



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von X, vertreten durch NNP Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.mbH., 1010 Wien, Bäckerstraße 3/6, vom 18. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 13. September 2011 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Erklärungen und Erstbescheide:

1) Am 25. September 1998 wurde für das Jahr **1997** ein Erstbescheid hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO hinsichtlich der Liegenschaft Y erstellt. Die negativen Einkünfte der Berufungswerber (= Bw.) betrugen laut E 6 –Formular S 157.718,00, davon 50% jeweils S 78.859,00. Der Bescheid erging vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO.

2) Am 27. Juli 1999 langte beim Finanzamt die F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Bw. (OZ 8 ff./1998) für **1998** ein. Darin wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 109.759,00 erklärt. Am 12. August 1999 wurde für das Jahr 1998 ein vorläufiger erklärungsgemäßer Erstbescheid (OZ 11 f./1998) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO hinsichtlich der unter 1) genannten Liegenschaft erstellt. 50% der erklärten negativen Einkünfte waren S 54.880,00 bzw. S 54.879,00.

3) Am 18. Juli 2000 langte beim Finanzamt die F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Bw. (OZ 10 ff./1999) für **1999** ein. Darin wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 107.813,00 erklärt. Am 1. September 2000 wurde für das Jahr 1999 ein vorläufiger erklärungsgemäßer Erstbescheid (OZ 13 f./1999) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die unter 1) genannte Liegenschaft erstellt. 50% der erklärten negativen Einkünfte waren S 53.907,00 bzw. S 53.906,00.

4) Am 31. Mai 2001 langte beim Finanzamt die F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Bw. (OZ 3 ff./2000) für das Jahr **2000** ein. Darin wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 273.872,00 erklärt. Am 13. August 2001 wurde für das Jahr 2000 ein vorläufiger erklärungsgemäßer Erstbescheid (OZ 8/2000) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die unter 1) genannte Liegenschaft erstellt. 50% der erklärten negativen Einkünfte waren S 136.936,00.

5) Am 16. Mai 2002 langte beim Finanzamt die F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Bw. (OZ 3 ff./2001) für das Jahr **2001** ein. Darin wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 362.246,00 erklärt. Am 29. Juli 2002 wurde für das Jahr 2001 ein vorläufiger erklärungsgemäßer Erstbescheid (OZ 8/2001) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die unter 1) genannte Liegenschaft erstellt. 50% der erklärten negativen Einkünfte waren S 181.123,00.

6) Am 2. Februar 2004 langte beim Finanzamt die F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Bw. (OZ 7 ff./2002) für das Jahr **2002** ein. Darin wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 19.847,85 erklärt. Am 3. März 2004 wurde für das Jahr 2002 ein vorläufiger erklärungsgemäßer Erstbescheid (OZ 10/2002) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die unter 1) genannte Liegenschaft erstellt. 50% der erklärten negativen Einkünfte waren € 9.923,93 bzw. € 9.923,92.

7) Am 30. Juli 2004 langte beim Finanzamt die F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Bw. (OZ 10 ff./2003) für das Jahr **2003** ein. Darin wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 17.594,67 erklärt. Am 27. Oktober 2004 wurde für das Jahr 2003 ein vorläufiger erklärungsgemäßer Erstbescheid (OZ 12/2003) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die unter 1) genannte Liegenschaft erstellt. 50% der erklärten negativen Einkünfte waren € 8.797,33 bzw. € 8.797,34.

8) Am 22. Mai 2006 langte beim Finanzamt die F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Bw. (OZ 1 ff./2004) für das Jahr **2004** ein. Darin wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 15.442,24 erklärt. Am 30. Mai 2006 wurde für das Jahr 2004 ein vorläufiger erklärungsgemäßer Erstbescheid (OZ 4/2004) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die unter 1) genannte Liegenschaft erstellt. 50% der erklärten negativen Einkünfte waren € 7.721,12.

9) Am 2. März 2007 langte beim Finanzamt die F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) der Bw. (OZ 2 ff./2005) für das Jahr **2005** ein. Darin wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 11.890,98 erklärt. Am 14. März 2007 wurde für das Jahr 2005 ein vorläufiger erklärungsgemäßer Erstbescheid (OZ 5/2005) hinsichtlich einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die unter 1) genannte Liegenschaft erstellt. 50% der erklärten negativen Einkünfte waren € 5.945,49.

10) Die am 19. September 2007 auf elektronischem Weg eingelangte F-Erklärung von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr **2006** wurde storniert. Die Einnahmen-Ausgabenrechnung für dieses Jahr wurde in einem späteren Stadium des Verfahrens nachgereicht.

B) erstes Abgabenverfahren:

1) Am 6. Juli 2006 wurde an die Bw. ein Ergänzungsersuchen (OZ 9/2006) gerichtet und Folgendes ausgeführt: Eine Einkunftsquelle nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) II liege bei einer Vermietung vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse (objektive Ertragsfähigkeit). Bei Nichtvorliegen eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum sei von Liebhaberei auszugehen. Das bedeute, dass sowohl die bisher als vorläufig ergangenen Bescheide unter Nichtanerkennung dieser Überschüsse als endgültig erklärt würden sowie die bisher geltend gemachten Vorsteuerüberhänge nicht anerkannt werden würden.

Da seit dem Jahr 1997 seitens der Bw. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erklärt worden seien, werde ersucht, zwecks Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit eine detaillierte Prognoserechnung vorzulegen.

2) Nach einem Fristverlängerungsansuchen vom 3. August 2006 (OZ 11/2006) wurde das Antwortschreiben seitens der Bw. am 31. Oktober 2006 verfasst (OZ 13/2006) und Folgendes mitgeteilt:

Da auf den vermieteten Grundstücken infolge behördlicher Umweltschutzauflagen (Schutzmauer gegen Lärm und Staubschutzanlagen) mit den Bauten begonnen worden sei und noch weitere Kosten anfielen, sei bereits vereinbart worden, dass der Miet- oder Pachtzins ab dem Jahr 2007 auf € 2.000,00 pro Monat (€ 24.000,00 pro Jahr) netto erhöht werde. Je nach weiterem Investitionsbedarf werde dann auch die Miete weiter erhöht werden. Daraus ergebe sich nach Abzug der bisherigen Fixkosten, insbesondere Bankzinsen, von ca. € 14.000,00 p.a. ab 2007 ein jährlicher Überschuss von zumindest € 10.000,00 voraussichtlich eher mehr. Unter diesen Umständen würde schon in einigen Jahren – jedenfalls lange vor Ende des Beobachtungszeitraumes – ein Gesamtüberschuss erzielt werden können.

3) Am 3. Oktober 2007 wurde ein "**Feststellungsbescheid für 1997 bis 2006 gemäß § 92 BAO**" (OZ 16 ff./2006) mit dem Spruch erstellt, dass eine einheitlich und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Betriebsgrundstückes in öö01 X, bl für die Jahre 1997 bis 2006 nicht stattfinde. Ferner ist ausgeführt, dass die Entscheidung Wirkung habe gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zuflössen (§ 191 Abs. 3 lit. b BAO).

Unter der Rubrik "Begründung" wurde Folgendes ausgeführt:

a) Sachverhalt: Die Bw. betrieben seit 1996 eine Grundstücksvermietung in X. Laut Schreiben vom 31. Oktober 2006 betrügen die Mieteinnahmen ab 2007 jährlich € 24.000,00, die Fixkosten € 14.000,00. Seit Beginn der Vermietungstätigkeit seien nur Verluste erzielt worden.

b) rechtliche Würdigung: Mit Vorhalteschreiben vom 6. Juli 2008 sei um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht worden. Diese Prognoserechnung sei nicht vorgelegt worden. Das Schreiben vom 31. Oktober 2006 ermögliche keine Beurteilung der künftigen Ertragslage, zumal durch beabsichtigte Investitionen der Aufwand steige. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass bis einschließlich 2005 bereits Verluste von ca. € 146.000,00 angefallen seien, auch im Jahr 2006 sei laut vorliegender Erklärung ein weiterer Verlust in Höhe von € 11.963,00 erzielt worden. Durch die geschätzten (und keinesfalls fundiert ermittelten) (Einnahmen-)Überschüsse sei kein Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) zu erwarten.

Eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle liege immer dann vor, wenn aus einer Betätigung ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) erzielbar sei. Bei Nichterzielbarkeit eines Gesamtüberschusses (der Einnahmen über die Werbungskosten) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes gehe das Steuerrecht vom Vorliegen einer unbeachtlichen Liebhabereitätigkeit aus. Liebhaberei liege im Besonderen dann vor, wenn eine Betätigung in einer Art betrieben werde, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten lasse oder wenn die Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges beendet werde. Da seit Beginn der Vermietungstätigkeit kein

Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) habe erzielt werden können, gehe das Finanzamt im vorliegenden Fall von Liebhaberei im Sinne der LVO aus.

4) Mit Schreiben vom 25. Oktober 2007 wurde seitens der Bw. gegen den "Feststellungsbescheid für 1997 bis 2006 gemäß § 92 BAO" "**Berufung**" erhoben (OZ 19 ff./2006). Angefochten wurde die Einschätzung der Grundstücksvermietung als Liebhaberei vor Ablauf des 20-jährigen Beobachtungszeitraumes. Beantragt wurde, die Grundstücksvermietung gemäß den folgenden Ausführungen samt Unterlagen und detaillierter Prognoserechnung für die folgenden zehn Jahre als Einkunftsquelle anzuerkennen.

Begründung und Sachverhaltsdarstellung:

Hinsichtlich des Schreibens vom 31. Oktober 2006 hätten sich die Bw. vielleicht missverständlich ausgedrückt. Gemeint sei gewesen, dass in Zukunft jedes Jahr in etwa mit den angegebenen Einkünften zu rechnen sei. Indessen sei aber durch die Umstände und die beigefügte detaillierte Prognoserechnung (niedrigere kalkulatorische Abschreibung für Anlagen wegen längerer Lebensdauer des Gebäudes und fallende Zinsbelastung gemäß Tilgungsplan) mit noch höheren Überschüssen (der Einnahmen über die Werbungskosten) zu rechnen. Die Investitionen aufgrund behördlicher Auflagen (Lärm- und Staubschutzmauern) würden deswegen zu keinen höheren Kosten führen, weil der Mieter sie trage.

Die bisherige Geschichte des Grundstückes sei wie folgt verlaufen:

Es sei vom Ehepaar B im Jahr 1996 privat zu je 50% mit Bankkredit erworben worden, da es relativ günstig (desolater Zustand) zu haben gewesen sei und zum älteren Grundstück (aus 1980), das die Einzelfirma C nutze, benachbart sei.

Als erstes sei das Grundstück gemäß beigefügter Kopie des Mietvertrages an die Firma A KEG ab 1. Mai 1996 für drei Jahre vermietet worden. Nach einem halben Jahr habe der Mieter nicht mehr zahlen können.

In der Folge sei an Herrn D ab 1. Dezember 1996 für fünf Jahre vermietet worden. Nach zwei Jahren sei auch dieser Mieter zahlungsunfähig gewesen.

Am 1. März 1999 sei an einen Herrn E vermietet worden, dem nach vier oder fünf Monaten die Luft ausgegangen sei.

1999 seien die Räume des Gebäudes an die Firma F, für drei Monate als Arbeiterquartier vermietet worden und im Jahr 2000 für sechs Monate.

Trotz Suche und Schaltung von Annoncen hätten keine seriösen Mieter aufgetrieben werden können.

Ab ca. Mitte 1998 seien die Hofflächen auch an die Einzelfirma C , Güterbeförderung, als Lagerfläche für Material und Maschinen (ohne Gebäude und die baufällige Holzhalle) vermietet worden.

Da die Mieteinnahmen nicht regelmäßig geflossen seien, seien durch die Abschreibung von 4% für das Gebäude und die Zinsen in den Annuitäten der Kreditrückzahlung die erklärten Verluste entstanden.

Ab dem Jahr 2007 habe sich die Situation folgendermaßen verändert:

Der bisherige Mieter, das Einzelunternehmen C sei am 21. September 2007 rückwirkend zum 1. Jänner 2007 in die C Ges. mbH. eingebracht worden. Als Rechtsnachfolgerin trete die Ges. mbH. in den Mietvertrag ein. Die Bedingungen seien auch schriftlich formuliert worden (Kopie sei beigefügt). An sich sei schon immer vereinbart gewesen, dass der Mieter das gesamte Grundstück samt Gebäude nutzen könne, soweit die einzelnen Teile frei und benutzbar gewesen seien, die Investitionen dafür müsse aber der Mieter tragen. Je nach möglicher Nutzung würde auch das Mietentgelt angepasst werden.

Indessen sei die baufällige Holzlagerhalle abgerissen worden, was die nutzbare Fläche vergrößert habe, weiters sei das Gebäude instand gesetzt worden, sodass zum Beispiel Büroräume nutzbar seien. Aufgrund behördlicher Auflagen hätten im Großteil des Grundstückes mit einer sechs Meter hohen Mauer eingefriedet werden müssen (Lärm- und Staubschutz), durch Zwischenwände unterteilt (Boxen) und überdacht. Die Zufahrtsstraße sei befestigt worden. Diese Maßnahmen seien nun fast abgeschlossen, finanziert habe sie der Mieter. Die Vermieter betrachteten diese Maßnahme jedoch eher als schädlich für die freie Vermietung von Grundstück und Gebäude, weil sie ganz speziell auf den derzeitigen Mieter abgestimmt sei und ein eventueller Nachmieter, der keinen Staub und Lärm verursache wie die Stein- und Schuttbrechmaschine, die Entfernung der Mauern verlangen könne. Auch in der Gestaltung der genannten Maßnahme sähen die Vermieter einen Grund, die Miete entsprechend anzupassen. Nach wie vor werde das gleiche Grundstück samt Gebäude vermietet und es habe keinerlei Änderungen in der Art der Bewirtschaftung gegeben.

Durch die nun ab dem Jahr 2007 angepasste und ortsübliche Miete für mehr Nutzfläche für den bisherigen Teilmietern und die Duldung der baulichen Maßnahmen einerseits sowie die halbierte kalkulatorische Abschreibung für Anlagen (buchmäßig 4%, das sind 25 Jahre Lebensdauer des Gebäudes nunmehr auf 50 Jahre, das sind 2% per anno) und die in der zweiten Hälfte der Kredittilgung (20 Jahre) stark fallenden Zinsanteile in den Annuitäten, werde es in den folgenden Jahren Überschüsse geben, die die bisher aufgelaufenen Verluste noch innerhalb des 20-jährigen Beobachtungszeitraumes um einiges übersteigen würden.

Diesem Schreiben waren angeschlossen:

a) Kopie der Mietvereinbarung vom 30. Oktober 2007 zwischen den Bw. und der C Ges. mbH.;

Die wesentlichen Bestimmungen dieser Vereinbarung lauten:

Sie sei abgeschlossen zwischen der Miteigentümergemeinschaft des Grundstückes öö01 X., bl , Frau G als Vermieter/Verpächter und der C Ges. mbH. als Mieterin/Pächterin des oben genannten Grundstückes.

Als Punkt I. dieser Vereinbarung wurde eine Darstellung zum Sachverhalt eingeschaltet: Das genannte Grundstück sei vom Ehepaar B je zur Hälfte mit Bankkredit im Jahr 1996 erworben und ab 1. Mai 1996 vermietet worden. In den ersten Jahren habe es wechselnde Mietverhältnisse gegeben, auch nur für Teile des Grundstückes, immer wieder seien diese jedoch wegen finanzieller Probleme der Mieter vorzeitig beendet worden. Die Einzelfirma C habe ab Mitte 1998 das Objekt gemietet, habe aber nur die Hoffläche als Lagerplatz für Material und Maschinen nutzen können. Die Holzlagerhalle und das Gebäude seien zeitweise an andere Mieter vermietet worden und auch in einem schlechten Zustand. Es habe jedoch Einvernehmen darüber geherrscht, dass die Einzelfirma C das gesamte Grundstück samt Gebäude nutzen könne, wenn sie die erforderlichen Investitionen zur Nutzung selbst tätige. Auch dass dann die Miethöhe – eventuell nach einem Kulanzzeitraum, bedingt durch Eigeninvestition des Mieters – angepasst werden würde, sei einvernehmlich klar gewesen. Die behördlich auferlegten Maßnahmen aus Lärm- und Staubschutzgründen (Mauer, Boxen und Oberflächenasphaltierung) seien zwar von den Vermietern geduldet worden, sie verminderten jedoch aus Sicht der Vermieter die Brauchbarkeit des Grundstückes für andere oder Nachmieter, weil sie speziell durch die Tätigkeit der Firma C bedingt seien. Die Vermieter verpflichten hiermit den Mieter die Mauern bei Beendigung des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverhältnisses auf eigene Kosten wieder abzutragen, wenn ein eventueller Nachmieter dies verlange. Ebenso werde für die Duldung der baulichen Maßnahmen und die zumindest zeitweilige Wertminderung des Grundstückes ein entsprechendes Entgelt verrechnet.

Durch die Einbringung der Einzelfirma C rückwirkend zum 1. Jänner 2007 in die C Ges. mbH. sei diese auch in das bisherige Mietverhältnis mit allen Rechten und Pflichten eingetreten und somit Mieterin geworden. Deshalb würden in dieser Vereinbarung alle Details zur allgemeinen Klarheit festgehalten.

Dieses Betriebsgrundstück mit der EZ x KG X., Grdstk. Nr. y, samt dem darauf befindlichen Gebäude bilde laut Punkt II. den Mietgegenstand.

Laut Punkt III. habe die Mieterin bzw. ihre Rechtsvorgängerin das Grundstück Mitte 1998 auf unbestimmte Zeit gemietet, Teile davon seien nicht nutzbar gewesen, teils auch nicht frei

oder anderweitig vermietet gewesen. Indessen habe die Mieterin mit Einverständnis der Vermieter Investitionen getätigt und nutze nun das gesamte Grundstück und Gebäude allein.

Laut Punkt IV. seien beide Vertragsteile berechtigt, diesen Vertrag unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines Kalenderjahres zu kündigen.

Laut Punkt V. betrage der monatliche Mietzins rückwirkend ab 1. Jänner 2007 € 2.500,00 netto ohne Mehrwertsteuer. Sollten die Vermieter den Freibetrag für Kleinunternehmer, derzeit € 30.000,00 pro Jahr, überschreiten oder aus anderen Gründen mehrwertsteuerpflichtig sein oder werden, so erhöhe sich der Mietzins noch um die gesetzliche Mehrwertsteuer. Rückständige Mietzinse für das Jahr 2007 seien umgehend zu entrichten.

Laut Punkt VII. (richtig. Punkt VIII.) bedürften sämtliche Änderungen dieser Vereinbarung der Schriftform.

b) Bestandvertragskopie vom 30. April 1996 zwischen C , M Wien, N, als Vermieter und der Firma A KEG, R Wien, U, als Mieter.

Dieser Bestandvertrag hat als Mietgegenstand die in der Anlage rot umrandet eingezeichnete Teilfläche des Grundstückes, welche abgegrenzt sei, sowie die darauf befindlichen Räumlichkeiten bestehend aus einer Halle und Nebenräume, zur Nutzung als Lagerhalle, Garage, Büro und zur Reparatur der betriebseigenen Fahrzeuge (Punkt I.2.). Laut Punkt I.3. werde für das mitvermietete Inventar des Vermieters Inventar des Vermieters ein gemeinsames Übergabe-protokoll erstellt.

Laut Punkt II.1. beginne das Mietrecht am 1. Mai 1996 und werde für die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Laut Punkt II.2. seien beide Vertragsteile berechtigt, den Vertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals mittels eingeschriebenen Briefes aufzukündigen. Soferne keine Kündigung erfolge, gelte der Mietvertrag jeweils um ein Jahr verlängert.

Laut Punkt III. 1. belaufe sich der monatliche Mietzins auf S 15.000,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Laut Punkt X. 1. sei der Mietzins wertgesichert und erhöhe bzw. vermindere sich im Ausmaß des VPI 1986. Ausgangsindex für die Berechnung der Wertsicherung sei der verlautbarte Wert für den Monat Jänner 1996.

Laut Punkt XII.1. werde vom Mieter für allfällige Schäden sowie zur Besicherung des laufenden Mietzinses ein Betrag von S 36.000,00 in Form eines Überbringersparbuches bei der Vertragsunterzeichnung dem Vermieter als Kaution übergeben.

c) Kopie der ersten Seite des Bestandvertrages zwischen den Bw. und D ;

-
- d) Kopie der ersten Seite des Bestandvertrages zwischen den Bw. und E ;
 e) Kopie einer Prognoserechnung für die Jahr 2007 bis 2016.

5) Mit Ergänzungsersuchen vom 7. Jänner 2008 (OZ 40/2006) wurden die Bw. ersucht, folgende Unterlagen beizubringen:

- die Kreditverträge bei der W Nr. S und Nr. T;
- den Kaufvertrag des Betriebsgrundstückes öö01 X., bl .

6) Mit Schreiben vom 31. Jänner 2008 (OZ 41 ff./2006) wurden seitens der Bw. folgende Unterlagen übermittelt:

- Kaufvertrag betreffend die Liegenschaft vom 6. März 1996;
- Gesamtrealisierung des Kreditvertrages Nr. S per 9. April 1996;
- Gesamtrealisierung des Kreditvertrages Nr. T per 9. April 1996;
- Vorvertrag gemäß § 936 ABGB über die Einräumung des Hypothekardarlehens über S 3.500.000,00 brutto vom 13. März 1996;
- Rückzahlungspläne vom 4. April 2007 (OZ 50 ff./2006);

7) Mit "**Berufungsvorentscheidung**" vom 7. Juli 2008 (OZ 57 f./2006) wurde die "Berufung" als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde Nachstehendes ausgeführt:

Auch durch die im Rahmen der Berufung vorgelegte Prognoserechnung ändere sich nichts an der Beurteilung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs.1 LVO. So seien in dieser Prognoserechnung keine Mietausfälle berücksichtigt worden, auch seien keinerlei diverse Aufwendungen angesetzt worden. So beliefen sich die jährlichen Aufwendungen für Strom, geringwertige Wirtschaftsgüter etc. im Jahr 2000 auf S 83.000,00, im Jahr 2001 auf S 67.000,00, im Jahr 2002 auf € 2.200,00 und im Jahr 2003 auf € 589,00.

Unter Berücksichtigung dieser üblichen Risiken (siehe insbesondere die Tatsache, dass in den vergangenen Jahren beträchtliche Mietausfälle zu verzeichnen gewesen seien) und Aufwendungen (eine gänzliche Abwälzung auf den Mieter würde bereits in Richtung wirtschaftliches Eigentum deuten und eine andere, noch eindeutigere Liebhabereibeurteilung nach sich ziehen, da dann von einer Änderung der Bewirtschaftung auszugehen wäre und mit Ablauf des Jahres 2006 ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vorliegen würde) sei die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines angemessenen Zeitraumes nicht gegeben; daher sei zu Recht auf Liebhaberei entschieden worden. Auch sei zu berücksichtigen, dass in jenen Jahren mit Vermietung an Fremde die Mieteinnahmen (trotz immer wieder aufgetretener Zahlungsschwierigkeiten bei den Mietern) beträchtlich über den in den Jahren 2001 bis 2005 erzielten Einnahmen bei Nutzung durch das Einzelunternehmen C gelegen seien. Dies lasse auf eine nicht fremdübliche Nutzungsvereinbarung in diesen Jahren

schließen und könne daraus auf einen nicht unbeträchtlichen zu erwartenden Mietausfall auch in den Jahren ab 2007 geschlossen werden.

8) Mit Schreiben vom 7. August 2008 (OZ 61 ff./2006) wurde seitens der Bw. der "**Vorlageantrag**" gestellt und die Anerkennung der Vermietung als Einkunftsquelle beantragt. Die Begründung dafür wurde wie folgt ausgeführt:

In dem "Berufungsschreiben" vom 25. Oktober 2007 sei der Sachverhalt bereits detailliert dargestellt worden, eine Prognoserechnung von 2007 bis 2016 erstellt worden, die bis dahin zu einem insgesamt positiven Ergebnis gelange. Aufgrund des Ergänzungsersuchens vom 7. Jänner 2008 seien auch noch zahlreiche weitere Unterlagen geliefert worden. Das Finanzamt mache es sich aber leicht und versuche, alle vorgebrachten Argumente und Unterlagen zu ignorieren, teils mit Argumenten, die sachlich nicht haltbar seien, und auch jedes Verständnis für die Risiken und Möglichkeiten eines Unternehmens am freien Markt vermissen ließen. Obwohl die Prognoserechnung bereits in der Kenntnis nunmehr einen verlässlichen Dauermieter, nämlich die eigene Familien-Ges. mbH., zu haben, erstellt worden sei, werde kritisiert, dass keine Mietausfälle wie in der Vergangenheit bei Fremdmietern geschehen, einkalkuliert seien. Das zeige ein tiefes Unverständnis für verschiedenartige wirtschaftliche Umstände.

Das Gleiche gelte für das Fehlen diverser Aufwendungen in der Prognoserechnung. Dazu müsse man verstehen, dass es für einen Vermieter bei wechselnden fremden Mietern, die meist nur Teile anmieten, nicht möglich sei, wesentliche Teile der eigenen Gesamtkosten zu überwälzen. Ganz anders stelle sich die wirtschaftliche Situation und die Fremdüblichkeit dar, wenn es nur einen einzigen Gesamtmieter gebe, der noch dazu ein speziell für seine Bedürfnisse und behördlichen Auflagen gestaltetes Objekt (wenn auch wie in diesem Fall vom Mieter selbst und auf eigene Kosten gestaltet) vermietet werde. In einem solchen Fall sei weder mit Mietausfällen zu rechnen, weil der wirtschaftliche Verlust des Mieters zu hoch wäre, und er kaum einen Ersatz finden würde, noch sei es unüblich, dass in solchen Fällen der Mieter auch die auf das Grundstück entfallenden Kosten zu übernehmen habe.

Es handle sich um die betriebliche Nutzung eines betrieblichen Grundstückes, an dem weder private noch qualifizierte Nutzungsrechte bestünden.

Von einer Änderung der Bewirtschaftung könne nicht schon deswegen ausgegangen werden, weil sich endlich ein verlässlicher langfristiger Mieter gefunden habe, der das Objekt auf eigene Kosten an seine Erfordernisse anpasse und die daraus entstehenden höheren Kosten trage. Von Seiten des Vermieters habe sich keine Änderung ergeben. Daher sei auch die Andeutung des wirtschaftlichen Eigentums unzutreffend, weil die Duldung von Um- und

Ausbauten durch den Vermieter dem Mieter weder ein rechtliches noch ein wirtschaftliches Eigentum verschaffen könne.

Auch die Andeutung einer womöglich nicht fremdüblichen Nutzungsvereinbarung sei nicht nur diskriminierend, sondern auch unsinnig, weil für unbefestigte Teile von Hofflächen nicht die gleiche Miete bezahlt werde, wie für ein umfriedetes und befestigtes Grundstück mit Zufahrtsstraße. Ganz abgesehen davon müsste erst geklärt werden, in welcher Kombination dem Finanzamt mehr Steuern zugeflossen wären. Bei einer höheren Miete wären zwar die Verluste der Vermieter geringer gewesen, aber die Einzelfirma C hätte sich 50% der Mehrausgaben durch Steuern erspart.

Aus all den genannten Gründen sei man seitens der Bw. nach wie vor der Ansicht, dass es sich bei der Vermietung der bebauten Grundstücke bei sachlicher und objektiver Betrachtung nicht um Liebhaberei gehandelt habe und auch weiterhin nicht handle.

8.1. Am 22. März 2011 wurde seitens des unabhängigen Finanzsenates unter Bezugnahme auf das am 21. März 2011 mit dem steuerlichen Vertreter geführte Telefonat an diesen ein E-Mail mit der Auflistung aller für die Jahre 1996 bis 2008 erklärten Vermietungsergebnisse gesendet:

Jahr	Beträge in S	Beträge in €
1996	- 111.311,00	- 8.029,29
1997	- 157.718,00	- 11.461,81
1998	- 109.759,33	- 7.976,52
1999	- 107.813,42	- 7.835,11
2000	- 273.871,69	- 19.903,03
2001	- 362.246,36	- 26.325,47
2002	- 273.112,00	- 19.847,85
2003	- 242.108,00	- 17.594,67
2004	- 212.490,00	- 15.442,24
2005	- 163.623,00	- 11.890,98
2006	Ergebnis fehlt.	Ergebnis fehlt.
2007	+ 192.830,00	+ 14.013,48
2008	+ 206.307,00	+ 14.992,93
Summe:	- 1,614.917,00	- 117.360,56

Da in dem bis zum Jahr 2015 (20 Jahre seit der Anschaffung der Liegenschaft) dauernden Prognosezeitraum die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses praktisch ausgeschlossen werden könne, werde eine Zurücknahme des "Vorlageantrages" vom 7. August 2008 angeregt.

8.2. Mit E-Mail vom 28. März 2011 wurde seitens des steuerlichen Vertreters wie folgt geantwortet:

-
- a) der Feststellungsbescheid vom 3. Oktober 2007 gegen den berufen worden sei, betreffe die Jahre 1997 bis 2006, weil zu diesem Zeitpunkt das Jahr 1996 bereits verjährt gewesen sei.
- b) der Beobachtungszeitraum für Liebhaberei betrage bei Anfangsverlusten 23 Jahre (20 Jahre beginnend nach drei Jahren Anfangsverlusten) und ende daher erst mit 2018 (§ 2 Abs. 4 LVO).
- c) Seitens des unabhängigen Finanzsenates sei bis einschließlich (des Jahres) 2008 ein Gesamtverlust von € 117.360,56 ermittelt worden. Der dabei fehlende Verlust für das Jahr 2006 habe € 11.963,69 betragen. In den verbleibenden zehn Jahren ab dem Jahr 2009 sei mit gleichbleibenden Überschüssen (der Einnahmen über die Werbungskosten) von ca. € 14.993,00 zu rechnen. Mal 10 ergebe das € 149.930,00, abzüglich der Berechnung des unabhängigen Finanzsenates und dem Ergebnis des Jahres 2006 verbleibe ein Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) von € 20.605,75. Wahrscheinlich sei dieser Gesamtüberschuss aber noch um € 27.467,52 höher, wenn die ersten drei Verlustjahre auszuscheiden seien. Damit erscheine der Nachweis eines positiven Gesamtüberschusses nach 23 Jahren ab Anschaffung jedenfalls erbracht.
- d) es bestehe aus Sicht der Bw. kein Anlass, den "Vorlageantrag" zurückzunehmen.

8.3. Am 29. März 2011 erging an die Bw. folgendes Ergänzungsersuchen:

- a) Es werde ersucht, Kopien der Einnahmen-Ausgabenrechnungen für die Jahre 1996 und 2006 nachzureichen.
- b) Das negative Vermietungsergebnis des Jahres 1996 sei sehr wohl in die Prognoserechnung miteinzubeziehen, da Feststellungsbescheide nicht verjähren (vgl. Ritz, BAO³, Kommentar, Tz 8 zu § 207).
- c) Der absehbare Zeitraum sei in § 2 Abs. 4 LVO normiert und meine jene Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz im konkreten Fall in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation bestehe. Er beginne mit dem Anfallen von Aufwendungen, auf die Erzielung von Einnahmen komme es nicht an (vgl. Jakom, EStG³, Kommentar, Tz 260 zu § 2).

Im vorliegenden Fall sei jedoch darauf hinzuweisen, dass von den Bw. der erste Mietvertrag am 30. April 1996 abgeschlossen worden sei. Damit seien die ersten Mieteinnahmen im Jahr 1996 erzielt worden. Deshalb ende der Prognosezeitraum im gegenständlichen Abgabenverfahren nach 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung des Mietobjektes mit dem Jahr 2015 (vgl. § 2 Abs. 4 LVO sowie Jakom, EStG³, Kommentar, Tz 270 zu § 2).

- d) Es werde ersucht, eine adaptierte Prognoserechnung für die Jahre 1996 bis 2015 vorzulegen, wobei realistische Aufwendungen für Instandhaltungen und Reparaturen

betreffend das mitvermietete Gebäude anzusetzen seien. Die Absetzung für Abnutzung auf das Gebäude sei gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 mit 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten zu berechnen, es sei denn, es werde durch ein Gutachten eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen.

8.4. Mit Vorhaltsantwort vom 28. April 2011 wurden folgende Unterlagen übermittelt:

- Die Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2006, die ehemals beim Finanzamt eingereicht, aber nicht veranlagt worden sei. Die für das Jahr 1996 sei nicht mehr in Evidenz, es werde aber außer Streit gestellt, dass es in bzw. ab diesem bereits sowohl Einnahmen als auch Aufwendungen gegeben habe.
- Eine adaptierte Prognoserechnung für 1996 bis 2015 (20 Jahre) wie gewünscht. Die Adaptionen bezügen sich vorwiegend auf die Abschreibungen des Gebäudes, die ab 1996 4% betragen hätten (€ 3.501,13) und nun wie vorgeschlagen mit 1,5% angesetzt worden seien. Eventuelle Instandhaltungen und Reparaturen seien in den tatsächlichen Ergebnissen bis 2006 enthalten, ab 2007 seien sie an den fixen Mieter überbunden, weshalb auch der Mietzins nicht wertgesichert worden sei. Eine Kopie des Mietvertrages sei beigefügt.

Ab dem 19. Jahr (2014) des 20-jährigen Beobachtungszeitraumes ergebe sich ein Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten), der sich in der Folge laufend erhöhe, da die zum Ende der 20-jährigen Tilgung schon niedrigen Zinsanteile des Bankkredites ab 2016 ganz wegfielen. Die Anfangsverluste hätten sich aus der banküblichen Methode ergeben, in den Tilgungsraten zuerst den Zinsanteil hoch und in der Folge fallend anzusetzen. Dies bringe den Kunden leicht in den Liebhabereiverdacht, weshalb schon einige Banken auch Tilgungen mit einem durchgehend festen Zinsanteil anbieten, was kalkulatorisch realistischer sei.

Diesem Schreiben sind beigelegt:

- die Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2006 mit einem Jahresfehlbetrag von € 11.963,69;
- AfA-Verzeichnis mit einer zuzurechnenden AfA-Differenz von € 2.188,00;
- adaptierte Prognoserechnung für die Jahre 1996 bis 2015 (siehe Beilage 1);
- Kopie der Mietvereinbarung vom 30. Oktober 2007.

9) Mit **Berufungsentscheidung** vom 30. August 2011 (OZ 68 f./2006) wurde die "Berufung" vom 25. Oktober 2007 gemäß § 273 Abs.1 lit. a BAO aus formalen Gründen (fehlender Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO) als unzulässig zurückgewiesen.

C) fortgesetztes Verfahren:

1) Am 13. September 2011 wurde neuerlich ein **Feststellungsbescheid für 1997 bis 2006 gemäß § 92 BAO** (OZ 70 f./2006) erstellt. Im Spruch dieses Bescheides wurde wieder festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Betriebsgrundstückes der Bw. für die Jahre 1997 bis 2006 nicht stattfinde.

Der Feststellungsbescheid enthält einen Hinweis gemäß § 101 Abs. 3 BAO.

Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

1) Sachverhalt:

Die gegenständliche Liegenschaft sei 1996 an diverse Mieter gewerblich vermietet worden. Ab Mitte 1998 seien die Hofflächen (ohne Gebäude und baufällige Holzhalle) auch an die Einzelfirma C vermietet worden. Die jeweiligen Mieter seien immer wieder in Zahlungsschwierigkeiten gekommen und ab Mitte 2000 sei es fast unmöglich geworden, seriöse Mieter zu finden. Ab dem Jahr 2007 sei die baufällige Holzlagerhalle abgerissen worden (dadurch Vergrößerung der nutzbaren Fläche) und das Gebäude instand gesetzt worden. Überdies sei eine Lärm- und Staubschutzmauer errichtet worden; diese Maßnahmen seien durch den Mieter C Ges. mbH., in welche das Einzelunternehmen C eingebracht worden sei, vorgenommen und finanziert worden.

Weiters sei eine wesentliche Erhöhung der Miete auf € 2.500,00 pro Monat erfolgt, welche damit begründet werde, dass die baulichen Maßnahmen geduldet worden seien.

Aus der Vermietung dieser Liegenschaft seien in den Jahren bis einschließlich 2006 Verluste in Höhe von € 158.000,00 entstanden, die Einnahmen hätten sich zwischen S 352.800,00 im Jahr 1998 und € 6.108,00 in den Jahren 2001 bis 2005.

Mit Bescheid vom 3. Oktober 2007 sei seitens des Finanzamtes Liebhaberei festgestellt worden. In der Berufung dagegen sei erstmals eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche zu einem Gesamtüberschuss ab dem Jahr 2015 gelange, d. h. im 19. Jahr der Vermietung. Diese Prognoserechnung beinhaltete laufende Einnahmen von € 30.000,00 pro Jahr und als Ausgaben lediglich die Zinsen und die AfA.

Mangels Erwähnung der Zustellfiktion im Bescheid vom 3. Oktober 2007 sei seitens des unabhängigen Finanzsenates der Vorlageantrag als unzulässig zurückgewiesen worden, da der Bescheid nicht wirksam geworden sei. Daher sei der Bescheid neu auszufertigen, die damals getroffene Beurteilung werde beibehalten.

2) rechtliche Beurteilung:

Die Prognoserechnung beinhalte weder Mietausfälle noch Ausgaben wie Strom, geringwertige Wirtschaftsgüter, Gebühren, etc.. Bei Betrachtung der Jahre 1997 bis 2005 seien jährliche Ausgaben von einigen tausend Euro für Strom, geringwertige Wirtschaftsgüter und diverse Kleinaufwendungen angefallen, die laut Mietvertrag keinesfalls zur Gänze dem Mieter aufgebürdet worden seien. Auch sei die gravierende Anhebung der Miete nur unter dem Blickwinkel der Vermeidung eines Gesamtverlustes aus dieser Vermietung zu sehen. (Mietzins 1996: S 15.000,00 p.M., Mietzins ab 2007: € 2.500,00 p.M., wobei seitens des Vermieters in der Zeit dazwischen keine Investitionen getätigt worden seien). Dem in der Berufung vorgebrachten Argument, dass der hohe Mietzins bedingt sei durch die Duldung der baulichen Maßnahmen, könne nicht gefolgt werden, da laut Mietvertrag der Mieter die Mauern auf eigene Kosten wieder abzutragen habe, wenn dies verlangt werde. Die Prognoserechnung sei auch aufgrund des Nichtansatzes eines Mietausfalles nicht ordnungsgemäß – bei Ansatz eines im Geschäftsleben zu erwartenden Risikos könne ein Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) nicht mehr realistisch prognostiziert werden. Auch aus der Entwicklung der letzten Jahre sei von beträchtlichen Mietausfällen auszugehen, weiters könne der Mieter aufgrund von Liquiditätsproblemen auch seinen abgabenrechtlichen Zahlungsverpflichtungen nicht gänzlich nachkommen.

Es sei daher die gegenständliche Vermietung objektiv nicht geeignet, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erbringen. Daher sei von einer Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO auszugehen und die Einkünfte aus dieser Betätigung seien zu Recht nicht festgestellt worden. Weiters könne von einer Änderung der Bewirtschaftung ab 2007 ausgegangen werden (siehe z.B. Kommentar Doralt, Rz 520 zur LVO: Werde nach endgültiger Annahme von Liebhaberei der Gebäudeüberlassung die Bewirtschaftung dergestalt umgestellt, dass nunmehr Gewinnabsicht anzunehmen sei, so gelte dies als Neubeginn einer Betätigung).

Auch wäre durch den nunmehr angesetzten, im Vergleich zu den Vorjahren und gegenüber Fremden zu hohen Mietzins auch zu untersuchen, ob beim Mieter C Ges. mbH. nicht eine verdeckte Ausschüttung durch die überhöhte Miete vorliege (zumal durch den Mieter auch noch beträchtliche Umbauten vorgenommen worden seien).

Zudem sei zu berücksichtigen, dass in jenen Jahren mit Vermietung an Fremde die Mieteinnahmen (trotz immer wieder aufgetretener Zahlungsschwierigkeiten bei den Mietern) beträchtlich über den in den Jahren 2001 bis 2005 erzielten Einnahmen bei Nutzung durch das Einzelunternehmen C gelegen seien. Dies lasse auf eine nicht fremdübliche Nutzungsvereinbarung in diesen Jahren schließen.

2) Mit Schreiben vom 18. Oktober 2011 (OZ 74 ff./2006) wurde seitens der Bw. gegen den Feststellungsbescheid für 1997 bis 2006 vom 13. September 2011 **Berufung** erhoben. Angefochten werde die Einstufung der Einkunftsquelle als Liebhaberei. Beantragt werde, die Feststellung für alle Jahre als normale Einkünfte mit einem Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) innerhalb des Prognosezeitraumes von 20 Jahren gemäß den nachfolgenden Begründungen:

Vorweg sei festgehalten, dass die ganze Angelegenheit schon aufgrund früherer Bescheide angefochten worden sei und in der zweiten Instanz beim unabhängigen Finanzsenat schon kurz vor einer Entscheidung gewesen sei, die nach Einschätzung der Bw. positiv hätte sein müssen. Der unabhängige Finanzsenat habe jedoch eine Sachentscheidung vermieden, wollte erst eine Rücknahme der Berufung an die zweite Instanz und habe dann einen Formfehler in der ehemaligen Zustellung gefunden und habe alle früheren Bescheide und die Berufungen seitens der Bw. für nichtig erklärt. In diesem Zusammenhang erhebe sich für die Bw. die Frage der Verjährung für Jahre bis 2001, die der gegenwärtige neue Bescheid betreffe.

Insgesamt werde auf die "Berufung" vom 25. Oktober 2007 verwiesen sowie auf den "Vorlageantrag" vom 7. August 2008 und alle dazu gelieferten Unterlagen und Auskünfte. Dazu werde erläuternd ausgeführt:

Es bringe wenig, die üblichen Argumente von Seiten der Behörde zu wiederholen. Die Vermietung halte dem Fremdvergleich stand, und es habe auch keine Änderung der Bewirtschaftung stattgefunden. Der einzige Grund, warum anfangs Verluste aufgetreten seien, sei der gewesen, dass das Grundstück voll fremdfinanziert gewesen sei, und zwar auf 20 Jahre, und dass durch die bankübliche Methode der Berechnung der Tilgungsraten anfangs fast nur Zinsen enthalten gewesen seien und erst später die Kapitalanteile bei der Tilgung überwogen hätten und die Zinsen vermindert gewesen seien. Der Kredit werde insgesamt in 2016 abbezahlt sein.

Ab dem Jahr 2007 würden (beginnend bei ca. plus € 14.000,00) zunehmende Überschüsse erklärt und auch veranlagt, weil immer weniger Zinsen anfielen.

In Kopie werde der Schriftverkehr mit dem unabhängigen Finanzsenat beigefügt, aus dem auch hervorgehe, dass die AfA nicht wie bisher mit 4%, sondern bloß mit 1,5% anzusetzen sei, was die Verluste entsprechend vermindere. Aus der erneuten Prognoserechnung 1996 bis 2015 gehe hervor, dass ab 2014, dem 19. Jahr ein Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) erwirtschaftet sein werde.

Die Bw. behielten sich vor, auf Anforderung oder auch von ihrer Seite aus, weitere Unterlagen nachzureichen.

Diesem Schreiben sind in Kopie beigelegt:

- die Vorhaltsantwort vom 28. April 2011;
- die E-Mail de steuerlichen Vertreters der Bw. vom 28. März 2011;
- die E-Mail des unabhängigen Finanzsenates vom 22. März 2011.
- die Prognoserechnung seitens der Bw. für die Jahre 1996 bis 2015;
- das Vorhalteschreiben vom 29. März 2011.

3) Mit Ergänzungersuchen vom 6. Februar 2012 wurden die Bw. ersucht, die Mietzahlungen ab 1. Jänner 2007 bis Februar 2012 mittels kopierter Kassabelege oder kopierter Kontoauszüge zu belegen.

4) Mit Ergänzungersuchen vom 7. Februar 2012 wurden in Ergänzung zum Schreiben laut Punkt 3) folgende Unterlagen angefordert:

- Grundstücksplan oder maßstabgetreue Zeichnung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft;
- vollständige Kopien der Mietverträge mit D und E ;
- Aufzeichnung der genauen Kosten des Abrisses der baufälligen Holzlagerhalle;
- Aufzeichnung der genauen Kosten der Instandsetzung des Gebäudes zu Büroräumen etc.

5) Mit Schreiben vom 16. März 2012 wurden die beiden vorangeführten Ergänzungersuchen wie folgt beantwortet:

- zum Grundstücksplan. Eine Rechnung über den Abbruch der Holzhalle sei beigefügt. Die Büro- und Aufenthaltsräume seien vom eigenen Personal neu gestrichen worden etc., so wie auch die vielen Lkw's in Eigenregie repariert und umgebaut (mit Ladekränen versehen) würden.
- Mietzahlungen: Dauerauftrag vom 18. Februar 2008. Kontoauszug vom 30. Dezember 2011 als Nachweis, dass Dauerauftrag noch gültig sei.
- vollständige Mietverträge L und K.

Diesem Schreiben sind folgende Unterlagen beigefügt:

- a) Ersuchschreiben der C Ges.mbH. vom 18. Februar 2008 an seine kontoführende Bank um Einrichtung eines Dauerauftrages zugunsten der Vermietung J mit einem Monatsbetrag von € 2.500,00 jeweils am 18. des Monats beginnend mit 18. Februar 2008.
- b) Kontoauszug von O vom 30. Dezember 2011 mit einer Kontogutschrift für Miete in Höhe von € 2.500,00.
- c) Bestandvertrag vom 28. November 1996 zwischen C , M Wien, N , als Vermieter und D , XY Wien, XZ, als Mieter. Laut Punkt I. 2. dieses Bestandvertrages vermiete und übergebe der Vermieter bzw. übernimmt und mietet der Mieter die in der Anlage rot umrandet eingezeichnete Teilfläche des Grundstückes, welche abgegrenzt sei, sowie die darauf

befindlichen Räumlichkeiten bestehend aus einer Halle und Nebenräume, zur Nutzung als Lager, Garage, Büro und zur Reparatur der betriebseigenen Fahrzeuge. Laut Punkt I.3. sei für das mitvermietete Inventar des Vermieters ein gemeinsames Übergabeprotokoll erstellt worden.

Laut Punkt II.1. beginne der Mietvertrag am 1. Dezember 1996 und werde für die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen. Laut Punkt II.2. seien beide Vertragsteile berechtigt, den Bestandvertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals mittels eingeschriebenen Briefes aufzukündigen. Soferne keine Kündigung erfolge, gelte der Mietvertrag jeweils um ein Jahr verlängert.

Laut Punkt III.1. belaute sich der monatliche Mietzins auf S 10.000,00 (netto) zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Laut Punkt X.1. sei der Mietzins wertgesichert und erhöhe bzw. vermindere sich im Ausmaß des VPI 1986. Ausgangsindex für die Berechnung der Wertsicherung sei der verlautbarte Wert für den Monat Jänner 1996.

Laut Punkt XII.1. werde vom Mieter für allfällige Schäden sowie zur Besicherung des laufenden Mietzinses ein Betrag von S 24.000,00 als Kaution bei Vertragsunterzeichnung dem Vermieter übergeben.

d) Bestandvertrag vom 11. März 1999 zwischen C , M Wien, N , als Vermieter und E , g Wien, br, als Mieter. Laut Punkt I.2. dieses Bestandvertrages vermiete und übergebe der Vermieter bzw. übernimmt und mietet der Mieter die besichtigte Teilfläche des Grundstückes, welche abgegrenzt sei, sowie die darauf befindlichen Räumlichkeiten, bestehend aus einer Halle und Nebenräume, zur Nutzung als Lager, Garage, Büro und zur Reparatur der betriebseigenen Fahrzeuge. Laut Punkt I.3. sei für das mitvermietete Inventar des Vermieters ein gemeinsames Übergabeprotokoll erstellt worden.

Laut Punkt II.1. beginne das Mietrecht am 1. März 1999 und werde für die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen. Laut Punkt II.2. seien beide Vertragsteile berechtigt, den Bestandvertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals mittels eingeschriebenen Briefes aufzukündigen. Soferne keine Kündigung erfolge, gelte der Mietvertrag jeweils um ein Jahr verlängert.

Laut Punkt III.1. belaute sich der monatliche Mietzins auf S 10.000,00 (netto) zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Laut Punkt X.1. sei der Mietzins wertgesichert und erhöhe bzw. vermindere sich im Ausmaß des VPI 1986. Ausgangsindex für die Berechnung der Wertsicherung sei der verlautbarte Wert für den Monat Jänner 1996.

Laut Punkt XII.1. werde vom Mieter für allfällige Schäden sowie zur Besicherung des laufenden Mietzinses ein Betrag von S 36.000,00 als Kaution bei Vertragsunterzeichnung dem Vermieter übergeben.

e) Rechnung vom 20. Dezember 2005 der Fa. B.G.H.- Bau Inh. Ing. Wolfgang Bucheder über den Abbruch einer Holzhalle im Industriegebiet X., bl, Lagerplatz.

f) Grundstücksplan der gegenständlichen Liegenschaft, EZ x , Grdstk. Nr. y .; Maßstab 1: 500.

6) Mit Schreiben vom 29. März 2012 wurden die Bw. ersucht, die nachstehend angeführten Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen.

6.1. Die mit der Vorhaltsantwort vom 16. März 2012 übermittelten Mietverträge mit D und E belägen, dass in beiden Fällen (1. Dezember 1996 und 1. März 1999) S 10.000,00 (= € 726,73) als Monatsmiete netto für die berufungsgegenständliche Liegenschaft in fremdüblicher Weise vereinbart worden sei. Mit der Fa. A KEG sei ab 1. Mai 1996 eine monatliche Nettomiete von S 15.000,00 (= € 1.090,09) in fremdüblicher Weise vereinbart worden.

Weiters sei aus der Einnahmen-Ausgabenrechnung für 1998 zu ersehen, dass seitens der Bw. S 200.000,00 netto eine Jahresmiete, d.s. S 16.666,67 (= € 1.211,21) p. M. erklärt worden sei. 1999 habe der Jahreswert S 294.000,00, d.s. S 24.500,00 (= € 1.780,48) p. M. betragen. Im Jahr 2000 seien S 201.500,00 als Nettomieteinnahmen erklärt worden, d.s. S 16.791,67 (= € 1.220,30) p. M. Im Jahr 2001 habe die erklärte Jahresnettomiete S 84.000,00, d.s. S .7000,00 (= € 508,71) betragen. Im Jahr 2002 habe die erklärte Jahresnettomiete S 84.000,00 betragen, d.s. p. M. S € 566,20 (= S 7.791,00). Im Jahr 2003 habe die erklärte Jahresnettomiete € 6.108,00 (= S 84.048,00) betragen, d.s. p. M. € 509,00 (= S 7.004,00). Für die Jahre 2004 bis 2005 seien die erklärten Jahresnettomieten nicht aktenkundig. Für das Jahr 2006 seien wiederum € 6.108,00 als Jahresnettomiete erklärt. Ab dem Jahr 2007 würden die jährlichen Mieteinnahmen durchgehend mit € 30.000,00, d.s. p. M. € 2.500,00 (= S 34.401,00) erklärt. Ab diesem Jahr sei laut Firmenbuch das Einzelunternehmen C in die C Ges. mbH. eingebracht worden, die auch in den Mietvertrag des Einzelunternehmens betreffend die berufungsgegenständliche Liegenschaft eingetreten sei, aber eine stark erhöhte Miete bezahlt habe.

Dies gelte umso mehr, als das Güterbeförderungsunternehmen C als Mieterin eine Reihe von Investitionen in die berufungsgegenständliche Liegenschaft finanzierte, obgleich es im Interesse der Bw. als Vermieter hätte gelegen sein müssen, die Liegenschaft so zu adaptieren, dass ein möglichst dauerhafter Mieter hätte gefunden werden können.

Aus den vorhin angeführten erklärten Jahresnettomieten und dem Umstand, dass das mietende Unternehmen die Adaptierungsinvestitionen in Liegenschaft und Gebäude finanziert habe (siehe Schreiben seitens der Bw. vom 7. August 2008), ergebe sich, dass die erklärte Monatsnettomiete ab dem Jahr 2007 in der Höhe von € 2.500,00 nicht als fremdüblich beurteilt werden könne. Es werde daher angeregt, ab dem Jahr 2007 eine Nettomiete anzusetzen, wie sie mit fremden Mietern, die im Interessengegensatz zu den Vermietern stünden, hätte vereinbart werden können. Andernfalls werde ersucht, nachvollziehbar zu erklären, durch welche von den Bw. finanzierten Maßnahmen oder Umstände die Liegenschaft eine solche Wertsteigerung erfahren habe, dass ab dem Jahr 2007 die Bezahlung einer Monatsmiete von € 2.500,00 netto gerechtfertigt gewesen sei.

6.2. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen werde ersucht, die Prognoserechnung zu adaptieren, wobei Folgendes noch hervorzuheben sei. Die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft falle nicht unter die Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO (Vermietung von Eigenheimen). Die Vermietung eines Betriebsgrundstückes sei grundsätzlich als § 1 Abs. 1 Betätigung nach der LVO zu beurteilen, wobei eine Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO nicht durchzuführen sei (vgl. RdW, Heft 2, 2012, 115 und das dort zitierte VwGH-Erkenntnis vom 15. September 2011, 2011/15/0117). Demnach komme es bei einer derartigen Vermietung ausschließlich darauf an, ob die Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet sei, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften. Gemäß dem Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, sei für Vermietungsbetätigungen, die unter § 1 Abs. 1 LVO fallen, ein absehbarer Zeitraum von rund 20 Jahren anzunehmen. Diese Judikatur folge der Rechtsprechung des VwGH ausgehend von dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171.

7) Nach einem entsprechenden Fristverlängerungersuchen vom 27. April 2012 wurde das Ergänzungersuchen vom 29. März 2012 mit Schreiben vom 15. Mai 2012 (beim UFS, Außenstelle Wien, eingelangt am 18. Mai 2012) wie folgt beantwortet:

7.1. Die angeführten Mietverträge seien keinesfalls mit dem der C Ges.mbH. vergleichbar und daraus lasse sich kein Hinweis auf Liebhaberei konstruieren. Die beiden ersten Mietverträge hätten nur die damals noch bestehende hölzerne Lagerhalle betroffen, eine kleine Fläche in der Ecke des lange gestreckten Grundstückes. Sie hätten jedoch nicht den 80% bis 90%igen Rest der Grundfläche und auch nicht das damals baufällige ebenerdige Gebäude mit Aufenthalts- und Sanitärräumen.

pr habe vom 1. März 1999 bis 31. Dezember 1999 gemietet, seit Oktober nicht mehr gezahlt und habe gekündigt werden müssen (siehe Beilage). sd habe ab 1. Mai 1996 gemietet und habe selbst zum 30. September 1996 gekündigt (siehe Beilage).

Suggestive sowie tendenziöse, die Ansicht der parteilich interessierten Finanzverwaltung unterstützende Formulierungen wie "fremdüblich" würden auf das Strikteste abgelehnt. Die damaligen Mieten hätten auch nicht die "Liegenschaft" betroffen, sondern nur einen kleinen Teilbereich. Die Mietverträge seien zwar mit "Fremden" abgeschlossen worden, man habe sich angesichts der geringen Größe, der Lage und der Einfachheit der Lagerhalle (kein Wasser, kein Kanal, eine gewisse Baufälligkeit – wie sich dann beim Abbruch der Halle herausgestellt habe und zum Glück habe es keine Schäden bei den Mietern gegeben) auf bestimmte für beide Seiten akzeptable Mietbeträge geeinigt, aber beide Mieter seien bald in Zahlungsschwierigkeiten gekommen und die Mietverhältnisse hätten vorzeitig beendet werden müssen.

Solche Mietverträge könnten aber keinesfalls als "üblich" (fremdüblich) bezeichnet werden, denn weder das Finanzamt noch die Bw. hätten sie mit vergleichbaren Verträgen verglichen. In Österreich gelte der Rechtsgrundsatz, dass die Seite, die etwas behauptet, z.B. üblich oder nicht üblich, dies auch selbst beweisen müsse, indem sie zwei bis drei vergleichbare Beispiele vorlege. Reine Annahmen oder Behauptungen gälten nicht als Beweis.

Die ganze damalige Situation sei auch sehr eindeutig im ordnungsgemäß vergebührten Mietvertrag/Pachtvertrag mit der C Ges. mbH. aus 2007 in einer Präambel dargestellt worden. Dort würden auch Überlegungen zur Miethöhe angeführt. Zur Sicherheit werde nochmals eine Kopie diesem Schreiben beigefügt.

Nach den beiden Mietern der hölzernen Lagerhalle (der zweite benützte sie als Garage für Oldtimer-Kfz, die mn, eine ostdeutsche Gerüstbaufirma, die das noch immer desolate Gebäude mit Aufenthalts- und Sanitärräumen während der Bausaison 2000 (1. September bis 30. November) und 2001 (1. März bis 30. November) als "Unterkunft" für ihr Personal gemietet habe. Das sei dann nicht mehr fortgesetzt worden, weil es angeblich zu weit weg von den Baustellen im 23. Bezirk gelegen sei. Das "Industriegebiet X. ", in dem sich das Grundstück befindet, sei von der nordöstlichen Stadtgrenze Wiens ca. 11 km entfernt.

Daneben hatte auch die Einzelfirma C Teile des Geländes gemietet, und zwar als Lagerplatz für Bauschutt und zur Aufstellung von Maschinen im Freien, z. B. eine eher große Steinbrechanlage. Die Tätigkeit der Fa. C habe darin bestanden und bestehe darin, Bauschutt mit ihren Lkw-Kranwagen abzutransportieren, auf dem gemieteten Grundstück zwischenzulagern und z.B. Mauerteile mithilfe der Steinbrechanlage zu zerkleinern (verursacht

Lärm und Staub) und diesen "Bauschotter" wieder zu verkaufen z.B. zur Auffüllung von Baugruben, etc.

In den gesamten folgenden Jahren seien in den Mieteinnahmen also auch oder teilweise nur Beträge der Einzelfirma C enthalten gewesen, sie hätten jedoch nur Teile des ca. 3.000 m² großen Grundstückes betragen. Das Gebäude sei anfangs noch nicht renoviert und fertiggestellt und daher auch nicht genutzt gewesen. Als wegen Lärm- und Staubbelästigung der Nachbarn im Jahr 2004 ein behördlicher Auftrag ergangen sei, eine ca. sechs Meter hohe Schutzmauer zu errichten, habe die Firma C als Verursacher die Kosten übernehmen müssen.

Als die Einzelfirma C im Jahr 2007 in die C Ges. mbH. eingebracht worden sei, und diese das Grundstück weiter für ihre Zwecke einzurichten beabsichtigte und es in Form einer Art von Baurecht habe nutzen wollen, und diese Ges. mbH. ein anderes Rechtssubjekt als die Einzelfirma dargestellt habe, musste die Angelegenheit in Ordnung gebracht werden, was in Form des beigefügten Mietvertrages geschehen sei. Nunmehr habe die Ges. mbH. das gesamte Areal gemietet, das ebenerdige Gebäude mit den Aufenthalts-, Umkleide- und Sanitärräumen für die Lkw-Fahrer (durchschnittlich acht Lkw führten laufende Transporte durch) sei von ihr renoviert und auch als "Büro" benutzt, die Flächen im "Hof" asphaltiert und die alte baufällige Holzhalle abgetragen worden. Durch die indessen errichtete hohe Schutzmauer hätten nun auch teilweise die Lkw, sonstige Maschinen und Material (Bauschutt) sicher abgestellt werden. Dadurch erübrige sich auch jede Spekulation über eine Änderung der Bewirtschaftung von Seiten der Vermieter.

Die vorgebrachte Idee, die Besitzer hätten das Grundstück selbst attraktiv ausbauen sollen, wäre zwar in der Theorie ideal und richtig, aber diesen fehlten die dazu erforderlichen Mittel. Schon das Grundstück selbst sei um ehemals S 3,5 Mio. auf Kredit mit 20-jähriger Laufzeit gekauft worden und hätte keine Bank zusätzliche Kredite für Ausbauten mit ungewissen Mieterträgen gegeben.

Insgesamt werde der ehemals vereinbarte Mietzins angesichts der Größe (3.000 m²) und Lage des Grundstückes (an der m Straße im Industriepark X. ca. tt km von der Stadtgrenze Wien entfernt) sowie der möglichen und geduldeten Nutzungsmöglichkeiten (ähnlich einem Baurecht) und ohne eine Wertsicherungsklausel für der Höhe nach angemessen, auch weil er es ermöglicht, die Kreditrückzahlungen sowie die laufenden Kosten damit zu finanzieren.

Gegenteilige Behauptungen müssten stichhaltig begründet sein. Bei Vergleichen mit früheren Jahren müsse nicht nur der Gegenstand der Miete vergleichbar sein, sondern auch die Preisentwicklung berücksichtigt werden. Jeder wisse, dass heute angesichts der Inflation die Kaufkraft von ein Euro höchstens 10 Schilling ausmache, wenn nicht noch weniger.

7.2. Der Vorschlag, die Miete wegen unbewiesener Behauptungen und unzulässiger Vergleiche für Prognosezwecke zu vermindern und damit selbst eine Liebhaberei bis 2006 zu konstruieren (ab dem Jahr 2007 habe es vor allem wegen der planmäßig sinkenden Zinsbelastung innerhalb der Annuitäten Gewinne gegeben und ab dann habe auch das Finanzamt wieder normal veranlagt. Denn Gewinnsteuern wolle man sich keinesfalls entgehen lassen, daher behauptete man wie üblich einen Wechsel der Bewirtschaftung und damit ein Ende der Liebhaberei), werde aufs schärfste zurückgewiesen. Das wäre nicht nur ein unzulässiger und verbotener Eingriff in fremde Rechte und Verträge (denn unsere letzte "Prognoserechnung" 1996 bis 2016 enthalte nur reale Zahlen und weise letztlich einen Gesamtüberschuss aus), sondern werde als Zumutung und Aufforderung zu einem vorauseilendem Gehorsam im Interesse der Finanzbehörden empfunden. Nicht die Bw. müssten eine angenommene Liebhaberei sozusagen selbst zugeben, sondern eine solche müsse ihnen bewiesen werden und fundiert begründet sein. Von einer gesetzlich als solche verankerte unabhängige Oberbehörde erwarteten sich die Bw. eine objektive und sachliche, über den Dingen stehende Beurteilung und Entscheidung im Einklang mit betriebswirtschaftlichen Tatsachen und den gesetzlichen Regelungen, die auch einer eventuellen Überprüfung durch ein Höchstgericht standhalte.

Eine steuerökonomische Nebenbetrachtung:

Wenn die Ges. mbH. einen Mietaufwand von z.B. € 1.000,00 habe, erspare sie sich – wenn überhaupt angesichts von Verlusten – 25% Körperschaftsteuer, denn eine nachfolgende Gewinnausschüttung habe nie stattgefunden. Wenn die Mitbesitzer diese Miete erhielten, zahlten sie davon 38,33% bis 50% Einkommensteuer. Es könne daher kein wirtschaftlich vernünftiger Grund sein, Mieten eventuell erhöht zu vereinbaren.

Die Annuitäten für die Rückzahlung des 20-jährigen Bankkredites betrügen jährlich ca. € 26.220,00. Wie schon mehrfach ausgeführt, sinke der Anteil der Zinsen an den Annuitäten in 20 Jahren linear von fast 100% auf fast Null und umgekehrt steige der Kapitalanteil innerhalb der gleichbleibenden Annuität von fast Null auf fast 100%. Bezahlten müsse immer in etwa gleich viel (die Zinsen sänken auch wegen ihrer Bindung an den Euribor, der in den letzten Jahren stark gesunken sei), aber steuerlich absetzbar seien nur die Zinsaufwendungen. Die solcherart übermäßige Zinsbelastung in den ersten zehn Jahren habe auch zu den anfänglichen Verlusten geführt und nach der Hälfte der Laufzeit (konkret ab dem Jahr 2007) würden plangemäß laufend zunehmende Gewinne ausgewiesen, der sich in der Folge laufend erhöhe.

Das bedeute für die Vermieter: Eine Miete pro Jahr unter den Selbstkosten von Zinsen und Kapitalrückzahlung wäre fatal (daher die laufenden Anstrengungen um Mieter, obwohl alle Be-

mühungen ohne eigene Schuld auch zunichte gemacht werden könnten) und ökonomisch nicht verkraftbar. In den ersten Jahren sei es wegen des damals desolaten Zustandes des Gebäudes und der hölzernen Lagerhalle nicht gelungen entsprechende Mieten zu lukrieren. Es habe eines Mieters bedurft, der selbst investieren und für die Nutzung und Duldung entsprechend zahlen könne.

Gegenwärtig laufe alles positiv, es müssten aber auch die gestiegenen Kapitalanteile innerhalb der Tilgung (die steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten, sondern durch die Abschreibung auf Gebäude abgegolten würden, die Grundstückskosten blieben mangels Wertminderung unabgegolten) bezahlt und durch entsprechende Gewinne finanziert werden.

Diesem Schreiben wurden folgende Unterlagen beigefügt:

- a) Schreiben des steuerlichen Vertreters an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vom 5. November 2007 betreffend "Vergebührung Mietvertrag";
- b) Vereinbarung der Miteigentümergemeinschaft zz als Vermieter und der C Ges. mbH. als Mieterin;
- c) Kündigungsschreiben der Fa. sd vom 31. Juli 1996;
- d) Kündigungsschreiben von C an E vom 9. Dezember 1999;
- e) Kopie des eingeschriebenen aufgegebenen Briefkuverts, das am 27. Dezember 1999 vom Adressaten unbehoben an den Absender zurückgesendet wurde;
- f) Kopie eines Schreibens der Bezirkshauptmannschaft kk vom 29. Juli 2004 betreffend eine Nachbarbeschwerde zur gewerblichen Betriebsanlage in Z.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung der Vermietung der Liegenschaft in bb, als Einkunftsquelle für die Jahre 1997 bis 2006.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

- a) Laut Grundbuchsatz vom 10. Februar 2012 wurde die streitgegenständliche Liegenschaft mit der EZ x des Grundbuchs rr und der Grundstücksnummer 864/2 im Ausmaß von 3.052 m² von den Bw. mit Kaufvertrag vom 6. März 1996 je zur Hälfte erworben. Die Liegenschaftsfläche teilt sich in 2.693 m² Werksgelände und 359 m² Baufläche (Gebäude). Der Kaufpreis betrug laut Kaufvertrag (OZ 42 ff./2006) S 2.700.000,00.
- b) Zur Finanzierung des Kaufpreises wurde ein Hypothekardarlehen von S 3.500.000,00 aufgenommen (siehe Vorvertrag vom 13. März 1996, OZ 46 ff./2006), das aus Deckungsstockgründen von der Bank in zwei Teilen gewährt wurde, nämlich zu S 1.940.000,00 (38020/428.223) und zu S 1.560.000,00 (Nr. 38020/428.231).

- c) Am 30. April 1996 wurde der Bestandvertrag mit der Fa. A KEG, R Wien, abgeschlossen [siehe dazu Abschnitt B), Punkt 4), b)]. Dieser Mietvertrag wurde von der Bestandnehmerin per 30. September 1996 gekündigt.
- d) Am 28. November 1996 wurde der Bestandvertrag mit D abgeschlossen [siehe dazu Abschnitt C), Punkt 5), c)].
- e) Am 1. März 1999 wurde der Bestandvertrag mit E abgeschlossen [siehe dazu Abschnitt C), Punkt 5), d)]. Dieser Mietvertrag wurde vom Bestandgeber per 31. Dezember 1999 fristlos gekündigt.
- f) Im Jahr 2000 (1. September bis 30. November) und im Jahr 2001 (1. März bis 30. November) mietete die Fa. mn das noch immer desolate Gebäude mit Aufenthalts- und Sanitärräumen [siehe dazu Abschnitt C), Punkt 7.1.].
- g) Am 30. Oktober 2007 schlossen die Bw. die Mietvereinbarung mit der C Ges. mbH. ab [siehe dazu Abschnitt B), Punkt 4), a)]. Die Hoffläche als Lagerplatz ist ab Mitte 1998 von der Einzelfirma C gemietet gewesen.
- h) Der Umstand der monatlichen Mietzahlung von € 2.500,00 auf ein Konto der Bw. wurde durch einen Kontoauszug vom 30. Dezember 2011 sowie einem Ersuchschreiben vom 18. Februar 2008 an seine kontoführende Bank zur Einrichtung eines Dauerauftrages zur Mietzahlung an die Bw. belegt [siehe dazu Abschnitt C), Punkte 5), a) und b)].
- i) Laut Firmenbuchauszug vom 27. März 2012 wurde mit Einbringungsvertrag vom 13. August 2007 beschlossen, das nicht protokolierte Einzelunternehmen "C " in die mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Juni 2007 gegründete C Ges. mbH. einzubringen (FN dd b HG Wien). Die Gesellschafter dieser Firma sind:
- aa, geb. p. Juli 19vv: € 10.500,00; (30%)
 - yy, geb. öö. September 19ää: € 10.500,00; (30%)
 - jj, geb. nb. Oktober 19po: € 7.000,00; (20%)
 - op, geb. mk. April 19ft: € 7.000,00; (20%)
 - Summe: € 35.000,00.
- j) Laut Rechnung der R.G.H.- Bau vom 20. Dezember 2005 kostete der Abbruch einer Holzhalle auf dem Lagerplatz bl in za € 3.000,00 netto zuzüglich € 600,00 USt. Die Rechnung wurde an das Einzelunternehmen Heinrich Pistulka adressiert [siehe dazu Abschnitt C), Punkt 5), e)].
- k) Mit Schreiben vom 31. Jänner 2008 wurden zwei Tilgungspläne zu den beiden Hypothekendarlehen beigebracht [siehe Abschnitt B), Punkt 6), fünfter Teilstrich].

II) ertragsteuerliche Beurteilung:

Gemäß [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen.

Gemäß [§ 188 Abs. 1 lit. d BAO](#) werden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß [§ 188 Abs. 3 BAO](#) ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Die streitgegenständliche Liegenschaft befindet sich in einem Industriegebiet und eignet sich nach der Verkehrsauffassung nicht für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung, weshalb die Prüfung der Vermietungstätigkeit nach [§ 1 Abs. 1 LVO](#) zu erfolgen hat. Gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) (LVO) BGBI. 1993/33 liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Gemäß [§ 2 Abs. 2 LVO](#) liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z. B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinne des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum).

Der vorzitierte Abs. 2 gilt gemäß [§ 2 Abs. 3 LVO](#) nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinne 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.

Zur LVO 1993 in der Fassung vor der Novelle [BGBI. II Nr. 358/1997](#) hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass der "übliche Kalkulationszeitraum" des [§ 2 Abs. 3 LVO](#) mit dem "überschaubaren Zeitraum" des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) gleichzusetzen ist und jeweils rund 20 Jahre beträgt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 206, mwN).

Weiters hat der VwGH im Erkenntnis vom 29. April 2010, [2007/15/0227](#), u.a. Folgendes festgehalten:

„...Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für

die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 95/13/0032). Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden ist, ist an Hand jener Planung des Steuerpflichtigen zu beurteilen, die von vornherein bestanden hat...."

Aus der Systematik der LVO ergibt sich, dass die Änderung der Art der Bewirtschaftung zur Herstellung der Angemessenheit der Zeitrelation im Nachhinein dazu führt, dass die bisherige Vermietungstätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen ist. War also aus der Sicht des Betätigungsbeginnes realistisch kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum (üblicher Kalkulationszeitraum) zu erwarten und nimmt der Vermieter deshalb außerplanmäßig eine Änderung der Art der Bewirtschaftung vor, um die Angemessenheit der Zeitrelation iS des § 2 Abs. 3 LVO im Nachhinein herzustellen, so ist die „große Vermietung“ bis zur Änderung als Liebhaberei zu beurteilen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 475).

Unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen ist im vorliegenden Fall aus folgenden Gründen davon auszugehen, dass die Bw. ab dem Jahr 2007 ihre bisherige Bewirtschaftungsweise der Liegenschaft geändert haben:

Nach ihrer Anschaffung im Jahr 1996 wurden bis 2006 lediglich bestimmte Teilflächen der insgesamt rd. 3.000m² großen Liegenschaft vermietet. So wurden hinsichtlich der im hinteren Bereich des Grundstückes befindlichen (hölzernen und der Folge abgerissenen) Lagerhalle mit der A KEG (Mieter von 1.5.1996 bis 30.9.1996), mit G. (Mieter ab 1.12.1996 für rd. 2 Jahre) und mit E (Mieter von 1.3.1999 bis 31.12.1999) zur Nutzung als Lager, Garage und Büro jeweils befristete schriftliche Mietverträge abgeschlossen. Ab 1998 wurden – neben den wechselnden Fremdvermietungen - Teile des Geländes als Lagerplatz für Bauschutt und zur Aufstellung von Maschinen an das auf dem benachbarten Grundstück betriebene Einzelunternehmen des Hälfteneigentümers C vermietet. Während der Bausaison (1.9. bis 30.11.2000 und 1.3. bis 30.11.2001) wurde ein desolates Gebäude mit Sanitär- und Aufenthaltsräumen als Personalunterkunft an eine ostdeutsche Gerüstbaufirma vermietet.

Die erzielten Mieteinnahmen lagen in den Jahren 1998 und 2001 zwischen S 100.800,00 (2001) und S 352.800,00 (1999), wobei die Ergebnisse für 1996 und 1997 nicht aktenkundig sind. Ab 2001 sind die erklärten Mieteinnahmen laufend zurückgegangen und zwar von S 100.800,00 (2001) auf rd. S 84.000,00 (€ 6.108,00) im Jahr 2006. Der kumulierte Werbungskostenüberschuss betrug bis 2006 (nach Berichtigung der Gebäude-AfA auf 1,5%

(statt lt. Erklärung 4%)) € – 128.228,00. Die Werbungskostenüberschüsse sind vor allem auf die zur Gänze erfolgte Fremdfinanzierung der Liegenschaft zurückzuführen, so übersteigen die Zinsaufwendungen der Jahre 1996 bis 2006 bei weitem die jährlichen Mieteinnahmen.

Die Bewirtschaftungsart der Jahre 1996 bis 2006 wurde von den Bw. allerdings nicht beibehalten. Die von den Bw. im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegten „Prognoserechnungen“ 2007 bis 2016 (F-Akt Bl. 36/2006) bzw. 1996 bis 2015 (F-Akt Bl. 79/2006) weisen ab 2007 deutlich höhere Mieteinnahmen auf als in den Jahren zuvor. Diese Erhöhung der Mieteinnahmen ist jedenfalls nicht auf die in den Vorjahren bestehenden Mietverträge zurückzuführen, sondern hat ihren Grund ausschließlich darin, dass – nach Durchführung von auf den Bedarf des Mieters abgestellten Investitionen – die gesamte Liegenschaft an die rückwirkend zum 1.1.2007 gegründete C Ges. mbH. zu einem monatlichen Mietzins von € 2.500,00 (jährlich € 30.000,00) vermietet wird. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die baulichen Maßnahmen von der Mieterin finanziert wurden. Dabei wurden umfangreiche bauliche Veränderungen am Mietgegenstand insoweit durchgeführt, als die baufällige Holzlagerhalle abgerissen wurden, was die nutzbare Fläche erhöht hat; weiters wurde das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude instandgesetzt, sodass die Büroräume nutzbar wurden. Die Errichtung einer Mauer und Befestigung der Zufahrtsstraße waren weitere Maßnahmen zur Nutzbarmachung der gesamten Liegenschaft (siehe Ausführungen in der Berufung vom 25. Oktober 2007, F-Akt, Bl 19ff/2006). Ab 2007 erfolgte dann die Vermietung des gesamten Grundstückes an die – nach Einbringung des früheren Einzelunternehmens des Hälften-eigentümers - neu gegründete C Ges. mbH.. Laut Mietvertrag vom 30. Oktober 2007 ist die Ges. mbH. in das bisherige Mietverhältnis mit dem Einzelunternehmen eingetreten.

Dass die von der Mieterin (Einzelunternehmen bzw. Ges. mbH.) durchgeführten Umbauten sowie die damit verbundene massive Erhöhung des Mietzinses um das nahezu 5-fache auf jährlich € 30.000,00 (im Vergleich dazu bezahlte lt. den vorgelegten Erklärungen das Einzelunternehmen für den Lagerplatz in den Jahren 2003 bis 2006 Mietzinse in Höhe von € 6.108,00) Teil eines von Anfang an (seit Beginn der Tätigkeit im Jahr 1996) bestandenen Planes waren, wird von den Bw. nicht behauptet und bestehen auch keine Anhaltspunkte für eine derartige Annahme.

Dies führt aber ab 2007 zu einer Änderung der Art der Bewirtschaftung in der Form, dass von einem Neubeginn einer Betätigung auszugehen ist, der einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume in der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit entgegensteht.

Der VwGH geht im Erkenntnis vom 20. April 2006, 2004/15/0038, davon aus, dass bei einer „großen Vermietung“ keine Kriterienprüfung anzustellen ist („...*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...“) Dies ergibt sich auch aus dem Erkenntnis vom 15.September 2011, 2011/15/0117. Bei einer Vermietung kommt es ausschließlich darauf an, ob die Betätigung (in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart) geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn oder Gesamteinnahmenüberschuss zu erwirtschaften (vgl. auch RdW 2012, 115).

Nach den vorliegenden Daten kann jedenfalls auch nicht angenommen werden, dass die in den Jahren 1996 bis 2006 ausgeübte Betätigung – wäre sie beibehalten worden - innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss erwirtschaftet hätte. Darüber hinaus hält aber die vorgelegte Prognoserechnung einer Plausibilitätsprüfung auch deshalb nicht stand, weil sie - von Abschreibungen und Bankzinsen abgesehen – keinerlei Aufwendungen für Instandhaltungen berücksichtigt, zumal dem mit der C Ges. mbH. abgeschlossenen Mietvertrag nicht zu entnehmen ist, dass alle anfallenden Aufwendungen durch den Mieter zu tragen sind.

Damit war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: Prognoserechnung seitens der Bw. vom 28. April 2011

Wien, am 7. August 2012