dass in der Endgültigerklärung der ursprünglich vorläufig erlassenen Bescheide seitens des Finanzamtes festgestellt wird, dass die Einkünfte des Dipl.Ing. Y im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung zu behandeln sind.

Offensichtlich liegt daher nach Auffassung des Finanzamtes hinsichtlich seiner Einkünfte keine Liebhaberei vor. Es ist somit offenkundig, dass keine Liebhaberei vorliegt, aus diesem Grunde ist auch die Vorlage einer Planungsrechnung entbehrlich, weil nach § 167 BAO offenkundige Tatsachen keines Nachweises bedürfen.

Finanzamtesvertreterin wendet ein, dass von einer Offenkundigkeit des Vorliegens einer Einkunftsquelle keine Rede sein kann, zumal im Zeitpunkt der Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft diese ausschließlich über Wohnungen der Kategorien C und D verfügt hat, die Liegenschaft mietzinsbeschränkt war und der Erwerb zur Gänze fremdfinanziert wurde. Es ist daher nicht offenkundig, dass bei einer Vermietung auf Dauer ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann. Ein Nachweis, dass von Anfang an geplant war, die Liegenschaft auf Dauer zu behalten, wurde nicht erbracht, um so mehr wäre die Vorlage einer Planungsrechnung notwendig gewesen, auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des UFS, wonach auch bei mietzinsbeschränkten Wohnungen die Vorlage einer solchen nicht

entbehrlich ist, noch dazu, wo es sich zur Gänze um eine Fremdfinanzierung handelt. Weiters wird verwiesen auf die niederschriftliche Einvernahme des Herrn Dipl.Ing. Y vom 29.4.2004, wonach dieser ausgesagt hat, dass bei Vorliegen eines Geldmangels jeweils Liegenschaften zum Verkauf angeboten wurden.

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass auch aus der niederschriftlichen Einvernahme des Dipl. Ing. Y eindeutig hervorgeht, dass es sich im gegenständlichen Fall bei der Veräußerung um einen Notverkauf auf Grund finanzieller Schwierigkeiten der Bw. gehandelt hat. Damit steht fest, dass nicht von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum auszugehen ist. Weiters geht aus der Einvernahme des Dipl. Ing. Y klar hervor, dass die Bewirtschaftung von Anfang an auf Dauer angelegt war und dass eine gemeinschaftliche Bewirtschaftung auch nach Begründung des Wohnungseigentums erfolgt ist. Nochmals wird darauf hingewiesen, dass bereits ab dem Jahre 1997 aus der Vermietung der Wohnungen immer ein Einnahmenüberschuss erzielt wurde, sodass damit offenkundig ist, dass das Objekt geeignet ist, auf Dauer einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen.

Finanzamtsvertreterin wendet bezüglich des Vorbringens, dass es sich um einen Notverkauf gehandelt hat, ein, dass lt. Niederschrift der Bw. am 13. Mai 2004 als Gründe für den Verkauf des Objekts „rein persönliche Gründe“ ausschlaggebend waren.

Steuerlicher Vertreter bemerkt in diesem Zusammenhang, dass auch wirtschaftliche Schwierigkeiten persönliche Gründe darstellen.

Zur Frage, ob ein Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO durchzuführen ist, wird vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass im Hinblick auf die abgeschlossene Treuhandvereinbarung von gemeinschaftlichen Einkünften auszugehen ist und daher trotz Begründung von Wohnungseigentum die gemeinschaftlichen Einkünfte einheitlich und gesondert festzustellen sind.

Diesbezüglich wird auf Doralt, Kommentar zum EStG, § 28 Rz 259 verwiesen, wonach dann, wenn jeder Miteigentümer über bestimmte Wohneinheiten als wirtschaftlicher Eigentümer verfügen kann, keine gemeinschaftlichen Einnahmen vorliegen und eine einheitliche und gesonderte Feststellung zu unterbleiben hat. Im Umkehrschluss hat im gegenständlichen Fall, bei dem kein Eigentümer über die ihm zugeteilte Wohnung in wirtschaftlicher Hinsicht verfügen konnte, sondern eine gemeinschaftliche Bewirtschaftung vorlag, sehr wohl eine einheitliche und gesonderte Feststellung zu erfolgen.“

Diesbezüglich wird auf Punkt IV des Treuhandvertrages vom 18. Februar 1994 verwiesen.

Über Befragen durch den Referenten, ob die finanziellen Schwierigkeiten der Bw. bereits vor dem Jahr 1994 bestanden haben, verwies der steuerliche Vertreter auf die Aktenvermerke mit Prokurist Pt vom Februar 2004 und September 2005.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Allgemeine Feststellungen

Strittig sind die für die Jahre 1993, 1994 und 1995 gem. § 92 BAO erlassenen Bescheide, mit denen festgestellt wurde, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die aus der Liegenschaft X-Gasse 12 bezogenen Einkünfte nicht zu erfolgen hat.

Wie im Sachverhalt dargelegt, wurde die Liegenschaft, ein Mietwohngrundstück, Ende 1989 käuflich erworben. Die Anschaffung erfolgte zur Gänze fremdfinanziert über ein Darlehen.

In den Jahren 1989 bis 1995 wurden durchgehend Werbungskostenüberschüsse erklärt. Ende 1993 wurde auf Grund der erfolgten Parifizierung an allen Wohnungen Wohnungseigentum begründet. Dennoch wurden auch für die Jahre 1994 und 1995 Erklärungen über die Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) eingereicht und die Einkünfte wie bisher je zur Hälfte auf die Gesellschafter aufgeteilt.

Ende 1995 veräußerte die Miteigentümerin Bw. alle ihre Eigentumswohnungen dem anderen Miteigentümer.

Das Finanzamt erließ in der Folge an die Miteigentümerschaft gerichtete Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO, in denen es die Einkünfte jeweils mit öS 0 zum Ansatz brachte. Die **Berufung, die gegen die Feststellungsbescheide** gem. § 188 BAO erhoben wurde, welche noch an die zum Zeitpunkt der Zustellung **nicht mehr existente Miteigentümerschaft gerichtet** waren, wurde vom UFS **als unzulässig zurückgewiesen**.

In den Ende 2004 erlassenen Ersatzbescheiden ging das Finanzamt unter Bedachtnahme auf den vorliegenden abgeschlossenen Zeitraum, innerhalb dessen nur Werbungskostenüberschüsse erzielt worden seien, vom Vorliegen von **Liebhaberei** aus.

In der Berufung gegen diese Bescheide wurde die Liebhabereieinstufung bekämpft. Insbesondere wurde unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.04.2000, 99/15/0012, die Ansicht vertreten, dass auch Ereignisse außerhalb der strittigen Einkunftsquelle als für die Liebhabereibeurteilung relevante Unwägbarkeiten zu beurteilen seien.

Als **Unwägbarkeiten** beurteilt die Berufungswerberin die im Zeitpunkt der Veräußerung bestehenden, nicht näher dargelegten **finanziellen Schwierigkeiten** der früheren Miteigentümerin Bw., auf Grund derer bei anderen im gemeinsamen Eigentum der Miteigentümer befindlichen Liegenschaften die **Zwangsverwaltung gedroht** habe. Diese Gefahr einer Zwangsverwaltung sei durch den Erwerb des Liegenschaftsanteiles (Anmerkung: richtigerweise der Wohnungseigentumsobjekte) für den anderen ehemaligen Miteigentümer abgewendet worden. Außerdem wurden ebenfalls nicht näher dargelegte Differenzen über die wirtschaftliche Nutzung der Liegenschaft als Grund für die wirtschaftliche Trennung genannt. Aus den im Zuge des ersten Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen geht in diesem Zusammenhang allerdings hervor, dass auch bei Liegenschaften, an denen der erwerbende ehemalige Gesellschafter Dipl.Ing. Y beteiligt ist/war, Zwangsverwaltung gerichtlich durchgesetzt wurde (R-Straße 70). Die anfänglichen Werbungskostenüberschüsse wurden unter anderem auch mit dem Wegfall von Einnahmen aus der Vermietung einer Werbefläche an die in der benachbarten Liegenschaft untergebrachte ME-Firma T begründet. Nach dem Konkurs der Fa. T sei der diesbezügliche Prozess eingestellt worden.

Der genaue Zeitpunkt des Wegfalls der Plakatfläche wie auch die bis dahin erzielte daraus Miete wurden nicht genannt.

Eine Prognose- bzw. Planungsrechnung wurde trotz Aufforderung des Finanzamtes und des UFS nicht vorgelegt.

2. Bescheid gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 1994 und 1995

Fest steht, dass die so genannte Hausgemeinschaft nur bis zur Ende 1993 (per 1993) erfolgten und ins Grundbuch eingetragenen Begründung von Wohnungseigentum an **sämtlichen** Wohnungen der Liegenschaft bestand. Ab dem Zeitpunkt der Intabulierung von Wohnungseigentum an allen Wohnungen lag keine Hausgemeinschaft mehr vor.

Festzuhalten ist, dass bei Begründung von Wohnungseigentum mangels Vorliegens gemeinsamer Einkünfte aus der Vermietung der Eigentumswohnungen schon nach dem Wortlaut des § 188 Abs. 1 BAO keine gemeinsamen Einkünfte mehr vorliegen und daher bereits aus diesem Grund keine einheitliche und gesonderte Feststellung erfolgen kann.

Wenn nun die steuerliche Vertretung der Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung auf den Treuhandvertrag vom 18.2.1994 verweist, wonach trotz Wohnungseigentumsbegründung eine gemeinschaftliche Bewirtschaftung der Liegenschaft erfolgt ist und die gemeinsamen Einnahmen und Ausgaben je zur Hälfte den beiden Eigentümern zugerechnet wurden, ist ihr die Bestimmung des § 188 Abs. 4 BAO entgegenzuhalten.

Gem. § 188 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (=BAO) in der vor dem AbgVRefG , BGBl. I 2009/20 gültigen Fassung findet unter anderem dann keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften mehr statt, wenn hinsichtlich aller Grundstücksanteile Wohnungseigentum besteht. (Gem. § 323 Abs. 23 BAO ist § 188 Abs. 4 lit. c BAO in der Fassung AbgVRefG , BGBl. I 2009/20 erstmals auf Feststellungen anzuwenden, die das Jahr 2008 betreffen). *Ritz* führt dazu im Artikel „Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) bei Wohnungseigentum“, SWK 2009/674, zur **bisherigen Rechtslage** aus: „Betroffen von dieser Ausnahmebestimmung waren Einkünfte der Wohnungseigentumsgemeinschaft aus der Vermietung und Verpachtung von Gemeinschaftseinrichtungen (z.B. Vermietung der Hausfassade oder von Garagenplätzen oder Genehmigung der Errichtung von Handymasten). Diese Bestimmung stand auch einer Feststellung gemeinschaftlicher (von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer erzielter) Einkünfte aus der Vermietung von Eigentumswohnungen entgegen.“ Davon ausgenommen ist wiederum die im vorliegenden Fall nicht gegebene Vermietung einer Eigentumswohnung durch Ehegatten (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar³, Tz 16 zu § 188).

Kohler setzt in seinen beiden Artikeln „Mietenpool und Wohnungseigentum“, SWK 13/2002 und „Vermietung durch einen Mietenpool“, SWK 3/2006, die Zulässigkeit einer Feststellung gem. § 188 BAO voraus, begründet seine mit dem Gesetzeswortlaut im Widerspruch stehende Auffassung dagegen nicht.

In der im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung genannten Literaturstelle (Doralt, Einkommensteuerkommentar, Bd. II, Tz. 259 zu § 28) wird die von der Bw. vertretene Rechtsauffassung gerade nicht dargelegt. Die Bw. leitet sie bloß aus einem von ihr – zu Unrecht – angestellten Umkehrschluss ab.

Im Übrigen wird hinsichtlich der Unzulässigkeit der Durchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung bei zur Gänze im Eigentum befindlichen Objekten auf Stoll, BAO-Kommentar, Bd. 2, 2005 f. und auf Quantschnigg/Schuch Einkommensteuer-Handbuch², Tz 92 zu § 28 verwiesen.

Damit steht fest, dass jedenfalls für die Jahre 1994 und 1995 selbst dann, wenn die Ergebnisse aus der Vermietung der Eigentumswohnungen auf Basis des Treuhandvertrages in Form eines so genannten „Mietenpools“ von der Hausverwaltung ermittelt wurden, auf Grund der diesbezüglich eindeutigen Bestimmung des § 188 Abs. 4 BAO keine einheitlich und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Jahre ab 1994 erfolgen konnte.

Da es somit Einkünfte der früheren Hauseigentümerschaft nur bis zur Ende 1993 erfolgten Intabulierung gab, musste sich auch die Beurteilung, ob hinsichtlich der Betätigung der Hausgemeinschaft Liebhaberei vorliegt oder nicht auf das Jahr 1993 beschränken.

Hinsichtlich der Jahre 1994 und 1995 brauchte daher nicht über das Vorliegen von Liebhaberei abgesprochen werden, da schon die Voraussetzungen für eine einheitlich und gesonderte Feststellung gem. § 188 Abs. 4 BAO in der für die Berufungsjahre gültigen Fassung wegen des Vorliegens von Wohnungseigentum an der gesamten Liegenschaft nicht (mehr) vorlagen.

Die Berufung gegen den endgültigen Bescheid hinsichtlich der Jahre 1994 und 1995 gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO vom 03.11.2004 war daher als unbegründet abzuweisen.

3. Bescheid gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO für das Jahr 1993

Im endgültigen Bescheid gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO für das Jahr 1993 verneinte das Finanzamt das Vorliegen von gemeinschaftlichen Einkünften mit dem Hinweis, dass die Gesellschafterin Bw. ihr Miteigentum in der Verlustphase verkauft habe und nicht nachgewiesen worden sei, dass die Vermietung auf Dauer sowie die Erzielung von Einnahmenüberschüssen geplant gewesen sei. Es liege daher für diese Gesellschafterin ein abgeschlossener Betätigungszeitraum vor. Da die Beteiligung vom anderen Gesellschafter aus privaten Gründen erworben worden sei, liege der Grund für die Veräußerung offensichtlich nicht im Objekt selbst. Zumindest hinsichtlich ihres Anteiles sei daher von Liebhaberei auszugehen, während die Einkünfte des anderen Gesellschafters „im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung zu behandeln“ seien.

Wie im Sachverhalt dargelegt, stützte das Finanzamt die **Liebhabereibeurteilung** auf das Vorliegen eines infolge der Veräußerung abgeschlossenen Zeitraumes, in dem nur „Verluste“ (=Werbungskostenüberschüsse) erzielt worden seien. Die ursprünglich nicht näher bekannt gegebenen „finanziellen Schwierigkeiten“ und „Meinungsdifferenzen“ zwischen den ehemaligen Hausgemeinschaftsmiteigentümern erkannte das Finanzamt nicht als Unwägbarkeit im Sinne der Rechtsprechung an.

Fest steht, dass es sich bei der Liegenschaft um ein um die (vorige) Jahrhundertwende errichtetes Mietwohngrundstück handelte, das im Jahr 2XXX abgerissen wurde.

Bis zur Ende 1993 erfolgten Parifizierung der gesamten Liegenschaft war die Vermietung daher entweder als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei im Sinne von § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung (=LVO) in der Fassung BGBl. 33/1993 zu beurteilen.

Vorweg war zu klären, ob die **Vermietung** der Liegenschaft **auf Dauer** angelegt war oder ob die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum geplant war. In einem solchen Fall sind für die Liebhabereibetrachtung die im abgeschlossenen Zeitraum erzielten Ergebnisse maßgeblich. Anders ist eine noch vor Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Einnahmenüberschusses beendete Tätigkeit nur im Fall einer Veräußerung aufgrund einer Unwägbarkeit zu beurteilen. In diesem Fall ist unter Ausklammerung der Veräußerung zu beurteilen, ob innerhalb eines durch die Verordnung bzw. die Rechtsprechung geforderten Gesamtgewinnzeitraumes ein Gesamtgewinn bzw. Einnahmenüberschuss erzielt hätte werden können oder nicht.

Wie von der Finanzamtsvertreterin in der Berufungsverhandlung zutreffend betont wurde, ließ der steuerliche Vertreter bei seiner Behauptung, schon nach 5 Jahren habe sich der erste Einnahmenüberschuss und schon nach 10 Jahren habe sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben, zum einen die Jahresergebnisse 1989 bis 1992 – mit hohen Werbungskostenüberschüssen – außer Betracht. Bei Berücksichtigung dieser Ergebnisse ergibt sich erst im Jahr 1997, somit im 9. Jahr beim Alleineigentümer aller Wohnungseigentumsanteile ein Einnahmenüberschuss. Bis zum letzten Jahr 2002, für das dem UFS vom ehemaligen Gesellschafter Dipl.Ing. Y Einkünfte aus der Liegenschaft mitgeteilt wurden (siehe Tabelle im Sachverhalt) ergibt sich im Gegensatz zur Behauptung des steuerlichen Vertreters kein Überschuss der Einnahmen sondern ein Werbungskostenüberschuss von öS -354.255.57. (Für das restliche halbe Jahr bis zur Veräußerung der gesamten Wohnungseigentumsanteile per 07.07.2YYY wurden keine Ergebnisse mitgeteilt, jedoch kann wohl angenommen werden, dass sich ein Gewinn wohl in halber Höhe der Vorjahresergebnisse ergeben hat und nach wie vor ein Werbungskostenüberschuss vorgelegen ist.)

3.1. Nachweise, dass die Veräußerung der Liegenschaft vor Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. –überschusses nicht von vornherein geplant war?

Fest steht, dass es sich bei der Vermietung eines Mietwohnhauses um eine grundsätzlich unter § 1 Abs. 1 der LVO 1993 einzuordnende Tätigkeit handelt. Für eine solche gilt die Vermutung des Vorliegens einer Einkunftsquelle. Ein Anlaufzeitraum wurde bei einer solchen Vermietung vom Ordnungsgeber nicht vorgesehen. Eine Liebhabereibeurteilung hat im Hinblick bei den zumeist festen Strukturen bei einer Gebäudevermietung vom Beginn an anhand einer **Planungs- bzw. Prognoserechnung** zu erfolgen.

Die LVO 1993 stellt in erster Linie auf die **Absicht des Steuerpflichtigen ab**, einen **Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen**. Voraussetzung ist, dass die **Absicht** an Hand objektiver

Umstände **nachvollziehbar** ist. Diese ist **an Hand objektiver Umstände**, iSd.

§ 2 Abs. 1 der in der LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt im Rahmen der vorgesehenen Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 der LVO dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage große Bedeutung zu (vgl. VwGH vom 28.02.2002, 96/15/0219 und vom 07.10.2003, 99/15/0209).

Zu diesem Zweck wurde die Berufungswerberin sowohl vom Finanzamt als auch vom UFS aufgefordert, eine **Prognoserechnung** abzugeben, Zinslisten, Kauf- und Kreditverträge vorzulegen und die bisherigen und die zu erwartenden Reparaturen und Instandsetzungen darzulegen.

Seitens der Bw. wurden wohl die Kauf- und Darlehensverträge zur Verfügung gestellt, nicht aber die zur Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht erforderlichen Prognoserechnungen. Es wurden lediglich Mietzinslisten aus den Jahren 1993, 1994, 1997, 1998 und 2003 vorgelegt.

Die Vorlage einer Prognoserechnung wurde ursprünglich mit dem Hinweis, es sei nicht möglich, eine solche zu erstellen, verweigert. Später wurde die Vorlage gegenüber dem UFS zwar angekündigt, aber nicht durchgeführt.

Im Zuge der drei beim UFS erfolgten Besprechungen mit der Bw. und Dipl.Ing. Y wurde von diesen auf die nach dem Berufszeitraum erfolgten erheblichen Mietensteigerungen aus einzelnen Wohnungen hingewiesen. Die niedrigen Mieterlöse in den ersten Jahren der Vermietung wurden lt. Angaben in den Niederschriften durch einen zeitlich nicht konkretisierten Wasserschaden an einer Reklamefläche mitverursacht. Über das Verschulden am Wasserschaden sei zwischen der früheren Hausgemeinschaft und der Fa. T ein Rechtsstreit anhängig gewesen, welcher wegen des Konkurses dieses Unternehmens eingestellt worden sei.

Auf künftig mögliche Mietzinssteigerungen aus einzelnen Wohnungen - für einen Zeitraum lange nach Beendigung der Hausgemeinschaft - wurde verwiesen. Genaue Daten über den Eintritt des Wasserschadens und über die neuerliche Vermietung der Reklamefläche (bis zum schließlich 2010 erfolgten Abbruch des Gebäudes) wurden nicht geliefert.

In der Berufungsverhandlung versuchte der steuerliche Vertreter die Nichtvorlage einer Prognoserechnung mit dem Hinweis, das Finanzamt selbst sei – zumindest hinsichtlich des Anteiles des 2. Gesellschafters Dipl.Ing. Y - im gem. § 92 BAO erlassenen Bescheid vom Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgegangen („Die Einkünfte des Hr. DI Y sind daher im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung zu behandeln.“), zu rechtfertigen. (Die anwesende Vertreterin des Finanzamtes widersprach dieser Ansicht.) Zudem habe sich bereits im 5. Jahr der Bewirtschaftung (gerechnet ab dem Jahr 1993) ein Einnahmenüberschuss ergeben. Nach

10 Jahren habe sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben.

Diesbezüglich wird auf die Darstellung der erklärten Vermietungseinkünfte im Sachverhalt und unter Punkt 3., letzter Absatz verwiesen.

Die im Zuge des Berufungsverfahrens erteilten Auskünfte (Darlegung der Einkünfte des späteren Alleineigentümers für die Jahre 1996 bis 2002) setzen den UFS **jedoch nicht in die Lage**, von sich aus eine **Kalkulations- bzw. Planungsrechnung** zum Beginn der Vermietung **zu erstellen**. Für diesen Zweck wären nicht nur die in den – lückenhaft vorgelegten - Zinslisten ersichtlichen Informationen nötig, sondern auch detaillierte Angaben über das zu erwartende Mietausfallswagnis, über erwartete Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten, über marktübliche Mietzinse bzw. Angaben darüber, ob im Rahmen von Mietzinsbeschränkungen alle Möglichkeiten zur Verbesserung der Ertragslage ausgenutzt wurden oder nicht. Auch wären hier in Mietverträgen enthaltene Wertsicherungsbestimmungen anzuführen gewesen.

Angesichts der den Miteigentümern im Zuge der Besprechungen vor dem UFS vorgehaltenen An- und Verkäufen von Liegenschaften, für die wiederholt Spekulationsgewinne anfielen, war die Bw. gehalten, nachzuweisen, dass die Vermietung der Liegenschaft jedenfalls bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten geplant war (beispielsweise gab der Gesellschafter Y im Rahmen einer Besprechung vor dem UFS an, 50 Liegenschaften zu besitzen und diese bei Bedarf auch zu veräußern.

Eindeutige Nachweise für die Absicht, die Liegenschaft – jedenfalls vom Zeitpunkt des Kaufes bis Ende 1993 - für eine dauerhafte Vermietung bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten zu behalten, wurden von der Bw. im Zuge des Rechtsmittelverfahrens trotz der ihr gebotenen Möglichkeiten nicht erbracht.

Eine erhebliche Steigerung der Einnahmen und eine Senkung der Zinsen sind erst in der Zeit nach Beendigung der Hausgemeinschaft zu erkennen. Von Anfang an geplante außerordentliche Darlehensrückzahlungen zwecks Verminderung der jährlichen Zinsenlast wurden im Berufungsverfahren nie behauptet.

Im Hinblick auf die nur geringen Einnahmen in den Jahren 1989 bis 1993 und die durch die gänzliche Fremdfinanzierung der Liegenschaft verursachten hohen Zinsen kann daher keineswegs ausgeschlossen werden, dass die Liegenschaft **vor allem in Spekulationsabsicht erworben** wurde, wofür die verkehrsgünstige Lage nahe der SM und die Nähe zu SB sprechen.

3.2. Vorliegen von Unwägbarkeiten?

In der Berufung wurde unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (99/15/0012 v. 27.04.2000) eingewandt, dass eine steuerlich beachtliche Unwägbarkeit keineswegs, wie vom Finanzamt angenommen, nur in der Einkunftsquelle selbst gelegen sein müsse.

Befragt nach den konkreten Unwägbarkeiten, die zur Beendigung der Miteigentumsgemeinschaft durch Verkauf der mittlerweile parifizierten Liegenschaftsanteile geführt hätten, wurden in der Berufung sowohl nicht näher dargelegte Streitigkeiten über die Art der Vermietung der Liegenschaft sowie drohende Zwangsvermietungen auf Grund finanzieller Schwierigkeiten der Bw. und ihres Gatten genannt. Die Differenzen sowie die finanziellen Schwierigkeiten hätten schließlich im Jahr 1995 zum Verkauf der Anteile der Gesellschafterin Bw. an den Gesellschafter D.I. R Y geführt, zumal dieser die Zwangsvermietung hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Liegenschaft vermeiden habe wollen. Der Erwerb der Liegenschaft sei als eine Maßnahme der Trennung hinsichtlich der Vermietung von gemeinsamen Liegenschaften zu sehen.

Im Zuge von Besprechungen der früheren Rechtsmittelbearbeiterin kam zutage, dass auch auf einer Liegenschaft (R-Straße 70), an der nur der Gesellschafter Dipl. Ing. Y beteiligt war, die Zwangsverwaltung aufgrund nicht durchgeführter Bauaufträge bewilligt wurde. Konkrete Gründe bzw. der Beginn der Unstimmigkeiten über die Durchführung der Vermietung, die (auch) für die Trennung ausschlaggebend gewesen seien, wurden nicht genannt.

Im Gegensatz dazu gab die Bw. niederschriftlich an, mit der Durchführung von Renovierungsarbeiten durch den anderen Gesellschafter ohne Rücksprache einverstanden gewesen zu sein.

Es ist der Bw. beizustimmen, dass nach der neueren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Unwägbarkeiten, die zur vorzeitigen und nicht von vornherein geplanten Einstellung bzw. Veräußerung der Einkunftsquelle führen, nicht nur in der Einkunftsquelle selbst, sondern auch in privaten Gründen gelegen sein können.

Es ist der Berufungswerberin und dem ehemaligen Gesellschafter trotz der in insgesamt drei Besprechungen eingeräumten Möglichkeit **nicht gelungen**, eine steuerlich maßgebliche **Unwägbarkeit für die Zeit vor dem Parifizierungstichtag (1993) nachzuweisen** oder zumindest glaubhaft zu machen:

Die angeblich **drohende Zwangsverwaltung erscheint** angesichts der auch auf einer Liegenschaft, an der nur der Gesellschafter Dipl.Ing. Y beteiligt war, gerichtlich bewilligten

Zwangsverwaltung als Grund für die Einstellung der gemeinsamen Vermietung **nicht überzeugend**. Die **Unstimmigkeiten**, die angeblich für die Trennung ausschlaggebend waren, wurden trotz Befragung durch die frühere Rechtsmittelbearbeiterin nicht dargelegt (persönliche, nicht näher ausgeführte Gründe). Abgesehen davon, dass Unstimmigkeiten über die Durchführung der Vermietung grundsätzlich als Unwägbarkeiten wohl nur in Ausnahmefällen in Frage kommen können, wurden diese Gründe trotz Vorhalt nicht konkretisiert und erscheinen angesichts der Aussage von Bw., wonach sie niederschriftlich angab, sich um die Durchführung von Renovierungsarbeiten nicht gekümmert zu haben und über Standardanhebungen keine Kenntnis habe, als nicht glaubwürdig.

Befragt nach schon im Jahr 1993 vorliegenden Unwägbarkeiten verwies der steuerliche Vertreter lediglich auf die Aktenvermerke der Bank, aus denen sich finanzielle Schwierigkeiten erst ab Ende 1994 ableiten lassen.

Der steuerliche Vertreter versuchte die nicht näher dargelegten persönlichen Gründe mit den späteren finanziellen Schwierigkeiten gleichzusetzen. Der vorgelegte Aktenvermerk der O-Bank betrifft jedoch die finanzielle Lage Ende 1994 und nicht die Zeit vor der Intabulierung des Wohnungseigentums (per 1993).

Darüber hinaus wurde die Miteigentümergeinschaft bereits durch die Parifizierung der Liegenschaft Ende 1993 aus steuerlicher Sicht beendet, weil eine einheitlich und gesonderte Feststellung von Einkünften bei Vorliegen von ausschließlichem Wohnungseigentum im Berufszeitraum gesetzlich nicht möglich war. Dass die ins Treffen geführte drohende Zwangsverwaltung bzw. die finanziellen Schwierigkeiten der Gesellschafterin Bw schon Ende 1993 vorgelegen seien, wurde im Berufungsverfahren nie vorgebracht. Vielmehr wies der steuerliche Vertreter als Grund für die bereits ab 1991 betriebene und Ende 1993 abgeschlossene Parifizierung auf die spätere Unmöglichkeit hin, an Substandardwohnungen Wohnungseigentum zu begründen.

Für die Begründung von Wohnungseigentum und damit für die Beendigung der Miteigentümergeinschaft waren somit **keineswegs** die als **Unwägbarkeiten** angeführten Gründe, sondern rein **wirtschaftliche Überlegungen**, wie die leichtere Veräußerbarkeit von einzelnen Eigentumsobjekten im Gegensatz zu ideellen Anteilen an der Liegenschaft ausschlaggebend.

Es lagen daher nach Auffassung des erkennenden Senates keine steuerlich zu berücksichtigende Unwägbarkeiten vor, die eine Beurteilung der Vermietungstätigkeit unter Ausklammerung der erfolgten Veräußerung ermöglicht hätten.

3.3. Kriterienprüfung

§ 2 Abs. 1 der LVO 1993 regelt die **Überprüfung der Gewinnerzielungsabsicht** bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO mittels **Kriterienprüfung**.

Zwar leiten *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei², in der Fußnote 557 zu RZ 448 aus der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.04.2006, 2004/15/0038 ab, dass die Kriterienprüfung bei der „großen Vermietung“ (§ 1 Abs. 1 LVO 1993) nicht durchzuführen sei, vertreten jedoch die gegenteilige, auf den Liebhabereirichtlinien, Pkt. 12.6, basierende Auffassung. Die Auffassung, wonach eine Kriterienprüfung bei so genannter „großer Vermietung“ nicht zu erfolgen habe, könnte nach Auffassung des Senates 1 noch eher aus den Ausführungen des Gerichtshofes in der Entscheidung vom 19.03.2008, 2005/15/0151 abgeleitet werden. Der Gerichtshof führt darin Folgendes aus:

„Die LVO 1993 stellt in erster Linie auf die Absicht des Steuerpflichtigen ab, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über Werbungskosten zu erzielen. Im Falle von Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO 1993 ist das Vorliegen von Einkünften anzunehmen. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist, und zwar, wenn die Betätigung nicht in der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden besteht, an Hand objektiver Umstände iSd. § 2 Abs. 1 LVO 1993.“

Im Zweifel war unter Bedachtnahme auf den Inhalt der Verordnung eine Kriterienprüfung durchzuführen.

Mangels ausreichender Mitarbeit der Bw. kann sich die erforderliche Kriterienprüfung gem. § 2 Abs. 1 und 3 in der für den Berufszeitraum gültigen Fassung BGBl. 1993/33 nur auf die Aktenlage, insbesondere die Beilagen zu den Erklärungen und die wenigen vorgelegten Unterlagen und auf Auskünfte der Bw. stützen.

Hingegen konnte auf die **nach Beendigung** der Hausgemeinschaft (Ende 1993) bzw. auch nach dem Verkauf der Wohnungseigentumsanteile (Ende 1995) **erfolgte Steigerung der Mieteinnahmen** (durch den ehem. Miteigentümer DI Y) sowie die erstmalige Erzielung von Einnahmenüberschüssen über die Werbungskosten ab 1997 im Rahmen der Kriterienprüfung **nicht Bedacht** genommen werden.

Aus den ab 1989 erzielten Einnahmen und den erklärten Werbungskosten lässt sich für den UFS **keine Gewinnerzielungsabsicht** erkennen.

zu Z. 1 „Ausmaß und Entwicklung der Verluste“

Die Wirtschaftsjahre (ab 1989 bis 1996) zeigen Werbungskostenüberschüsse auf relativ hohem Niveau ohne eindeutig erkennbaren Abwärtstrend.

zu Z. 2 „Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen“

Während für die beiden vollen Jahre 1990 und 1991 geringe Einnahmen (öS 70.000 und 76.000) erklärt wurden, ist ab 1993 ein Ansteigen ca. auf das Doppelte festzustellen, wobei die Einnahmen bis 1997 sich auf diesem Niveau einpendeln. Die „Verluste“ bzw. Werbungskostenüberschüsse blieben in allen Jahren zwischen ca. 100.000 und 200.000 öS.

zu Z. 3 „Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird“

Diesbezüglich ist vor allem die **gänzliche Fremdfinanzierung** der Anschaffung der Liegenschaft als Hauptgrund für die durchwegs hohen „Verluste“ bzw. Werbungskostenüberschüsse anzuführen. Weitere Gründe hätten wohl von den Bw. im Rahmen einer Planungsrechnung angeführt werden können. Die Bw. bzw. ihre Vertreter sahen sich dazu ursprünglich außerstande bzw. hielten diese nicht für erforderlich. Sie kündigten zwar im Lauf des Berufungsverfahrens eine Prognose- bzw. Planungsrechnung an, legten sie aber dann doch nicht vor.

zu Z. 4 und 5 „marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen (Z. 4) und auf die Preisgestaltung (5)“

Aus den wenigen aktenkundigen Mietzinslisten aus dem Berufszeitraum ergibt sich, dass nur Wohnungen der Kategorien D und C vermietet wurden. Lediglich aus der letzten Zinsliste vor dem Verkauf der gesamten Liegenschaft durch den früheren Gesellschafter DI Y geht eine einzige Wohnung der Kategorie A hervor. Mietzins-Kategorieanhebungen mit dem Ziel einer wesentlichen Mietzinserhöhung sind daher bis auf Ausnahmen offenbar unterblieben.

zu Z. 6 „Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen“

Abgesehen von der in einer Besprechung mit dem früheren Miteigentümer DI Y geäußerten Absicht, **Mieterhöhungen** durch **Ausmietungen** mit anschließender Neuvermietung zu **marktgerechten Mieten** (Ablöse des Mietrechtes oder Kündigung im Fall von festgestellten Zweitwohnsitzen) zu erreichen, können weder den Akten noch den Niederschriften über die Einvernahme der ehemaligen Miteigentümer diesbezügliche Bemühungen entnommen werden. Mangels Kategorieanhebungen waren bei dieser Vorgangsweise aber keine namhaften, zu Einnahmenüberschüssen führende Mietzinssteigerungen zu erwarten.

Aus den erklärten Ergebnissen der Vermietung der Liegenschaften in den Jahren ab Anschaffung (1989) bis zum Verkauf der mittlerweile parifizierten Liegenschaftsanteile Ende 1995 konnte diese **Absicht** jedenfalls **nicht nachvollzogen** werden. Erst ab 1997 kam es zu

erheblichen Mieteinnahmensteigerungen, zur erheblichen Senkung der Darlehenszinsen und zum ersten (geringfügigen) positiven Ergebnis seit Anschaffung.

Erhebliche Instandsetzungskosten können den Erklärungen wie bereits erwähnt bis zum Ende des Berufungszeitraumes nicht entnommen werden.

Nach Ansicht des Berufungssenates lassen die erklärten Ergebnisse im Berufungszeitraum den Schluss zu, dass bis 1993 und auch bis 1995 **keine Absicht auf Erzielung eines „Gesamtgewinnes“** nachgewiesen werden konnte, sondern wurden offenbar die negativen Ergebnisse im Hinblick auf eine beabsichtigte Veräußerung in Kauf genommen.

Insgesamt konnte auf Grund der Kriterienprüfung die Gewinnerzielungsabsicht weder ab Beginn der Vermietung 1989 bis Ende 1993 noch bis Ende 1995 nachgewiesen werden.

Da die in der LVO 1993 für das Vorliegen einer Einkunftsquelle gem. § 1 Abs. 1 geforderte Gewinnerzielungsabsicht nicht anhand von objektivierbaren Umständen – im Rahmen der Kriterienprüfung - nachgewiesen werden konnte, war von steuerlich irrelevanter Liebhaberei auszugehen.

Die Berufung gegen den gem. § 92 BAO erlassenen Feststellungsbescheid für das Jahr 1993 war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 22. Februar 2011