



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl und die weiteren Mitglieder Mag. Erich Schwaiger, Dr. Walter Zisler und Dr. Peter Lederer über die Berufung des A***R***, Anschrift_Bw, vertreten durch die Mag. Dr. Wolfgang Reitsamer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH, 5020 Salzburg, Gustav Mahler Promenade 1/16, vom 14. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Dr. Susanne Fischer, vom 28. Juli 2009 betreffend **Einkommensteuer für 2006 und 2007** nach der am 29. März 2011 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert und die Veranlagung der Einkommensteuer 2006 und 2007 erfolgt endgültig.

Entscheidungsgründe

Kernpunkt der Rechtsmittelverfahren sind Verluste aus der Vermietung einer Tätigkeit_Z***.

Das Finanzamt veranlagte die Jahre 2006 (nach Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens) und 2007 vorläufig und verneinte das Vorliegen einer Einkunftsquelle. Mit den nun bekämpften Bescheiden versagte es die steuerliche Abzugsfähigkeit der Verluste von EUR 55.768,21 (2006) und EUR 47.496,61 (2007).

Begründet wurde diese Entscheidung, der eine Außenprüfung über die Jahre 2005 bis 2007 vorangegangen war (ABNr. 121040/09) mit der Ruhendmeldung des Betriebes des Mieters mit 30. September 2005 und dem Ausbleiben der Mietzahlungen. Bis zum Ende der Prüfung am 15. Juli 2009 sei noch nicht festgestanden, ob eine Betriebsbewilligung für einen neuen Mieter erteilt werde und damit eine Vermietung in der Zukunft überhaupt ermöglicht werde.

Nach einem rechtzeitigen Fristverlängerungsansuchen ergriff der Berufungswerber mit Schreiben vom 14. September 2009 das Rechtsmittel der Berufung und beantragte „eine mündliche Verhandlung vor dem Senat“ (In der mündlichen Verhandlung vom 29. März 2011 stellte er dazu klar, dass damit der gesamte Berufungssenat gemeint war).

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. September 2009 als unbegründet ab und führte in der Begründung an, die Bescheide 2006 und 2007 seien im Zuge dieser Entscheidung endgültig erlassen worden. Der Spruch des Bescheides lässt einen solchen Hinweis allerdings vermissen.

Der Berufungswerber beantragte daraufhin die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat ([§ 276 Abs. 2 BAO](#)) sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ([§ 284 BAO](#)).

Ab Juni 2010 forderte die Abgabenbehörde 2. Instanz mehrmals telefonisch die Unterlagen über die Vermietungsversuche sowie den aktuellen Status der Verhandlungen vor allem im Hinblick auf eine bis 21. Dezember 2010 verbücherte Rangordnung für die Veräußerung der streitgegenständlichen Liegenschaft an. Die Reaktion fiel trotz mehrmaliger Erinnerung knapp aus und es wurden nur wenige Unterlagen vorgelegt (siehe unten Punkt Sachverhalt).

Am 29. März 2011 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt, deren Inhalt aus der nachstehenden Darstellung des Sachverhalts ersichtlich ist. Abschließend gaben die Verfahrensparteien die folgenden Stellungnahmen ab:

Die **Amtsbeauftragte** erklärte am Ende der Verhandlung sinngemäß, aufgrund der Darstellungen des Berufungswerbers stehe für sie allenfalls bis 2005 weniger die Vermietung des Gebäudes, sondern eher die Verpachtung eines [Spezialtätigkeit_in_einem_Gebäudebetriebes im Vordergrund der zu beurteilenden Tätigkeit. Dies unterscheide sich von der Situation ab 2005 bzw. 2006, in der – nach dem Auszug der Betreiber_GmbH - nur mehr ein Gebäude zur Verfügung gestanden sei, das vermietet hätte werden können. Das sei aber auf Grund der Intentionen des Berufungswerbers nicht erfolgt, da dieser den (Wieder)Aufbau eines [speziellen] Betriebes bzw. eines [Spezialtätigkeit_in_einem_Gebäudebetriebes zum Ziel gehabt habe. Es stelle sich somit die Frage, ob diese Ausgangssituation nicht als abgeschlossen zu betrachten ist und ob nach der

Betriebsverpachtung bis 2004 (allenfalls 2005) ein neuer (Betrachtungs)Zeitraum beginnt, in dem eine Vermietung des Gebäudes als neue Betätigung anzusehen gewesen ist. Diese wäre dann damit abgeschlossen, dass das Gebäude im Jahr 2009 verkauft worden ist.

Der **steuerliche Vertreter des Berufungswerbers** führte abschließend aus, dass die Einkünfte mit dem ursprünglichen Mietvertrag (etwa EUR 7.000,00 pro Monat) in hohem Maße positiv gewesen seien. Die beigebrachte Prognoserechnung belege, dass man bis zu fast EUR 3.000,00 runter gehen könne und immer noch ein „Plus“ habe. Es habe exogene Größen gegeben, die die Erwirtschaftung eines Gewinns verhindert haben. Objektiv sei durchaus möglich gewesen, zu vermieten und der Berufungswerber habe sich auch bemüht. Er habe immer die Absicht gehabt, zu vermieten. [Interessent_A] (*siehe unten*) habe ihn da etwas hingehalten und sei dann leider abgesprungen.

Der Berufungswerber habe dann auf dem Wohnungsmarkt, also auf den Annoncenmarkt gehen müssen. Dann sei die Liebhaberei (*Anmerkung: Beurteilung durch das Finanzamt*) dazwischengekommen, und er habe das Handtuch geworfen.

Mit den gegebenen Zahlen wäre es demnach durchaus auch beim relativ marginalen Mietergebnis von EUR 3.000,00 pro Monat möglich gewesen, ein Plus zu erzielen und die Liebhaberei auszuhebeln. Für ihn sei die Liebhaberei kein Thema gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1 Sachverhalt

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts und der Rechtsmittelbehörde abgebildet ist. Soweit nicht gesondert angeführt ist dieser unstrittig.

Die Quellenangabe *ABNr. 121040/09 Seite ##* bezieht sich auf den Arbeitsbogen der Außenprüfung über die Jahre 2005 bis 2007.

1.1 Überlassenes Grundstück

Der im Streitzeitraum etwa achtzigjährige Berufungswerber A***R*** ist Eigentümer eines größeren Objektes, das bis 2004 zu etwa 80% an eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung vermietet war. Die restlichen 20% nutzte der Berufungswerber für private Zwecke.

Es handelt sich dabei um ein bebautes Grundstück (Grundbuch KG_#####_XXX, EZ [###1]), das dem Betrieb einer Tätigkeit_Z*** diente, die schon viele Jahre zuvor vom Berufungswerber und dessen Gattin aufgebaut worden war.

Diese Einrichtung entwickelte sich aufgrund ausgezeichneter Konditionen bei den Zusatzversicherungen wegen der Entwicklung einer eigenen [Technik]methode mit wesentlich kürzerer Belagsdauer wirtschaftlich sehr gut und wurde Ende der 70-er Jahre des vorigen Jahrhunderts an die Betreiber_GmbH. (FN ##### i, Gründung mit Gesellschaftsvertrag vom [Datum_##.##.0000]) zum Betrieb überlassen.

Die unmittelbar der Tagesklinik dienenden Räumlichkeiten inklusive eines großen Operationssaales hatten nach Angaben des Berufungswerbers ohne Nebenräume ein Ausmaß von etwa 400 m². Als wertvollsten Teil dieser Tätigkeit_Z*** bezeichnete er die Patientenfrequenz.

Das Mietobjekt befand sich ursprünglich im gemeinsamen Eigentum des Berufungswerbers und seiner Gattin A***E***. Seit deren Tod Ende März 1999 ist der Berufungswerber alleiniger Eigentümer (Einantwortungsurkunde vom ##.##. 1999; vgl. Grundbuch).

Aufgrund der im Grundbuch Ende 2009 eingetragenen Ranganmerkung der Veräußerung bis 21. Dezember 2010 forderte der Unabhängige Finanzsenat den Berufungswerber auf, die diesbezüglichen näheren Umstände aufzuklären. Dies unterblieb bis Anfang Februar 2011. Eine daraufhin vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführte Internetrecherche sowie die Befragung des Berufungswerbers anlässlich der mündlichen Verhandlung ergab, dass die etwa

2.800 m² große Liegenschaft Ende 2009 um etwa [erheblicherBetrag] an einen gewerblichen Bauträger zur Errichtung von Eigentumswohnungen veräußert wurde.

Dieser entfernte den Gebäudealtbestand zur Gänze und errichtete die Anlage inkl. Tiefgarage völlig neu (Abfrage WEB-Adresse1 vom 9. Februar 2011 mit Plänen aus dem August 2010).

Eine Abfrage des Unabhängigen Finanzsenats beim Zentralen Melderegister ergab, dass der Berufungswerber das streitgegenständliche Grundstück seit 5. Jänner 2010 nicht mehr als Hauptwohnsitz nutzt. Er hat seinen Wohnsitz nach Anschrift_Bw verlegt.

1.2 Bestandnehmerin

Nachdem der Berufungswerber (bzw. seine Gattin) seine Betreiber_GmbH. zu Beginn allein geführt hatte, beteiligten sich später auch sein Sohn und dessen Gattin. Ab Ende [Jahr_0014] wurden zwei weitere Gesellschafter aufgenommen (B***fremd und dessen Gattin).

Der Geschäftsgang verschlechterte sich nach Angaben des Berufungswerbers ab 1993. Mit Ende Juni 1996 schieden der Berufungswerber und seine Gattin schlussendlich aus.

Anteil Stammkapital in ATS

	bis Ende [Jahr_0014]	[Jahr_0015] bis Juni 1996	ab Juli 1996
A***R*** (Vater)	125.000,00	85.000,00	
A***E***	125.000,00	85.000,00	
A***R*** (Sohn)	125.000,00	85.000,00	125.000,00
A***G***	125.000,00	80.000,00	125.000,00
B***fremd		85.000,00	125.000,00
C***fremd		80.000,00	125.000,00
gesamt	500.000,00	500.000,00	500.000,00

Anteil am Stammkapital in %

	bis Ende [Jahr_0014]	[Jahr_0015] bis MonatX 1996	ab MonatX+1 1996
A***R*** (Vater)	25,00%	17,00%	
A***E***	25,00%	17,00%	
A***R*** (Sohn)	25,00%	17,00%	25,00%
A***G***	25,00%	16,00%	25,00%
B***fremd		17,00%	25,00%
C***fremd		16,00%	25,00%
gesamt	100,00%	100,00%	100,00%

1.3 Bestandsverhältnis

Das Gebäude wurde bereits Ende der 70-er-Jahre des vorigen Jahrhunderts vom Berufungswerber bzw. dessen Gattin an die Betreiber_GmbH überlassen. Die Miethöhe betrug laut Berufungswerber schon damals ATS 100.000,00 pro Monat und orientierte sich seinen Angaben zufolge am Erfolg des Unternehmens.

Anlässlich ihres Ausscheidens aus der GmbH (##.MonatX 1996) schlossen der Berufungswerber und seine Gattin mit der Kapitalgesellschaft einen neuen, unbefristeten und schriftlichen Mietvertrag. Die Höhe des vereinbarten Hautmietzinses betrug ATS 103.600,00 p.m. (EUR 7.485,30) zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten. Die Miethöhe war wertgesichert (VPI) und unabhängig von einem allfälligen Erfolg der Mieterin.

Bereits 2 ½ Jahre später (**Ende 1998**) stellte sich die Mieterin auf den Standpunkt, die Miete sei überhöht und überwies ab da nur mehr die Hälfte. Betriebskosten überwies sie überhaupt nicht mehr. Die Grundstückseigentümer klagten daraufhin im Jahr 2000 und forderten ATS 797.006,06 (EUR 57.920,69) zuzüglich von den Nutzungsberechtigten zu tragende Umbaukosten von ATS 162.911,57 (EUR 11.839,25) gerichtlich ein (insgesamt somit **ATS 959.917,63** (EUR 69.759,93), Akt Aktenzahl_###1 BG Ort_W***). Daneben reduzierten die Eigentümer den vereinbarten Pachtzins **ex tunc ab Jänner 1998** auf ATS 85.000,00 p.m. (EUR 6.177,19) zuzüglich Umsatzsteuer zuzüglich Betriebskosten. Der auf dieser Basis errechnete Mietrückstand wurde entrichtet (Nachzahlung 2000 ATS 500.000,00).

Den Grund für die damalige Mietreduktion erklärte der Berufungswerber in der neuerlichen Klage vom ##.MonatY 2003 wie folgt (*ABNr. 121040/09 Seite 51 ff*, Formatierung „**fett**“ durch den Unabhängigen Finanzsenat):

*„Außerhalb des gen. Rechtsstreites hat der Kläger sich – **im Hinblick auf das genannte Verwandtschaftsverhältnis zu A***R*** jun.**, vor allem aber auch im Hinblick auf das mittlerweile **höhere Alter der räumlichen Grundlage** des Mietobjektes und dem damit allenfalls verbundenen höheren Aufwand für dessen Erhaltung im Inneren bereit erklärt, den gen. Pachtzins ... zu reduzieren.*

In der mündlichen Verhandlung begründete der Berufungswerber die Reduktion mit dem schlechten Geschäftsgang der GmbH. Auch die beiden Geschäftsführer (der Sohn des Berufungswerbers sowie B***fremd) hätten ihr Gehalt reduzieren müssen, um die Tätigkeit_Z*** halbwegs erfolgreich führen zu können. Die Zustimmung zur Reduktion sei auch deshalb erfolgt, weil sein Sohn beteiligt war (mündliche Verhandlung).

Nachdem die Zahlungen sodann ab 2001 regelmäßig geleistet wurden, folgten ab Juni 2002 neuerlich laufend Rügen bezüglich des Zustandes der Räumlichkeiten des Pachtobjektes. Ab Juli 2003 reduzierte die Bestandnehmerin ihre Leistungen wieder um 50% (auf EUR 3.488,60 inkl. Umsatzsteuer).

Mit Klage vom 13. Oktober 2003 (siehe oben) machte der Berufungswerber die Differenz für die Monate Juli bis Oktober 2003 geltend. Mit Klage wegen Geldleistungen vom 2. April 2004 (*ABNr. 121040/09 Seite 62 ff*) klagte der Berufungswerber zusätzlich auf die Zahlung der vertraglich vereinbarten Wertsicherungsbeträge für die letzten drei Jahre (EUR 28.286,64).

Nachdem zwischen den Verfahrensparteien Ruhen des Verfahrens vereinbart worden war und die Mieterin noch 2004 (Berufungsvorentscheidung) bzw. Anfang 2005 (Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung) ausgezogen war, stellte sie die Zahlungen mit Jänner 2005 überhaupt ein.

Mit 29. Juli 2005 klagte der Berufungswerber – nachdem das Bestandverhältnis von der Mieterin per Ende September 2005 förmlich aufgekündigt worden war - den Pachtzins für Jänner 2005 ein und beantragte die pfandweise Beschreibung der in den Bestandgegenstand eingebrachten Einrichtungsstücke (*ABNr. 121040/09 Seite 56 ff*). Der Betrieb der Tätigkeit_Z*** wurde nach dem Auszug aus dem streitgegenständlichen Gebäude (Aussage Berufungswerber) bzw. offiziell mit Ende September 2005 eingestellt und sämtliche Dienstnehmer abgemeldet (*ABNr. 121040/09 Seite 93*).

„Aufgrund des unvertretbar hohen Kostenrisikos“ (Schreiben der Rechtsanwälte vom 20. Oktober 2006 - *ABNr. 121040/09 Seite 65*) bzw. mangels Vermögens des Mieters (Berufung) wurde in der Folge im Oktober 2006 mit der Gegenseite ewiges Ruhen des Verfahrens vereinbart. Das Finanzamt sieht dabei auch eine Mitveranlassung der „Einstellung der Klage“ durch die Tatsache, dass der Sohn und die Schwiegertochter mit insgesamt 50% an der beklagten Partei beteiligt sind (Berufungsvorentscheidung).

1.4 Verluste

Der Berufungswerber erzielte mit der oben beschriebenen Überlassung des bebauten Grundstückes an die Betreiber_GmbH. vor allem ab 2001 erhebliche, stetig steigende Verluste. Die laufenden Monatszahlungen reichten spätestens ab diesem Zeitpunkt nicht mehr, um die anfallenden Werbungskosten zu decken. Ab 2005 fielen die Einnahmen zum großen Teil und ab 2006 zur Gänze weg. Die Verluste entwickelten sich wie folgt:

		ATS	EUR	
Hausgemeinschaft (Berufungswerber und Gattin) bis III/1999	1996	233.336,00	16.957,19	
	1997	206.456,00	15.003,74	
	1998	-211.431,00	-15.365,29	
	1999	-184.735,43	-13.425,25	
Berufungswerber ab IV/1999	2000	315.338,91	22.916,57	-21.146,61
	2001	-77.363,01	-5.622,19	
	2002		7.348,85	
	2003		-12.725,58	
	2004		-36.234,66	
	2005		-53.739,21	-53.739,21
	2006		-55.768,21	-103.264,82
	2007		-47.496,61	
Gesamteinkünfte erklärt			-178.150,64	-178.150,64

Übersicht Verluste

1.5 Zustand des Gebäudes in den Jahren vor und nach dem Auszug der

Betreiber_GmbH

Aus den Unterlagen zu den gerichtlichen Klagen bezüglich der offenen Mieten geht hervor, dass der schlechte Zustand des Gebäudes schon vor Beendigung der Nutzung durch die Mieterin wiederholt ein Streitpunkt war.

In der mündlichen Verhandlung beschrieb der Berufungswerber den Zustand des – mittlerweile abgerissenen - Gebäudes nach dem Auszug durch die Mieterin widersprüchlich.

Auf die Frage, ob das Gebäude ab 2005 leer gewesen sei, gab er wörtlich zu Protokoll:

„Es war wirklich und in des Wortes wahrster Bedeutung, vollständig leer. Die beiden Geschäftsführer haben die gesamte Einrichtung demontiert. Ein Gutteil davon war im Eigentum der GmbH, es wurden jedoch auch Anlagen die nicht der GmbH, sondern mir gehört haben, abmontiert und mitgenommen. Das Gebäude befand sich somit in einem schlechten Zustand, man muss es als desolat bezeichnen, es war abgewirtschaftet. Zum Beispiel waren die Böden (echte Parkettböden) in einem furchtbaren Zustand, ebenso Türen, der Putz ist abgebröckelt und ähnliches mehr. Ich konnte in dieses Gebäude, zu diesem Zeitpunkt, niemanden als Mieter hereinnehmen.“

Gegen Ende der Verhandlung stellte der Berufungswerber die Sachlage allerdings wieder etwa anders dar. So führte dessen steuerlicher Vertreter aus:

„Es hat sich damals bereits, bei der erstmaligen Vermietung um einen reinen Mietvertrag gehandelt. Dieser hat nicht nur die Überlassung des Gebäudes, sondern auch die Überlassung einer Vielzahl von Einrichtungsgegenständen beinhaltet. Es hat sich bereits damals um eine eingerichtete [Spezialtätigkeit in einem Gebäude gehandelt. Es war auch von Seiten des Berufungswerbers wiederum geplant so weiterzumachen und eine weitere Vermietung durchzuführen. Dies ergibt sich auch aus dem doch schon fortgeschrittenem Alter des Berufungswerbers.“

Dazu ergänzte der Berufungswerber selbst:

Es hätte sich dieses Gebäude auch nur wiederum für [spezielle] Zwecke nutzen lassen. Da der [Spezialraum] und die darin eingebauten Chrom-Nickel-Stahleinbauten nicht anders verwenden hätten lassen. Dies betrifft Einbauten wie z.B. [Spezialeinrichtung] und ähnliches mehr. Diese wurden auch nicht demontiert und mitgenommen, das wäre nicht möglich gewesen. Alle anderen Teile des [SpezialRaum], die in irgendeiner Form demontierbar gewesen sind, wie z.B. [Spezialgerät] u. ä. wurden aber beim Auszug von der GmbH mitgenommen.

Über Nachfrage durch den Referenten, führte der Berufungswerber aus:

Es ist richtig, dass diese Einbauten ca. 20 Jahre oder älter waren. Diese waren aber voll funktionsfähig, obwohl sie über 20 Jahre alt waren. Diese wurden 1980 glaublich eingebaut. Was ebenfalls noch vorhanden war, war die Einrichtungen der [Resträume], die ebenfalls 1980 eingebaut worden sind.

Zusammenfassend deuten diese Aussagen darauf hin, dass das Gebäude Anfang 2005 jedenfalls sehr stark sanierungsbedürftig und mit Einbauten ausgestattet war, die an die 25 Jahre alt waren bzw. nicht ohne völlige Zerstörung entfernt hätten werden können.

Eine unmittelbare Anschlussvermietung war in diesem Zustand wohl ausgeschlossen und hätte umfangreicher Investitionen bedurft.

1.6 Nachnutzung

Zur Nachnutzung gab der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung an, er habe versucht im Rahmen seiner finanziellen Möglichkeiten als Pensionist einzelne Verbesserungen durchzuführen. So habe er z.B. eine neue Verfliesung anbringen lassen. Aufgrund seines fortgeschrittenen Alters habe er sich nicht mehr im Stande gesehen, weitere Verbindlichkeiten aufzunehmen, um dieses Gebäude durchgehend zu sanieren. Es hätten ca. EUR 200.000,00 Verbindlichkeiten auf dieser Liegenschaft bestanden, die er aufgenommen habe, um das Gebäude überhaupt in Betrieb halten zu können. Weitere Schulden habe er nicht mehr eingehen wollen, weshalb er schlussendlich dann Ende 2009 auch verkauft habe. Dabei habe es eine Zeit lang gedauert, bis er einen Bauträger gefunden habe, der einen entsprechenden Preis dafür bezahlt hat.

Der Berufungswerber brachte vor, es habe kein entsprechender Nachmieter gefunden werden können, obwohl solche gesucht worden seien (Berufung vom 14. September 2009).

Unterlagen legte er dazu keine vor.

Auch nach seit Mitte 2010 mehrfach wiederholten Aufforderungen des Unabhängigen Finanzsenats, diese Behauptung nachzuweisen, brachte er im wesentlichen nur drei Beweisstücke bei (siehe unten).

Selbst der Hinweis auf diese Tatsache in der mündlichen Verhandlung veranlasste den Berufungswerber nur zur Aussage, die beiden Inserate seien die einzigen gewesen, die er gefunden habe. In einigen Schachteln (aus der Übersiedlung Anfang 2010) seien sicherlich noch andere Inserate. Über Nachfrage erklärte er, er habe darüber hinaus - ab 2007 bis 2008 - noch andere Inserate geschaltet. Über Vorhalt, wonach 2007 keine Kosten für Inserate (in der Überschuss-Rechnung) zu finden seien, führte der Bw aus, es sei möglich, dass nicht alle Ausgaben in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aufscheinen. Erst über weitere Nachfrage erklärte der Berufungswerber, dass er zuletzt auch Immobilienmakler mit der Verwertung beauftragt habe.

Die Frage, warum bei der verbal dargestellten Fülle von Verwertungsversuchen keine weiteren Unterlagen vorhanden seien, gab der Berufungswerber an, dies habe sich alles aus der Übersiedelung übergeben. Es würde Monate dauern, die Unterlagen zu finden.

Dem Berufungswerber wurde also seit der Außenprüfung 2009 ständig Gelegenheit gegeben, seine Verwertungsversuche mit Unterlagen zu untermauern. Auch der Unabhängige Finanzsenat gab ihm nach mehrfachen Fristverlängerungen in Summe über ein halbes Jahr dafür Zeit. In dieser langen Zeit legte der Berufungswerber ausschließlich drei Unterlagen vor:

1.6.1 Inserate vom März 2008

Am 22. September 2010 bzw. mit Fax vom 23. März 2011 legte er die Kopien zweier gleich lautender Inserate aus dem März 2008 vor und gab an, diese Unterlagen seien auch schon der Betriebsprüfung vorgelegen. Der Text lautete:

*[Inseratentext_Teil_1], Betriebsbewilligung vorhanden.
[Inseratentext_Teil_2].
Kauf oder event. Verpachtung auch mit 240 m² gr. Wohnung im Hause möglich. ...*

Die Textierung dieses Inserates lässt eine Präferenz für den Verkauf der Liegenschaft erkennen. Der Ausdruck „event.“ Verpachtung lässt den Schluss zu, dass es sich dabei nur um die zweite Option des Berufungswerbers gehandelt hat.

1.6.2 Schreiben [Interessent_A] vom 10. Juni 2008

Per Fax vom 11. Oktober 2010 reichte der Berufungswerber ein Schreiben des [Interessent_A] nach, das mit **10. Juni 2008** datiert ist und als Ort seiner Verfassung Stadt_A_EU-Staat_G angibt. Der Text lautet:

*Wir bemühen uns nun schon einige Zeit um die Wiederinbetriebnahme der Tätigkeit_Z***. Um die Vermietung und notwendige Renovierung der von Deinen Mietern in sehr schlechtem Zustand zurückgelassenen [Spezialtätigkeit_in_einem_Gebäude] bemüht Du Dich nun schon seit längerem. Für die Einrichtung hat ein Investor von dem ich glaube, dass er meint was er sagt, zugesagt, seine finanzielle Unterstützung anzubieten und zu investieren.*

*Ein großes Hindernis ist noch die sogenannte „Betriebsgenehmigung“, die Du den beiden Betreibern der Inhaber_A***R***_und_B***fremd geschenkt hast. Sie verlangen nun für die Rückwidmung einen Fantasiepreis. Das ist ein echtes Hindernis (Konkurrenzangst?). Vielleicht können wir dieses Hindernis in einer gemeinsamen Besprechung aus dem Weg räumen. Bitte nenne mir einen für Dich passenden Termin für dieses Gespräch.*

Die Textierung dieses Schreibens lässt keine klaren Rückschlüsse auf die Funktion seines Verfassers, die konkrete Art der Bemühungen und deren Ziel zu. Auch bezüglich des erwähnten Investors sowie der geplanten Form seines Engagements hält sich der Verfasser bedeckt.

Der Berufungswerber erklärte in der mündlichen Verhandlung dazu, er habe das Gebäude möglichst bald wieder vermieten und in einen betriebsbereiten Zustand bringen wollen, dies weniger aus finanziellen, sondern aus fachlichen Überlegungen heraus. Er habe seine [Technik]methode [Beschreibung_der_Methode] noch weiter entwickelt gehabt und dadurch einen weiteren großen [technischen] Schritt machen wollen. Beim Betrieb der neuen

Tätigkeit_Z*** hätte er deshalb dabei sein müssen, weil es letztendlich wiederum seine [Technik]methode gewesen wäre.

Als Partner habe er den Verfasser des obigen Schreibens ([Interessent_A], [Fachmann]) gefunden, der daran sehr interessiert gewesen sei. Dessen Onkel habe die finanzielle Unterstützung für dieses Projekt „ganz fest“ zugesagt. Wie dies konkret auszugestalten gewesen wäre, habe sich dann aber nicht ergeben (Übernahme eines Teils des Gebäudes und Zahlung einer Miete für den Rest oder ähnliches). Vom Referenten dazu befragt, ob dies der einzige Plan für die weitere Nutzung des Gebäudes gewesen sei, führte der Bw aus:

Nachdem er mir dies zugesagt hat, war dies für mich der einzige Plan. Es wäre ihm gegenüber unanständig gewesen, hätte ich noch in andere Richtungen versucht das Gebäude anderwertig zu verwerten.

Auf die Frage, ob hier eine GmbH-Gründung oder eine Form der Vergesellschaftung vorgesehen gewesen sei, gab der Berufungswerber an, dies sei nicht fixiert gewesen. Er wäre diesbezüglich sehr flexibel gewesen, ihm sei auch in diesem Fall nicht so sehr das finanzielle im Vordergrund gestanden, sondern die Möglichkeit den Betrieb weiterführen zu können, um sein Projekt, das er noch vorhatte, verwirklichen zu können.

Aus dem Plan sei dann aber nichts geworden, weil der Onkel, dessen Geld „im Ausland lag und nur unter großen Schwierigkeiten zu liquidieren war“, schlussendlich die Finanzierung verweigerte. Wäre das Geld vorhanden gewesen, wäre es dem Berufungswerber zufolge kein Problem gewesen, die Betriebsbewilligung wieder zu erwerben.

Nach Angaben des Berufungswerbers war mit [Interessent_A] keine konkrete Miethöhe vereinbart. Dieser habe jedoch gewusst, dass die ursprüngliche Miete einmal über EUR 7.000,00 (pro Monat) war und er habe darin kein Problem gesehen.

Zur Frage, warum er bereit gewesen sein sollte für ein leeres und nach den Ausführungen des Berufungswerbers auch durchaus abgewirtschaftetes Gebäude eine so hohe monatliche Miete zu bezahlen, gab der Berufungswerber an, für sich isoliert betrachtet wäre das auch für ihn fraglich. Eine Miete von etwa EUR 18,00 pro qm² wäre sehr hoch. Dem Interessenten sei es aber sehr wichtig gewesen, dass er mit seinem Namen wiederum hinter dieser [Spezialtätigkeit_in_einem_Gebäude gestanden sei.

Abschließend wurde der Berufungswerber befragt, ob der Plan in etwa so ausgesehen habe, dass er das Gebäude zu Verfügung stellt und [Interessent_A] dieses saniert und in weiterer Folge darin die [Spezialtätigkeit_in_einem_Gebäude betreibt.

Der Berufungswerber antwortete, er wäre diesbezüglich flexibel gewesen. Es sei ihm wichtig gewesen, dass dieses Gebäude wieder genutzt und dort [Spezialtätigkeit] worden wäre, damit er sein Projekt verwirklichen kann. Zu der in Frage stehenden Miethöhe führte er aus, er habe

bereits ab 1975 eine monatliche Miete von damals ATS 100.000,00 aus der Tätigkeit_Z*** bekommen. Die Miete sei niemals erhöht worden. Die an den Interessenten zu verrechnende Miete sei noch nicht fixiert gewesen, sie hätte sich aber an den erwarteten Einnahmen orientiert. Er habe sich von dieser neuen [Spezialtätigkeit_in_einem_Gebäude] hohe Einnahmen erwartet. [Interessent_A] wäre daran gelegen gewesen, dass der Name des Berufungswerbers im Namen der Tätigkeit_Z*** aufscheint, weil dieser in diesem speziellen [technischen] Bereich eine sehr gute Werbung dargestellt hätte.

Völlig offen, bleibt damit, welche Form der Verwertung sich der Berufungswerber tatsächlich vorstellte und welche Konditionen ihm dabei vorschwebten. Eine zeitnahe Einschaltung professioneller Vermittler wurde weder behauptet noch durch Unterlagen nachgewiesen.

Nachvollziehbar sind nur zwei Inserate aus 2008 und damit etwa sechs Jahre nach der neuerlichen willkürlichen Absenkung der Miete um 50% durch die Betreiber_GmbH sowie drei Jahre nach dem Auszug dieser Mieterin aus dem Gebäude. Dazu kommen nur noch wenig konkrete Angaben über Gespräche und Bemühungen des Berufungswerbers um ein Engagement eines Fremden ([Interessent_A], [Fachmann]).

Weitere Nachweise über Verwertungsversuche legte der Berufungswerber trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vor.

1.6.3 Betriebsbewilligung

Hinsichtlich der Betriebsbewilligung ist der Sachverhalt widersprüchlich:

Das Finanzamt argumentierte, der Betrieb der Tätigkeit_Z*** bedürfe einer behördlichen Genehmigung, die im konkreten Fall an die Geschäftsführer der die Liegenschaft nutzenden GmbH gebunden sei. Diese seien zwar bereit zur entgeltlichen Abtretung der „Konzession“ gewesen, ohne diese sei das Objekt aber nicht mehr als Tätigkeit_Z*** zu vermieten gewesen (Berufungsvorentscheidung).

Im Vorlageantrag vom 14. September 2009 widersprach der Berufungswerber und brachte vor, die behördliche Genehmigung sei jederzeit möglich gewesen. Er habe das wiederholt versucht und sei auch aktuell mit der Nachmieterfrage beschäftigt.

In der mündlichen Verhandlung brachte der Berufungswerber vor, ursprünglich habe er ad personam die Bewilligung zum Betrieb der Tätigkeit_Z*** besessen. Im Zeitpunkt der Übergabe der [Spezialtätigkeit_in_einem_Gebäude] an seinen Sohn bzw. B***fremd habe er die Bewilligung der Betreiber_GmbH übertragen. Er hätte sie aber ohne weiteres zurückbehalten können.

Der Interessent [Interessent_A] (siehe oben) habe sich um die Betriebsbewilligung bemühen wollen, die ersten Angebote von Seiten des Sohnes bzw. des Steuerberaters des B***fremd seien bei EUR 180.000,00 gelegen, später bei EUR 100.000,00. Möglicherweise wäre auch ein geringerer Betrag erzielbar gewesen.

Wesentlich bei dieser Angelegenheit sei jedoch gewesen, dass B***fremd nicht wissen habe dürfen, dass der Berufungswerber hinter diesem neuen Projekt steht. Aufgrund der von diesem befürchteten Konkurrenzsituation wäre ansonsten ein Kauf der Betriebsbewilligung nicht möglich gewesen.

Über Nachfrage, ob die Betriebsbewilligung nicht auch durch [Interessent_A] persönlich erworben hätte werden können, gab der Berufungswerber an, er hätte als Inhaber der Errichtungsbewilligung auch die Betriebsbewilligung sicherlich wieder beantragen können. Die GmbH habe ja die Räumlichkeiten, die für den Betrieb notwendig bzw. als Voraussetzung gesehen gewesen wären, nicht mehr gehabt. [Interessent_A] hätte möglicherweise ebenso diese Betriebsbewilligung erhalten können, zumindest dann, wenn er ihn dabei unterstützt hätte.

1.7 Prognoserechnung, Liebhaberei und werbende Tätigkeit

Sowohl das Finanzamt wie auch der Berufungswerber gingen vom Vorliegen einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO aus („große Vermietung“).

Zum Beweis des Vorliegens einer Einkunftsquelle legte der Berufungswerber anlässlich der Außenprüfung eine Prognoserechnung über die Jahre 2009 bis 2012 vor, in der Einnahmenüberschüsse von etwa EUR 32.000,00 bis 45.000,00 p.a. ausgewiesen wurden. In der Berufung begründete er die Richtigkeit dieser Planung damit, dass wegen der kurz gewählten Abschreibungsdauer diese Werbungskosten weitgehend wegfallen würden und die Einnahmen nur mit EUR 60.000,00 und damit zu vorsichtig angesetzt worden seien, obwohl schon zehn Jahre vorher an den „Altmietler“ EUR 90.000,00 verrechnet worden seien. Absetzung für Abnutzung brachte er – in Anlehnung an das Anlageverzeichnis – aufgrund des entsprechenden Alters des Gebäudes nur mit minimalen Beträgen in Ansatz, Fremdfinanzierungskosten berücksichtigte er überhaupt nicht. Als Neuinvestition nahm er EUR 100.000,00 mit einer Abschreibungsdauer von 10 Jahren an. Die Instandhaltungskosten prognostizierte er mit EUR 1.500,00 pro Jahr.

Das Finanzamt nahm hingegen (einkommensteuerlich) ab 2006 Liebhaberei an. Es argumentierte, der ursprünglich vereinbarte Mietzins von EUR 90.000,00 sei bereits in der Vergangenheit nicht zu erzielen gewesen. Da die als notwendig prognostizierten Neuinvestitionen (EUR 100.000,00) seien mit Fremdmitteln zu finanzieren, die zu einem

erheblichen Zinsaufwand führen würden. Außerdem fehle es am Wichtigsten, der erforderlichen Genehmigung zum Betrieb der Tätigkeit_Z***. Bei einem allfälligen späteren Umbau würde es sich nach Ansicht des Finanzamts um eine „geänderte Bewirtschaftung“ handeln. Der Berufungswerber habe sich nicht marktkonform verhalten und auf den Auszug des Mieters nicht reagiert. Es seien keine Maßnahmen gesetzt worden, um das Objekt zu vermieten (Berufungsvorentscheidung).

Im Vorlageantrag vom 14. September 2009 bot der Berufungswerber zwar revidierte Prognoserechnungen an, legte diese aber bis dato nicht vor.

2 Rechtsgrundlagen

Einkommensteuerlich relevant sind nur Betätigungen, die zu Einkünften im Sinne des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) führen. Der Überprüfung, ob eine Betätigung auf Grund permanent auftretender Verluste als Einkunftsquelle anzusehen ist oder ob Liebhaberei vorliegt, ist deshalb die Untersuchung vorzulagern, ob insoweit überhaupt ein einkommensteuerbarer Vorgang vorliegt (*Doralt/Renner*, EStG, § 2 Tz 324 und 504).

2.1 Vorliegen einer Betätigung

Vorangehend ist deshalb zu untersuchen, ob die Verluste im Rahmen der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet wurden.

Der Entschluss, eine erwerbswirtschaftliche Betätigung oder Vermietung zu eröffnen, muss dabei eindeutig nach außen hin dokumentiert sein. Wird ein Mietobjekt längere Zeit nicht mehr vermietet und bestehen nur vage Absichtserklärungen hinsichtlich der künftigen Sanierung und Verwendung des Gebäudes, liegt eine „nicht mehr entfaltete Tätigkeit vor“, sodass damit im Zusammenhang stehende Ausgaben nicht abzugsfähig sind (*Jakom/Laudacher* EStG, 2010, § 2 Rz 227 mwN; UFS 26.11.08, RV/0951-L/06; *Renner ecolex* 09/59).

Gerade bei Gebäuden, die auch Wohnzwecken dienen können, muss die Vermietungsabsicht entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. VwGH 17.12.1998, [97/15/0046](#); 23.6.1992, [92/14/0037](#)).

Voraussetzung für die Berücksichtigung von Werbungskosten während der Zeit einer Unterbrechung der Erzielung von Einnahmen ist, dass die ernsthafte Absicht zur weiteren Erzielung positiver Einkünfte auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über reine Absichtserklärungen hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann (vgl. VwGH 20.9.2001, [96/15/0231](#)). Die bloße, nicht nach außen getretene

Vermietungsabsicht reicht dafür nicht aus (vgl. VwGH 24.7.2007, [2006/14/0034](#) unter Hinweis auf VwGH 30.4.2003, [98/13/0127](#); 4.6.2003, [99/13/0173](#)).

So entschied das Höchstgericht etwa einen Fall, bei dem eine Immobilie zunächst viele Jahre vermietet worden ist und für die es nach Kündigung durch den Mieter trotz laufender Vermietungsbemühungen nicht möglich war, weitere Mieter zu finden. Es sprach aus, bei einer solchen Sachlage sei die für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erforderliche Vermietungsabsicht erst dann nicht mehr gegeben,

- wenn entweder die Immobilie objektiv erkennbar für private Zwecke (insbesondere private Wohnzwecke des Eigentümers) gewidmet wird oder
- sonst objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet werden.

Bleibt das ehemals vermietete Objekt länger unvermietet und nimmt der Vermieter dennoch keine deutliche Anpassung der angebotenen Mietkonditionen vor, spricht das gegen eine Vermietungsabsicht (vgl. VwGH 21.6.2007, [2005/15/0069](#)).

Das Beweisergebnis, aus dem zwar nicht auf die Absicht zur "Eigennutzung" des Hauses geschlossen werden kann, dem aber auch kein klarer, nach außen hin erkennbarer Nachweis der Vermietungsabsicht entnommen werden kann, muss zur Versagung der Berücksichtigung von Werbungskosten führen (vgl. VwGH 21.10.1993, [92/15/0060](#)).

2.2 Erhöhte Mitwirkungspflicht

Da in der Regel nur derjenige, der die Betätigung entfaltet oder zu entfalten beabsichtigt, über die damit verbundenen Umstände Bescheid weiß, ist es dessen Aufgabe, im Verfahren vor der Abgabenbehörde die betreffenden Umstände schlüssig und nachvollziehbar darzulegen.

Dazu gehört sowohl der konkrete Bewirtschaftungsplan für die Zukunft wie auch die Darlegung, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses nach der Art der Bewirtschaftung zu erwarten ist. Die Art der Bewirtschaftung muss so gestaltet sein, dass mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden kann. Da es sich um die Prognose zukünftiger Entwicklungen handelt, die auch maßgebend durch den Willen des Betreffenden und seine Motive mitbestimmt werden, sind diese bei der Beurteilung zu berücksichtigen.

Zum Beweis dafür, dass ein Totalüberschuss erwartet werden kann, bedarf es deshalb auch des Nachweises eines entsprechend intensiven Interesses an diesem Ergebnis (vgl. VwGH 17.2.1993, [92/14/0211](#) mwN).

2.3 Vorläufigkeit

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist ([§ 200 Abs. 1 BAO](#)).

Die Vorläufigkeit kann nicht auf eine rechtliche Ungewissheit gestützt werden. Sie muss zeitlich bedingt sein und im Tatsachenbereich liegen (*Ritz*, BAO³, § 200 Tz 1).

3 Zusammenfassung und rechtliche Würdigung

Der Berufungswerber machte seit 1998 gravierende und tendenziell steigende Verluste aus Vermietung und Verpachtung geltend, die zwar teilweise durch Mietnachzahlungen ausgeglichen werden konnten, aber per Saldo positive Einkünfte nicht ermöglichten. Nach Beendigung des seit 1996 erklärten Mietverhältnisses mit der Betreiber_GmbH Anfang 2005 blieb das Grundstück durchgehend ungenutzt bis es Ende 2009 verkauft wurde. Ab 2006 anerkannte das Finanzamt die anfallenden Verluste für das leer stehende Objekt nicht mehr und verneinte das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Der Unabhängige Finanzsenat kam in freier Beweiswürdigung zur Beurteilung, dass die konkrete Absicht, das Gebäude im Wege der Vermietung und Verpachtung zu nutzen, zumindest für die Jahre 2006 und 2007 nicht nachgewiesen wurde.

Aufgrund seiner erhöhten Mitwirkungsverpflichtung (siehe Pkt. 2.2) wäre es am Berufungswerber gelegen gewesen, seine (geplante) Betätigung so klar zu konkretisieren, dass ihre einkommensteuerliche Einordnung zweifelsfrei möglich ist. Dazu zählt nicht nur die verbale Schilderung, sondern auch die Vorlage aller existierenden Beweismittel. Trotz mehrfacher Aufforderung und dem Hinweis darauf, dass den Überschussrechnungen keine entsprechenden Aufwendungen für Inserate etc. zu entnehmen sind, hat der Berufungswerber für den Berufszeitraum 2006 und 2007 keine ausreichenden Nachweise erbracht.

Er legte einzig und allein drei Unterlagen vor, die gewisse Verwertungsbemühungen im Jahr 2008 dokumentieren, nicht aber solche für die Jahre davor. Zudem konkretisieren diese Dokumente das Verwertungsziel nur sehr vage und lassen – vor allem auch im Konnex mit den Aussagen des Berufungswerbers in der mündlichen Verhandlung – keine klaren Schlüsse auf die geplanten Konditionen und konkreten Ausgestaltungen der weiteren Nutzung zu (vgl. *Pkt. 1.6.1 und 1.6.2*).

Daran vermag auch die Behauptung des Berufungswerbers in der mündlichen Verhandlung nichts, er verfüge über weitere Unterlagen in „Umzugskartons“. Er hatte seit der

Außenprüfung bzw. im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat zumindest seit Mitte 2010 ausreichend Gelegenheit, diese Unterlagen zu suchen und beizubringen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Ein naturwissenschaftlich-mathematischer Nachweis ist dabei nicht erforderlich (vgl. *Ritz*, BAO³, § 167 Rz 8 ff mit weiteren Nachweisen).

Im konkreten Fall war die Abgabenbehörde – mangels weiterer Mitwirkung des Berufungswerbers - auf die aktenkundigen Beweismittel beschränkt und konnte nur die darin abgebildeten Tatsachen in ihre Wertung mit einbeziehen.

Sie konnte deshalb nur zum Schluss kommen, dass es keineswegs gewiss und auch nicht sehr wahrscheinlich war, dass das Gebäude weiterhin der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen sollte.

Die zwei vorliegenden Inserate aus dem Jahr 2008 deuten auf ein Präferenz des Verkaufes des Objektes hin, die die Option auf Vermietung in den Hintergrund drängt. Auch das kurze Schreiben des [Interessent_A] lässt nicht mit ausreichender Wahrscheinlichkeit auf eine geplante Vermietung schließen.

Diesen Eindruck unterstreichen die Aussagen des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung, die mehr unkonkrete Vorstellungen als nachvollziehbare Planungen zu Tage brachten. Weder behauptete der Berufungswerber, dass in dieser Zeit die Vermietung bzw. Verpachtung des Objektes im Vordergrund seiner Bemühungen gestanden sei, noch gab er an, dass er dabei am Vermietungsmarkt entsprechend energisch aufgetreten sei und zu welchen Konditionen er das Grundstück von 2005 bis 2007 angeboten hätte. Er behauptete auch keine konkreten Vermietungsaufträge an Immobilienmakler mit Gesprächen über marktkonforme Konditionen. Gerade das wäre aber nach der Verkehrsauffassung wohl einer der ersten Wege bei einer ernsthaft geplanten Vermietung eines leer stehenden Objektes.

Aus den Äußerung des Berufungswerbers in der mündlichen Verhandlung muss vielmehr abgeleitet werden, dass nicht die Vermietung eines (zum Teil möblierten) Gebäudes im Vordergrund der Überlegungen stand, sondern der Aufbau eines (neuen) [Spezialtätigkeit_in_einem_Gebäudebetriebes unter seiner aktiven Mitarbeit. Es sollte offenbar eine spezielle, vom damals etwa 80-jährigen Berufungswerber selbst entwickelte [Technik]technik angewendet werden und es war diesem wichtig, „dass in seinem Gebäude wieder [Spezialtätigkeit] wird“, um „sein Projekt zu verwirklichen“. Wichtig war ihm bzw. dem

potentiellen Partner [Interessent_A] offenbar auch, dass wieder „sein Name aufscheint“. Der Berufungswerber äußerte sich aber auch zu diesen Plänen nur vage und gab auf die Frage nach der Gesellschaftsform einer solchen Betätigung an, das sei nicht fixiert gewesen. Er wäre diesbezüglich sehr flexibel gewesen, ihm sei nicht so sehr das finanzielle im Vordergrund gestanden, sondern die Möglichkeit den Betrieb weiterführen.

Aus all diesen Fakten kann damit aber kein konkreter Vermietungsplan abgeleitet werden. Es ist weder klar, ob das leer stehende Gebäude künftig überhaupt der Erzielung von Einkünften einer bestimmten Einkunftsart dienen sollte, noch welche Einkunftsart das konkret sein sollte (Vermietung und Verpachtung? Einkünfte aus selbständiger Arbeit etc.?).

Angemerkt werden darf dabei der Vollständigkeit halber, dass sich schon die Vermietung an die Betreiber_GmbH spätestens ab 1998 nicht so entwickelt hatte, wie es bei Vertragsabschluss geplant war. Trotzdem akzeptierte der Berufungswerber lange Zeit das vertragswidrige Verhalten der Mieterin und erklärte sein Einverständnis mit der erheblichen rückwirkenden Mietreduktion auch deshalb, weil sein Sohn Gesellschafter-Geschäftsführer der Mieterin war (Klage vom 13. Oktober 2003, Angabe des Berufungswerbers in der mündlichen Berufungsverhandlung). Damit könnte die Vorgangsweise möglicherweise aber schon ab Ende der 1990-er-Jahre fremdunüblich gewesen sein und den Maßstäben der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zuletzt etwa VwGH 29.9.2010, [2007/13/0054](#)) widersprochen haben. Spätestens ab der neuerlichen Reduzierung der Miete Mitte 2003 hätte ein fremder Vermieter sich wohl anderweitig um Mieter umgesehen bzw. die Kündigung des bestehenden Mietverhältnisses in Erwägung gezogen. Solche Maßnahmen sind den Akten nicht zu entnehmen.

Zudem war das Gebäude schon damals in einem sehr schlechten Zustand und ab 2005 weitgehend leer, abgewirtschaftet und stark sanierungsbedürftig. Das Inventar war zu diesem Zeitpunkt etwa schon 25 Jahre alt war. Auf dem Grundstück lasteten laut Berufungswerber bereits Verbindlichkeiten von etwa EUR 200.000,00, die zur Deckung des laufenden Aufwandes erforderlich waren und er war – auch im Hinblick auf sein Alter - nicht mehr in der Lage bzw. bereit, weitere Verbindlichkeiten zur Finanzierung der Sanierung einzugehen (vgl. mündliche Berufungsverhandlung).

Das alles spricht gegen eine nach außen hin erkennbare, ernsthaft beabsichtigte Nutzung der Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Mangels werbender Tätigkeit kann auf die Prüfung der Frage der Liebhaberei verzichtet werden. Trotzdem sei angemerkt, dass auch die anlässlich der Außenprüfung vorgelegte Planrechnung für die Jahre ab 2009 die Beurteilung durch den Unabhängigen Finanzsenat

insofern verstärkt, als sie realitätsfern von so hohen Mieteinnahmen ausgeht, wie sie für eine völlig intakte, gut eingeführte Tätigkeit_Z*** erzielbar sein mögen. Die hier zu beurteilende Liegenschaft hat damit aber nicht mehr viel zu tun.

Abgesehen davon, dass ein Kundenstock nicht mehr existierte, wären - um das leer stehende, abgewirtschaftete, stark sanierungsbedürftige Gebäude mit 25 Jahre altem Inventar wieder in diesen Zustand zu bringen - umfangreiche (nicht prognostizierte) Investitionen nötig gewesen, die die angegebenen EUR 100.000,00 weit überschritten hätten und zu denen der Berufungswerber selbst nicht mehr bereit bzw. in der Lage gewesen wäre. Da auf dem Grundstück aber auch ohne diese Investitionen schon erhebliche Verbindlichkeiten lasteten, hätten natürlich auch diese Fremdfinanzierungskosten in die Prognoserechnung einfließen müssen. Die der Prognoserechnung zugrunde gelegten Zahlen sind deshalb nicht mit den vom Berufungswerber selbst als sehr problematisch geschilderten Verhältnissen in Einklang zu bringen. Auch sie ist nicht in der Lage, eine ernsthafte Vermietungsabsicht zu marktkonformen Bedingungen glaubhaft zu machen oder gar zu beweisen. Dabei spielt die diskutierte Betriebsbewilligung wohl nur eine so untergeordnete Rolle, dass auf ihre nähere Diskussion verzichtet werden kann.

Daran kann auch die Anmerkung des steuerlichen Vertreters nichts ändern, man hätte die Miete auf fast EUR 3.000,00 reduzieren können und immer noch ein „Plus“ gehabt. Die Prognoserechnung kann nämlich nicht dazu dienen, die Miete auszuloten, bis zu der Liebhaberei noch nicht vorliegt, sondern nur dazu, die real geplanten Verhältnisse darzustellen.

Das Gesamtbild dieser Verhältnisse bleibt aber zumindest für 2006 und 2007 so unkonkret und widersprüchlich, dass der Grad der Wahrscheinlichkeit nicht dafür ausreicht, um eine ernsthafte Vermietungsabsicht zu fremdüblichen Bedingungen unterstellen zu können.

Das Vorliegen von (negativen) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung war deshalb zu verneinen und der Ausgleich der bisher ausgewiesenen Verlusten mit positiven Einkünften zu versagen. Im Spruch war der bekämpfte Bescheid deshalb zu bestätigen.

Da keine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegt, hat die Veranlagung endgültig zu erfolgen.

Salzburg, am 29. März 2011