



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vom 24. August 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 16. August 2001 betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1992 bis 1998 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Miteigentümergemeinschaft bestehend aus den Ehegatten Bw und vermietete eine Liegenschaft in Adrx. Die Liegenschaft wurde am 12.12.1988 erworben und dem Finanzamt mit 2.4.1990 die Vermietung ab 1.1.1989 bekannt gegeben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1992 bis 1996 sowie 1997 und 1998 wurden vom Finanzamt mit Bescheide vom 16.8.2001 über die Nichtfeststellung der einheitlichen und gesonderten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 188 BAO festgesetzt und die Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erklärt. Als Bescheidbegründung wurde wie folgend ausgeführt:

<Die ehemaligen Miteigentümer haben im Zeitraum 1988-1998 aus der Vermietung einer unbebauten Liegenschaft (Widmung: landwirtschaftliche Nutzung) bis zu deren Veräußerung einen Gesamtwerbungskostenüberschuss i.H.v. S 2.787.202,- erwirtschaftet.

Vermietet wurde die Liegenschaft mit inhaltlich gleichlautenden Verträgen vom 2.5.1989 bzw. vom 7.2.1996 zunächst an die PVertriebsGmbH, danach an die R.O.GmbH, die auf der Nachbarliegenschaft angesiedelt waren. Die Anmietung erfolgte laut Verträgen zur späteren baulichen Erweiterung des Firmenareals und zu Lagerzwecken. Das Mietentgelt betrug S 360.000,00 netto.

Die Vermieter waren an den mietenden GesmbH's unmittelbar bzw. mittelbar zu 53,5% (PVertriebsGmbH) bzw. 75% beteiligt. Hr. Dipl.Ing. R. war zum Zeitpunkt des Abschlusses der Mietverträge Geschäftsführer beider GmbHs, weitere Gesellschafter der GmbHs waren Familienangehörige.

Im Hinblick auf die Beteiligung der Vermieter an den mietenden GmbH's sind die Mietverträge auf deren Fremdüblichkeit zu prüfen.

Die Liegenschaft wies zum Zeitpunkt des Abschlusses der Mietverträge keine Widmung auf, die dem Vertragszweck entsprochen hätte.

Im Schreiben vom 23.3.2001 wird ausgeführt, die Vermieter hätten bewusst akzeptiert, dass die vereinbarten Mieteinnahmen (Vertrag 1) einstweilen noch nicht die endgültig angestrebte Höhe erreichen, da zum einen der unmittelbare Bedarf des Mieters noch nicht gegeben war, zum anderen auch die Vermietung in Erfüllung eben dieses Bedarfs noch gar nicht möglich wäre, da erst die entsprechenden Flächenwidmungen und Baugenehmigungen beantragt hätten werden müssen.

Hinsichtlich des Erstmieters wurde 1994 das Ausgleichsverfahren eröffnet. Hinsichtlich der Suche eines Folgemieters führt das Schreiben vom 23.3.2001 aus, dass es sich zunächst herausgestellt habe, dass ein fremder Dritter nicht in ganz kurzer Zeit ein Grundstück anmieten will, das noch über keine Baugenehmigung etc verfügt und die entsprechenden infrastrukturellen Gegebenheiten erst ausführlich zu prüfen waren.

In diesem Zeitpunkt sei es von Vorteil gewesen, dass die O.D. einer erfolgreichen Expansion entgegenseh und daher das vermietete Grundstück benötigte und anmietete.

Auch hier sei die - nunmehr in Kürze durchzuführende - bauliche Umgestaltung nach Einholung der entsprechenden Genehmigungen vorausgesetzt gewesen.

Der Zweitmieter musste 1998 den Konkurs anmelden. Das Schreiben vom 23.3.2001 führt aus, die Vermieter seien daher im Jahr 1998 vor der Situation gestanden, sowohl die P.B. als auch die O.D. als Mieter verloren zu haben. Eine Vermietung an einen Dritten sei aus den dargestellten Gründen nicht umsetzbar gewesen. Diese Ausführungen zeigen selbst schon die nicht gegebene Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse auf, wenn darauf verwiesen wird, dass ein unmittelbarer Bedarf des Mieters (PVertriebsGmbH) nicht gegeben war und der Bedarf gar nicht erfüllbar war, eine Vermietung an Dritte (nach Ausgleich der PVertriebsGmbH) nicht umsetzbar war. Zwar wurden 1994 Maßnahmen zur Erlangung einer Baugenehmigung gesetzt, wenn jedoch ausgeführt wurde, dass nach Konkurs der O.D. eine Fremdvermietung nicht umsetzbar war, so erweist sich auch der Mietvertrag aus 1996 mit der O.D. als nicht fremdüblich.

Aufgrund der mangelnden Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse (ein fremder Dritter hat und hätte das Grundstück laut den Ausführungen des Schreibens vom 23.3.2001 nicht gemietet) sind diese daher steuerlich nicht anzuerkennen und liegt daher eine steuerlich anzuerkennende Vermietungstätigkeit nicht vor.>

In der fristgerechten Berufung gegen die Nichtfeststellung der Einkünfte für die Jahre 1992 bis 1996 wurde wie folgt eingewendet:

„Von Seiten der Finanzbehörde wurde die Vermietung der Liegenschaft, EZxxx KG M., als Liebhaberei ausgelegt, da diese Liegenschaft vor endgültiger Erzielung eines Gesamterfolges veräußert wurde.

Laut herrschender Rechtsauffassung (ÖStZB 20001408; VwGH E 23.3.2000) gilt jedoch Folgendes: Stellt der Steuerpflichtige tatsächlich die Vermietung vorzeitig ein, muss er den Nachweis dafür erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen war, sondern sich die Beendigung durch den Eintritt von konkreten Unwägbarkeiten ergeben hat.

Da sich unsere Mandantschaft derzeit im Ausland befindet und wir zusätzliche Informationen über die konkreten Unwägbarkeiten einholen müssen, werden diese dem Finanzamt nachgereicht.

Das Finanzamt begründet den Bescheid damit, dass als Einkunftsquelle eine vermietete Liegenschaft nur dann anerkannt werden kann, wenn die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in einem überschaubaren Zeitraum möglich (ergänze: ist) bzw. erreicht wurde. Das Finanzamt setzt als überschaubaren Zeitraum eine Zeitspanne von zwanzig Jahren an.

Es wird argumentiert, dass durch die Beendigung der Vermietung anlässlich des Verkaufes der Liegenschaft vor Erzielen eines Gesamterfolges einkommensteuerlich Liebhaberei jedenfalls vorliegt.

Diese rechtliche Begründung des Finanzamtes steht in direktem Widerspruch zur LiebhVO, zu den allgemeinen Liebhabereigrundsätzen, zur Judikatur des VfGH und VwGH sowie letztlich auch zum Liebhabereierlass des BMF.

Wie amtsbekannt begann die Vermietung im Jahre 1989 und wurde von der Miteigentumsgemeinschaft an die Firma PVertriebsGmbH vermietet. Wie ebenfalls bekannt, waren sowohl PVertriebsGmbH als auch die O.D.GmbH auf dem unmittelbar angrenzenden Nebengrundstück als Mieter eingemietet und haben sich das entsprechende Betriebsgebäude geteilt.

Aufgrund der damaligen Geschäftsentwicklung und der aufgestellten Businesspläne wurde von PVertriebsGmbH davon ausgegangen, dass im Laufe der Folgejahre eine entsprechende Expansion des gesamten Geschäftsbetriebes gegeben ist, die auch zur Expansionsnotwendigkeit hinsichtlich der Betriebsräumlichkeiten führt.

Aus diesem Grunde war PVertriebsGmbH daher bereit, das in Diskussion stehende Grundstück anzumieten, wobei naturgemäß ein relativ günstiger Mietzins vereinbart wurde. Dieser Mietzins hatte also - aus Sicht der Bw - auch die Funktion, das Objekt, das ja aufgrund des unmittelbaren Angrenzens an den bisherigen Betriebsstandort für die Erweiterung prädestiniert war, zu sichern.

Umgekehrt wurde aus Vermietersicht das Grundstück mit dem Hintergrund vermietet, zunächst laufende Mieteinnahmen in einer bestimmten Höhe zu haben. Es wurde sehr bewusst akzeptiert, dass diese Mieteinnahmen einstweilen noch nicht die endgültig angestrebte Höhe erreichen, da zum einen der unmittelbare Bedarf des Mieters noch nicht gegeben war, zum anderen auch die Vermietung in Erfüllung eben dieses Bedarfes noch gar nicht möglich gewesen wäre, da erst die entsprechenden Baugenehmigungen und Flächenwidmungen beantragt hätten werden müssen.

Soweit daher in den ersten Jahren die Mieten rd. ATS 400.000,00 p.a. betragen haben, ist aufgrund des höheren Fremdfinanzierungsaufwandes ein Verlust eingetreten. Weitere Kostenbelastungen waren nicht gegeben, da Betriebskosten durchverrechnet wurden, das Grundstück als nicht abnutzbares Vermögen naturgemäß nicht abgeschrieben wurde.

Darüber hinaus war ein Teilkredit, wie ebenfalls aktenkundig, von allem Anfang an mit einer Er- und Ablebensversicherung besichert. Es war daher geplant, im Rahmen dieses anzusparenden Tilgungsträgers im Jahr 1994, also nach sechs Jahren, einen Teil der Fremdmittel zurückzuführen. Dadurch ist naturgemäß die entsprechende Zinsbelastung gesunken.

Es bedarf keiner weiteren Begründung, dass der ursprünglich angesetzte Mietzins von nur ATS 360.000,00 (netto) p.a. bei einem ca. 7.000 m<sup>2</sup> großen Grundstück einen sehr niedrigen und daher noch steigerbaren Wert darstellt. Wenn daher - wie dies von allem Anfang an geplant war und mit dem Mieter auch entsprechend ausverhandelt war, nach einigen wenigen Jahren die entsprechenden Genehmigungen erreicht sind und das Grundstück dann als Betriebsgrundstück für die Expansion weiter vermietet würde, hätte ein deutlich höherer Mietzins erzielt werden können. Setzt man daher zum einen während der Jahre 1989 bis 1993 die vereinbarten Mieten von ATS 360.000,00 p.a. an, berücksichtigt den Zinsaufwand des Kredites unter Einbeziehung der beabsichtigten Tilgung und geht ab dem Jahr 1994 von einem erhöhten Mietzins aus, dessen Erhöhung auf rd. ATS 650.000,00 p.a. sich nur aus der Umlegung der für das (ja bebaute) Nachbargrundstück vereinbarten Miete ergibt, so zeigt sich, dass sich bereits im Jahr 1998, also im zehnten vollen Jahr ein Totalgewinn ergeben würde. Dabei ist jedoch zu bedenken, dass die dargestellte Miete von ATS 650.000,00 p.a. einen Quadratmeterpreis von rd. ATS 7,74 p.m. bedeuten würde. Hieraus folgt aber unmittelbar, dass bei dieser Vermietung noch deutliches Mietsteigerungspotential nach oben gegeben wäre. Allenfalls kann dieser evidente Sachverhalt zusätzlich durch eine Planrechnung belegt werden.

Es ergibt sich daher, dass unter Berücksichtigung der zunächst vereinbarten Miete, der nach den Intentionen sowohl des Mieters als auch des Vermieters nach einigen Jahren zu

erzielenden deutlich höheren Miete und des Fremdfinanzierungsaufwandes bereits nach sehr kurzer Zeit ein Totalgewinn zu erzielen gewesen wäre. Daraus erhellt, dass die Betätigung der Vermietung des Grundstückes eindeutig objektiv ertragsgeeignet war. Selbstverständlich wurde auch ein Totalgewinn von uns als Vermieter angestrebt, sodass auch das subjektive Ertragsstreben gegeben war.

Bedauerlicherweise kam es im Jahr 1994 zu deutlichen wirtschaftlichen Problemen beim Mieter PVertriebsGmbH, der schließlich auch in Ausgleich ging. Nachdem das Unternehmen dann im Zuge von Restrukturierungen große Einsparungen vornahm, um weiter bestehen zu können, wurde der Mietvertrag gekündigt. Damit sind auch die Mieteinnahmen zunächst weggefallen. Dabei handelt es sich um eine von uns als Vermieter nicht beeinflussbare und überdies am Beginn der Vermietung (1989) nicht vorhersehbare negative wirtschaftliche Entwicklung.

Nunmehr geschah - wie zu zeigen sein wird - die Veränderung beim Mieter gerade zu jenem Zeitpunkt, in dem im Jahr 1994 die entsprechenden Bauansuchen gestellt werden sollten, somit das Grundstück werthaltiger geworden wäre und damit die höhere Miete erzielt hätte werden können.

Nunmehr wurden selbstverständlich Überlegungen gestartet, einen anderen Mieter auf dieses Grundstück zu bringen. Es hat sich zunächst herausgestellt, dass ein fremder Dritter nicht in ganz kurzer Zeit ein Grundstück anmieten will, das noch über keine Baugenehmigung etc verfügt und die entsprechenden infrastrukturellen Gegebenheiten erst ausführlich zu prüfen waren.

In diesem Zeitpunkt war es jedoch von Vorteil, dass der zweite Mieter der Nebenliegenschaft, die O.D.GmbH, einer erfolgreichen Expansion entgegen sah und daher das Nebengrundstück selbst benötigte. Aus diesem Grund wurde auch ab Beginn des Jahres 1996 ein Mietvertrag mit der O.D.GmbH abgeschlossen und ein Bestandzins von ATS 360.000,00 p.a. vereinbart. Aus diesem Mietvertrag geht hervor, dass die Vermietung „zum Zweck der späteren baulichen Erweiterung des Firmenareals und zu Lagerzwecken“ erfolgt. Auch hier war also die - nunmehr in Kürze durchzuführende - bauliche Umgestaltung nach Einholen der entsprechenden Genehmigungen vorausgesetzt. Durch diese Neuvermietung hat sich daher nichts an der objektiven Ertragseignung der Liegenschaft geändert. Durch den Mietausfall von Bw kam es naturgemäß zu einer Verschlechterung der Ergebnisse und somit zu einem späteren Eintreten des Totalgewinnes. Abgesehen davon, dass nachträgliche Ereignisse nicht rückwirkend auf die objektive Ertragseignung ausstrahlen (siehe dazu unten), hätte dies eine Verlängerung der Totalgewinnperiode auf etwa 12 oder 13 Jahre bedeutet, sodass noch immer innerhalb sehr kurzer Frist ein Totalgewinn erzielt worden wäre.

Im August 1994 wurde ein Bauansuchen an die Gemeinde M. gestellt. Dieses Bauansuchen wurde zunächst mit Schreiben vom 27.1.1995 abgelehnt. Die Hauptproblematik dieser Ablehnung bestand darin, dass die Marktgemeinde als Baubehörde 1. Instanz (der Bürgermeister) auf ein bereits rechtskräftig abgewiesenes Ansuchen auf Zubau eines Windfanges im Bereich des bereits bestehenden Betriebsgebäudes verwies, wobei diesbezüglich Änderungen des Flächenwidmungsplanes durchgeführt wurden. Die Gemeinde hat jedoch diesbezüglich auf einer Abtretung eines Teiles des Grundstückes bestanden, das einer Zufahrtsmöglichkeit dienen sollte, sowie auf einer zusätzlichen Abtretung eines Grundstücksteiles für eine so genannte „Bachpromenade“.

Die entsprechende Abtretung hätte einen Bereich von ca. 1.000 m<sup>2</sup> umfasst und somit zu einem deutlichen Wertverlust des Grundstückes geführt. Eine derartige Abtretung war daher aus Vermietersicht nicht akzeptabel. Das entsprechende Schreiben der Marktgemeinde legen wir bei.

In weiterer Folge wurden jahrelange Verhandlungen mit der Gemeinde geführt, um die problematische Situation zu lösen. Die Gemeinde hat auf einer rechtlich nicht haltbaren Rechtsauffassung bestanden, gegen die beiläufig höchstgerichtliche Beschwerde eingereicht wurde. Wie erwähnt, war die Akzeptanz der Meinung der Gemeinde aus wirtschaftlichen Überlegungen nicht möglich.

Andererseits war damit aber die Verwendung des Grundstückes als Basis eines Betriebsgebäudes im Sinne der dargestellten höheren Ertragsmöglichkeiten zu diesem Zeitpunkt auch nicht möglich, zumal die Gemeinde sogar einen Baustopp verfügte.

Hinzu kam erschwerend, dass sich im Jahr 1998 die wirtschaftliche Situation der O.D.GmbH rapid verschlechterte, sodass die Gesellschaft schließlich insolvent wurde und Konkurs anmelden musste. Dadurch ist der Mieter ausgefallen.

Auch diese wirtschaftliche Entwicklung war selbstverständlich nicht vorhersehbar.

Nunmehr wurde zwar umgehend versucht, einen neuen Mieter für die Liegenschaft zu finden. Unter den gegebenen Voraussetzungen eines Bauverfahrens, das nach wie vor in Schweben war und daher die sinnvolle wirtschaftliche Nutzung des Grundstückes für einen Mieter verhindert hat, war es jedoch nicht möglich, einen entsprechenden Mieter zu finden.

Wir standen daher im Jahr 1998 vor der Situation, sowohl die PVertriebsGmbH als auch die O.D. als Mieter aufgrund eingetretener wirtschaftlicher Probleme dieser Gesellschaften, die bei Vermietungsbeginn überhaupt nicht vorhersehbar waren, verloren zu haben. Andererseits war auch eine Vermietung an einen Dritten aus den dargestellten Gründen nicht umsetzbar.

In dieser wirtschaftlichen Problemsituation war es daher die beste Alternative, ein externes Kaufangebot anzunehmen und die Liegenschaft zu veräußern. Jede andere Handlungsweise wäre wirtschaftlichen Überlegungen entgegengestanden und hätte einen durch diese Entwicklungen eingetretenen Verlust nur vergrößert.

Es ist daher schon hier festzuhalten, dass die Tätigkeit grundsätzlich objektiv ertragsgeeignet war, den auftretenden Problemen mit den Mietern durch entsprechende Versuche des Findens von neuen Mietern und die Neuvermietung an die O.D. auch jeweils begegnet wurde. Im Jahr 1998 wurde jedoch mangels anderer Alternativen die Vermietungstätigkeit durch Verkauf des Grundstückes aufgegeben, was nichts anderes als eine wirtschaftlich notwendige Reaktion auf geänderte Voraussetzungen dargestellt hat.

Unter diesem Hintergrund des Sachverhaltes ergeben sich folgende rechtliche Auswirkungen: Zunächst setzt die Behörde einen überschaubaren Zeitraum von 20 Jahren an. Schon dies ist rechtlich nicht haltbar. Richtig ist zwar, dass der VwGH (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) in Änderung seiner Rechtsprechung von der objektiven Vertragseignung einer Betätigung als Voraussetzung für deren Steuerrelevanz ausgegangen ist. Diese objektive Vertragseignung wurde oben ausführlich nachgewiesen.

Der VwGH hat als absehbaren Zeitraum bei der Vermietung eine Zeitspanne, die zum Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falls in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen üblichen Relation steht, angesetzt. Aus späteren Literaturäußerungen von Zorn (ÖStZ 1989, 262; ÖStZ 1996, 417) ließ sich eine Dauer vor 20 Jahren ableiten. Aus der späteren Judikatur (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217; vgl. auch 7.10.1996, 92/15/0101; 22.10.1996, 95/14/0146) ergibt sich, dass der VwGH explizit die Frist von 20 Jahren annimmt.

Zu betonen ist jedoch, dass sich aus dieser Judikatur eindeutig ergibt, dass dies nur für Zeiträume außerhalb der LiebhVO folgt. Soweit die LiebhVO daher eine andere Frist ansetzt, ist diese anzuwenden.

Soweit die LiebhVO daher explizit einen längeren Zeitraum, nach § 1 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 3 LiebhVO etwa von 25 Jahren festsetzt, ist dieser Zeitraum anzuwenden.

Darüber hinaus sei darauf hingewiesen, dass von der Finanzverwaltung erlassmäßig bei so genannten großen Vermietungen, die im Sachverhalt eindeutig vorliegen, ein Totalgewinnzeitraum von 35 Jahren festgesetzt und angewendet wurde. Nach 1.3.2 LiebhRI ist für Betätigungen nach § 1 Abs. 1, deren Vermietungstätigkeit - wie im Sachverhalt - vor dem 14.11.1997 begonnen haben, weiterhin ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren anzunehmen.

Somit ist die pauschale Annahme eines Zeitraumes von 20 Jahren unzulässig. Betont sei, dass aufgrund der ursprünglichen Planungen und der gegebenen objektiven Ertragseignung ohnedies ein Totalgewinn schon in deutlich kürzerer Zeit hätte erzielt werden können. Es ist jedoch bedeutsam anzumerken, dass eine gewisse Verschlechterung der Situation noch immer zu einem Totalgewinn, wenn auch in etwas längerer Frist, geführt hätte.

Darüber hinaus führt die Behörde aus, dass (zur Vermeidung von Liebhaberei) „der Gesamtüberschuss möglich war bzw. erreicht wurde“.

Dies entspricht nicht der Judikatur des VwGH. Wie in dem zitierten Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0171 ausgeführt (vgl. auch die Rechtsprechung des VfGH 7.3.1995, B 301/94), ist gegenüber früherer Judikatur - nicht mehr entscheidend, dass ein Totalgewinn innerhalb einer bestimmten Frist tatsächlich erzielt wird. Entscheidend ist ausschließlich, dass die Erzielung eines Totalgewinnes objektiv möglich gewesen sein muss. Es wurde ausführlich nachgewiesen, dass dies gegeben war.

Darüber hinaus argumentiert die Behörde, dass durch die Beendigung der Vermietung vor Erzielen eines Gesamterfolges Liebhaberei ausgelöst würde. Auch diese Rechtsauffassung ist nicht haltbar. Wie schon erwähnt, ist nur noch die objektive Ertragseignung entscheidend. So hat der VwGH (E 3.7.1996, 92/13/0139) entschieden, dass ein grundsätzlich ertragsgeeigneter Mietvertrag bei Zahlungsunfähigkeit des Mieters dann nicht zu Liebhaberei führt, wenn die Gewinnerzielungsabsicht durch einen nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion dokumentiert sei. Soweit aber die Gewinnerzielungsabsicht gegeben sei, schadet zum einen auch eine weitere Vermietung an einen Mieter, der nur noch eine geringe Miete zahlen könnte, nicht, da dies immerhin besser sei, als keine Miete zu erzielen. Ebenso schade die Aufgabe der Tätigkeit nicht, wenn diese eine sinnvolle wirtschaftliche Reaktion darstelle.

Die vernünftige Reaktion auf anfängliche Schwierigkeiten hat der VwGH auch in dem (nicht zur Vermietung ergangenen) Erkenntnis vom 28.4.1999, 94/13/0100 vertreten. Ebenso hat der VwGH (E 24.6.1999, 97/15/0082) ausgeführt, dass eine Schenkung des vermieteten Objektes vor Erzielung eines Totalgewinnes dann keine Liebhaberei auslöst, wenn das Objekt objektiv ertragsgeeignet sei. Allerdings dürfe die Tätigkeit nicht von vornherein nur für eine bestimmte Zeit geplant gewesen sein. Die Übertragung der Einkunftsquelle hat keinen Einfluss auf die Beurteilung, ob eine Tätigkeit ertragsgeeignet sei. Ebenso hat der VwGH in den Erkenntnis vom 23.3.2000, 97/15/0009 und 27.4.2000, 99/15/0012 ausgeführt, dass die vorzeitige Beendigung einer Tätigkeit dann nicht zu Liebhaberei führe, wenn diese Beendigung nicht von allem Anfang an geplant gewesen war und die Tätigkeit grundsätzlich objektiv ertragsgeeignet war.

Im gegebenen Sachverhalt wurde schon nachgewiesen, dass die Tätigkeit objektiv ertragsgeeignet war und auf wirtschaftliche Schwierigkeiten sinnvoll reagiert wurde. Ebenso ergibt sich aus dem bisher Gesagten, dass die Vermietung grundsätzlich auf lange Zeit angelegt war und keinesfalls das Interesse bestanden hat, nach einigen Jahren das Objekt zu veräußern. Vielmehr war diese Veräußerung nur eine notwendige Reaktion auf wirtschaftliche Gegebenheiten.

Somit ist aber - entgegen der Meinung des Finanzamtes - in der situationsbedingten vorzeitigen Aufgabe der Tätigkeit keine Liebhaberei zu erblicken.

Abrundend sei bemerkt, dass in der beabsichtigten und durchgeführten Kredittilgung keine Änderung der Bewirtschaftung zu erblicken ist. Aufgrund der Rechtsprechung des VfGH (7.3.1995, B 301/94) geht es nicht an, eine Tätigkeit in einen Zeitraum der Liebhaberei und in einen Ertragszeitraum zu zerlegen, wenn die Ergebnisse des erstgenannten Zeitraumes auch auf den zweitgenannten Zeitraum ausstrahlen. Gleichfalls wird in den LiebhRI des BMF die Auffassung vertreten, dass eine Änderung der Bewirtschaftung durch Tilgung von Finanzmitteln überhaupt nur bei der (früher so genannten) kleinen Vermietung, also der Vermietung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LiebhVO möglich ist. Ohne diese Rechtsauffassung näher diskutieren zu wollen, ergibt sich, dass in unserem Sachverhalt eindeutig eine Vermietung nach § 1 Abs. 1 LiebhVO vorliegt, sodass auch auf Basis der Rechtsauffassung des BMF die Tilgung zu keinem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum führt.

Es ergibt sich daher zusammenfassend, dass die Vermietungstätigkeit objektiv ertragsgeeignet war, sich eine Verschlechterung durch nicht vorhersehbare Mieterausfälle ergeben hat und insbesondere durch die Probleme bei der Erlangung der Baugenehmigung sowie aus den dargestellten Schwierigkeiten mit der Gemeinde, die ebenfalls nicht vorhersehbar waren, eine Verschlechterung der Vermietungssituation ausgelöst wurde. Der dadurch wirtschaftlich notwendig gewordene Verkauf des Objektes führt nach einhelliger Judikatur des VwGH nicht zur Liebhaberei, da dieser Verkauf nicht von allem Anfang an geplant war und die Tätigkeit ja objektiv ertragsgeeignet war.

Da somit keine Liebhaberei vorliegt, sind die Einkünfte der einzelnen Jahre auch endgültig anzuerkennen, weshalb der Berufungsantrag aufrechterhalten wird.“

In der fristgerechten Berufung gegen die Nichtfeststellung der Einkünfte für die Jahre 1997 und 1998 wurde wie folgt ergänzend eingewendet.

„Zunächst sei festgehalten, dass wir mit Schreiben vom 23.3.2001 als Berufungsergänzung der Berufung vom 28.12.2000 gegen den Bescheid vom 28.11.2000 diverse Aussagen hinsichtlich Liebhaberei getroffen haben.“

Das Finanzamt hat die Berufung zurückgewiesen, da der angefochtene Bescheid vom 28.11.2000 nicht dem Rechtsbestand angehört habe.

Auch im nunmehr angefochtenen Bescheid bezieht sich das Finanzamt auf das „Schreiben“ vom 23.3.2001.

Soweit in diesem Schreiben Aussagen zur Liebhaberei getroffen wurden, die zwar derzeit begründungsmäßig vom Finanzamt nicht releviert wurden, aber für den vorliegenden Fall trotzdem von grundlegender Bedeutung sind, halten wir diese Ausführungen weiterhin aufrecht.

In der Sache selbst begründet die Behörde die Nichtfeststellung von Einkünften im wesentlichen damit, dass die abgeschlossenen Mietverträge nicht fremdüblich seien, da ein fremder Dritter das Grundstück nicht zu diesen Konditionen gemietet hätte. Die Mietverhältnisse seien daher nicht anzuerkennen und es liege daher eine steuerlich anzuerkennende Vermietungstätigkeit nicht vor. Dabei bezieht sich die Behörde wiederum auf das Schreiben vom 23.3.2001.

Zunächst sind schon die Ausführungen und Schlussfolgerungen der Behörde zur notwendigen Fremdüblichkeit rechtsirrig. Ein Mietvertrag kann im gegebenen Zusammenhang nur deshalb nicht fremdüblich sein, weil er überhaupt oder unter einer bestimmten Ausgestaltung mit einem Mieter abgeschlossen wurde und sich der Abschluss oder die Ausprägungen des Mietvertrages nur aus den gesellschaftsrechtlichen Verbindungen des Vermieters an den mietenden Gesellschaften mbH erklären. Mit anderen Worten hätte ein fremder Dritter den Mietvertrag deshalb gar nicht oder nicht so erlangt, da der Vermieter am fremden Dritten eben keine Gesellschaftsanteile gehalten hätte.

Wenn aber - wie noch dargestellt werden wird - ein Vertrag mit einem bestimmten Mieter deshalb abgeschlossen wird, weil der Mieter über besondere Voraussetzungen im sachlichen Bereich verfügt, die andere Mieter eben nicht haben (eben die bereits bestehenden Mietverhältnisse im Nebengrundstück und der sich daraus ergebende Expansionsbedarf auf das Nachbargrundstück), so muss ein Vergleich zu einem fremden Dritten auch auf jene Verhältnisse abstellen. Es wäre also zu fragen, ob ein fremder Dritter, an dem kein Beteiligungsverhältnis besteht, einen Mietvertrag dann abgeschlossen hätte, wenn er auf dem Nebengrundstück bereits seit langer Zeit betrieblich tätig war und aufgrund der Expansionspläne die Notwendigkeit der Nutzung eines weiteren Grundstückes vorhersehbar war. Natürlich ist es denkbar, dass Mietverträge auch mit Mietern eingegangen werden, die nicht schon auf dem Nachbargrundstück ansässig waren, selbst wenn dies zu bestimmten Zeitpunkten schwierig gewesen wäre.

Soweit daher rein sachliche Gründe, die nichts mit dem Gesellschaftsverhältnis zu tun haben, den Abschluss des Mietvertrages mit einem bestimmten Mieter nahe gelegt haben, spricht dies selbstverständlich nicht gegen die Fremdüblichkeit des Vertrages. Insofern ist schon damit der Behörde die Basis ihrer Argumentation entzogen.

Im Folgenden soll - eingehend auf die Argumente der Behörde - detailliert gezeigt werden, warum der Abschluss der jeweiligen Mietverträge aus Vermietersicht wirtschaftlich sinnvoll war.

Einleitend sei bemerkt, dass der Erwerb eines unbebauten Grundstückes direkt neben verschiedenen Betriebsliegenschaften, das sich auch zur persönlichen Nutzung nicht eignet, überhaupt nur dann durch die Miteigentümer verständlich ist, wenn eine Vermietung intendiert war. Somit zeigt sich schon, dass die Vermietungseinkünfte dem Grunde nach anzuerkennen sind.

Die Behörde reflektiert nun zunächst die Überlegungen im Schreiben vom 23.3.2001 dahingehend, dass die Vermieter für einige Zeit bewusst Mieteinnahmen in der noch nicht endgültig angestrebten Höhe akzeptiert hätten, da zum einen die Expansion beim Mieter noch nicht voll schlagend war, zum anderen noch diverse Genehmigungen eingeholt werden müssten.

Trotzdem hat die Vermietergemeinschaft einen Mietvertrag abgeschlossen. Warum aus diesem Verhalten eine Fremdunüblichkeit gefolgt werden soll, ist unergründlich.

Fest steht jedenfalls, dass Grundstücke nicht zu jeder beliebigen Zeit angekauft werden können, da eben die Verfügbarkeit unter Umständen in späteren Jahren nicht mehr gegeben ist. Insofern war es nur verständlich, wenn die nunmehrigen Vermieter das Grundstück zu einem gewissen Zeitpunkt - nach dessen Verfügbarkeit - erworben haben. Dass dann aber versucht wird, möglichst Mieteinnahmen zu erzielen, entspricht nur dem einen Mietverhältnis mitschwingendem – Ertragsgedanken. Dass das Grundstück im ersten Moment noch nicht über alle Genehmigungen verfügt hat, ist nur zu üblich. Selbstverständlich kann eine Baugenehmigung nicht schon vor Planung des Bauvorhabens erteilt sein. Ebenfalls ist es wirtschaftlich üblich, Grundstücke auch dann zu kaufen, wenn eine entsprechende Flächenwidmung noch nicht durchgeführt ist, jedenfalls aber möglich erscheint.

Es ist daher wirtschaftlich sinnvoll und fremdüblich, einen Mietvertrag schon von allem Anfang an abzuschließen, wenn auch höhere Mieten erst nach einiger Zeit erzielbar sein werden,

Unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit schlägt die Behörde daher letztlich vor, dass das Grundstück, das eindeutig in Vermietungsabsicht erworben worden ist, zunächst einige Zeit hätte brach liegengelassen werden sollen. Selbstverständlich wären aber auch in diesem Fall

die Fremdmittelzinsen aufgelaufen und es wäre aufgrund der Vermietungsabsicht trotzdem von Vermietungseinkünften auszugehen gewesen, Daher führt die Überlegung der Behörde - logisch weiterentwickelt dazu, dass ein höherer Werbungskostenüberschuss in den ersten Jahren hätte erzielt werden sollen.

Demgegenüber hat die Miteigentumsgemeinschaft aber gleich am Anfang all jene Mietennahmen erzielt, die zu diesem Zeitpunkt erzielbar waren und in dem Wissen gehandelt, dass in durchaus absehbarer Zeit höhere Mieten erzielbar sind. Es wurde im Schreiben vom 23.3.2001 ausführlich nachgewiesen, dass aufgrund der prognostizierten Mietentwicklung ein Totalgewinn nur allzu rasch erzielbar war und die Tätigkeit daher auch objektiv ertragsgeeignet war.

Nochmals sei betont, dass der Abschluss des Mietvertrages sowohl aus Vermietersicht als auch aus Mietersicht (PVertriebsGmbH) deshalb sinnvoll war, weil ein Naheverhältnis durch die Nutzung des Nachbargrundstückes und die Benützung weiterer Flächen aufgrund der nach den Plänen und Geschäftsentwicklungen vorgegebenen Expansion zu erwarten war. Das Naheverhältnis begründet sich daher auf eine sachliche Beziehung und nicht etwa auf das Gesellschaftsverhältnis.

Daher ist im ersten Mietverhältnis mit PVertriebsGmbH keine Fremdunüblichkeit zu erkennen.

Dass PVertriebsGmbH einige Jahre später in Ausgleich verfallen ist, kann offensichtlich nicht der Miteigentumsgemeinschaft zugerechnet werden und kann daher auch nicht die Fremdüblichkeit der Verträge hindern. Selbstverständlich hätte auch ein anderes Unternehmen, das nicht in gesellschaftsrechtlicher Beziehung zu den Miteigentümern stand, als Mieter in Ausgleich verfallen können.

Nunmehr war - wie ebenfalls am 23.3.2001 schon ausgeführt - möglichst rasch ein neuer Mieter zu suchen. Die Miteigentümer standen wiederum vor der gleichen Situation, dass entsprechende Genehmigungen noch immer nicht erteilt waren und daher wiederum ein Mieter, der in einem sachlichen Naheverhältnis zum Mietgegenstand nicht stand, nicht ohne weiteres gefunden werden konnte. Um nun hier den Mietausfall möglichst gering zu halten, wurde mit einem zweiten Unternehmen, das ebenfalls auf dem Nachbargrundstück ansässig war und das aufgrund der zum damaligen Zeitpunkt gegebenen nachweislich guten Ertragslage ebenfalls einer Expansion entgegen sah, ein Mietvertrag abgeschlossen. Wie schon beim ersten Mietverhältnis ausgeführt, musste auch hier ein zunächst niedriger Mietzins erzielt werden, der aber - wie ja aktenkundig ist - nach Erteilung der Genehmigungen und Bauführung entsprechend erhöht werden hätte können. Wiederum begründet sich der Abschluss des Mietvertrages daher auf eine sachliche Nahebeziehung (Nutzung des Nebengrundstückes) und

---

nicht auf gesellschaftsrechtliche Überlegungen. Daher ist auch dieses Mietverhältnis durchaus fremdüblich.

Wenn sich nun die Vermietungssituation deshalb niemals entschärft hat, weil die Gemeinde als Baubehörde erster Instanz entsprechende Genehmigungen nicht erteilt hat (es kann nachgewiesen werden, welche Diskussionen und Rechtsmittel hier geführt wurden), so kann auch dies nicht gegen die Fremdüblichkeit der Mietverträge sprechen. Die Probleme mit der Baubehörde traten ja nicht deshalb auf, weil die Miteigentümer an den Mietern gesellschaftsrechtlich beteiligt waren, sondern wären vielmehr auch bei Mietern, mit denen kein Gesellschaftsverhältnis besteht, in gleicher Weise aufgetreten.

Ebenso kann den Vermieter nicht zugerechnet werden, dass auch der Zweitmieter einige Jahre später insolvent wurde.

Sohin zeigt sich aber, dass der Abschluss der Mietverträge aus der Sicht der Miteigentümergemeinschaft (aber auch der Mieter) wirtschaftlich durchaus sinnvoll war, eine Vermietung stets intendiert war und die Akzeptanz eines für einige Zeit niedrigeren Mietniveaus bei glaublicher Erwartung eines deutlich höheren Niveaus in etwas späterer Zeit eine sinnvolle und fremdübliche Maßnahme darstellt. Dass die Mietverhältnisse nicht aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Struktur mit diesen Mietern, sondern vielmehr aufgrund deren sachlichen Naheverhältnisses zum nunmehrigen Grundstück (Benutzung des Nebengrundstückes) abgeschlossen wurden, wurde ausführlich erläutert.

Ebenso wurde schon im Schreiben vom 23.3.2001 dargestellt, dass die rasche und wirtschaftlich sinnvolle Reaktion auf eingetretene wirtschaftliche Schwierigkeiten vom Verwaltungsgerichtshof geradezu verlangt wird. Gleichfalls wurde ausgeführt, dass eingetretene Schwierigkeiten bei Setzung der genannten vernünftigen Maßnahmen nicht negativ auf den Vermieter rückprojiziert werden dürfen.

Es zeigt sich daher zusammenfassend, dass die Mietverhältnisse durchaus unter fremdüblichen Gesichtspunkten abgeschlossen worden sind. Auch ein Unternehmen, an dem die Miteigentümer nicht beteiligt wären, hätte den Mietvertrag abgeschlossen, wenn es vergleichbar wie die tatsächlichen Mieter auf dem Nebengrundstück ansässig gewesen wäre und das gegenständliche Grundstück zur weiteren Expansion benötigt hätte. Dass auch andere Mietverträge mit anderen Mietern hätten grundsätzlich abgeschlossen werden können, ist richtig, ändert aber nichts an der Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse. Da sohin die Mietverhältnisse fremdüblich sind und - wie im Schreiben vom 23.3.2001 in allen Facetten ausführlich erläutert - Liebhaberei nicht vorlag, sind die Mietverhältnisse und *somit* auch die negativen Einkünfte in den genannten Jahren anzuerkennen.“

***Über die Berufung wurde erwogen:***

**Sachverhalt:** Streitgegenstand bildet die Frage, ob die Vermietungstätigkeit ab 1992 eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei im Sinne des Gesetzes darstellt, weiters ob die beiden Mietverträge zwischen der Bw. und der PVertriebsGmbH (1989 bis 1995) bzw. R.O.GmbH als fremdüblich zu beurteilen sind.

Die Berufung richtet sich gegen die Bescheide vom 16.8.2001 betreffend Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1996, sowie 1997,1998.

Die Bw. haben im Zeitraum 1988 bis 1998 aus der Vermietung einer unbebauten Liegenschaft (Widmung - landwirtschaftliche Nutzung) bis zu deren Veräußerung einen Gesamtwerbungskostenüberschuss in Höhe von insgesamt S -2.787.202,- (Finanzierungszinsen) erwirtschaftet.

Mit Bescheid vom 28.11.2000 wurde die Betätigung als Liebhaberei qualifiziert. Eine gegen diesen Bescheid eingebrauchte Berufung wurde aufgrund eines Zustellmangels zurückgewiesen und in der Folge mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Vermietungstätigkeit mangels Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse als solche nicht anerkannt. Die Bw. halten ihre Ausführungen der Berufung vom 28.12.2000 und deren Ergänzung vom 23.3.2001 gegen den "Bescheid" vom 28.11.2000 zur objektiven Ertragsfähigkeit der Vermietung und zum Nachweis, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei (siehe VwGH 23.2.2000 97/15/0009), aufrecht.

Ad fremdübliche Vereinbarungen)

Auf Grund zweier Mietverträge, die der Behörde vorliegen, einerseits der Mietvertrag zwischen der Bw. und der PVertriebsGmbH und andererseits des Mietvertrages, abgeschlossen zwischen der Bw. und der R.O.GmbH wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen.

Bw haben mit Kaufvertrag vom 12.12.1988 die Liegenschaft EZxxx, M., Grundstück (Widmung – landwirtschaftliche Nutzung) im Ausmaß von 7094 m<sup>2</sup> zu je 50% erworben und bildeten eine Miteigentumsgemeinschaft. In der Folge wurde die Liegenschaft an die PVertriebsGmbH vermietet, zum Zweck der späteren baulichen Erweiterung des Firmenareals und zu Lagerzwecken mit einem Bestandszins von S 360.000,- jährlich.

Die Mietvereinbarung mit der PVertriebsGmbH wurde am 2.5.1989 abgeschlossen und begann das Mietverhältnis ab 1.1.1989.

Der zweite Mietvertrag wurde mit R.O.GmbH in der Folge am 7.2.1996 abgeschlossen, wobei vertraglich vereinbart wurde, dass das Mietverhältnis mit Februar 1996 beginnt. Als Zweck

wurde ebenso die spätere bauliche Erweiterung des Firmenareals und zu Lagerzwecken und ein Bestandszins von S 360.000,- jährlich angegeben.

### Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer. Einheitlich und gesondert festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (§ 188 Abs. 1 BAO).

Im berufungsgegenständlichen Verfahren steht in Streit, ob die Vermietungstätigkeit der Bw. als Hausgemeinschaft als fremdüblich zu beurteilen ist.

Bei solchen Sachverhalten, bei denen in irgendeiner Form eine Personenidentität gegeben ist, sind nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die Kriterien, die für Verträge von nahen Angehörigen entwickelt wurden, anzuwenden und unter diesen Gesichtspunkten zu prüfen.

Aufgrund dieser unbestrittenen Tatsache, dass Personenidentität vorliegt, ist eine Prüfung nach den Kriterien, die für die sogenannte Angehörigenjudikatur gilt, vorzunehmen. Unter diesem Aspekt sind in diesem Zusammenhang die beiden Verträge zu prüfen.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zunächst die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Zum Kreis der Angehörigen zählen die in § 25 BAO genannten Personen. Nahebeziehungen können jedoch auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen, wie im gegenständlichen Verfahren, in dem das Ehepaar Bw als Hälfteeigentümer der Liegenschaft und einer der beiden "Mitunternehmer" und auch Gesellschafter-Geschäftsführer der Vertragspartner der Bw. ist.

So hat etwa der VwGH im Erkenntnis vom 24.9.2002, 99/14/0006, ausgesprochen, dass die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörige in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung.

Während in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern ein Interessengegensatz besteht, ist dieser bei nahen Angehörigen gewöhnlich auszuschließen. Um zu gewährleisten, dass durch missbräuchliche Gestaltungen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden, hat daher der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung Kriterien für die ertrag- und umsatzsteuerliche Beurteilung von so genannten "Familienverträgen" aufgestellt. Danach sind Verträge zwischen nahen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, steuerlich anzuerkennen:

wenn sie nicht nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),  
keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und  
zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären  
(Fremdvergleich).

Ausreichende Publizitätswirkung alleine, nämlich der Abschluss eines zivilrechtlich richtigen und gültigen, wie beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigter Vertrag

bedeutet nicht, dass dieser Vertrag den Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Vermietet wurde die Liegenschaft mit inhaltlich gleichlautenden Verträgen vom 2.5.1989 bzw. vom 7.2.1996 zunächst an die P.B. R.V.GmbH, danach an die R.O.GmbH. Beide Firmen waren auf der Nachbarliegenschaft angesiedelt. Die Anmietung erfolgte laut Verträgen zur späteren baulichen Erweiterung des Firmenareals und zu Lagerzwecken. Das Mietentgelt betrug S 360.000,00 netto jährlich.

Die Vermieter waren an den mietenden GesmbH's unmittelbar bzw. mittelbar zu 53,5% (PVertriebsGmbH) bzw. 75% beteiligt. Herr Dipl.Ing. R. war zum Zeitpunkt des Abschlusses der Mietverträge Geschäftsführer beider GmbHs, Frau R. Geschäftsführerin der PVertriebsGmbH. Weitere Gesellschafter der GmbHs waren Familienangehörige.

Durch diese Personenidentität (Miteigentümer und Gesellschafter der GmbH) gelten die gleichen Grundsätze wie bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Im Hinblick auf die Beteiligung der Bw. und Vermieter an den mietenden GmbHs sind die Mietverträge somit wie folgt auf deren Fremdüblichkeit zu prüfen.

Die Liegenschaft wies zum Zeitpunkt des Abschlusses der Mietverträge keine Widmung auf, die dem Vertragszweck entsprochen hätte. Die Mietverträge beinhalten keine Vereinbarungen über eine Verpflichtung der Vermieter, dass und bis wann eine dem Mietzweck entsprechende Umwidmung zu veranlassen ist.

In der Berufungsergänzung vom 23.3.2001 wird ausgeführt, die Vermieter hätten bewusst akzeptiert, dass die vereinbarten Mieteinnahmen (Vertrag 1) einstweilen noch nicht die endgültig angestrebte Höhe erreichen, da zum einen der unmittelbare Bedarf des Mieters noch nicht gegeben war, zum anderen auch die Vermietung in Erfüllung eben dieses Bedarfs noch gar nicht möglich wäre, da erst die entsprechenden Flächenwidmungen und Baugenehmigungen beantragt hätten werden müssen.

Hinsichtlich des Erstmieters PVertriebsGmbH wurde 1994 das Ausgleichsverfahren eröffnet. Betreffend die Suche eines Folgemieters führt die Berufungsergänzung aus, dass es sich zunächst herausgestellt habe, dass ein fremder Dritter nicht in ganz kurzer Zeit ein Grundstück anmieten wird, das noch über keine Baugenehmigung etc verfügt und die entsprechenden infrastrukturellen Gegebenheiten erst ausführlich zu prüfen waren.

In diesem Zeitpunkt sei es von Vorteil gewesen, dass die R.O.GmbH einer erfolgreichen Expansion entgegen sah und daher das vermietete Grundstück benötigte und anmietete. Auch hier sei die - nunmehr in Kürze durchzuführende - bauliche Umgestaltung nach Einholung der entsprechenden Genehmigungen vorausgesetzt gewesen.

Der Zweitmieter R.O.GmbH musste jedoch 1998 den Konkurs anmelden. Die

Berufungsergänzung vom 23.3.2001 führt aus, die Bw. sei daher im Jahr 1998 vor der Situation gestanden, sowohl die PVertriebsGmbH als auch die R.O.GmbH verloren zu haben. Eine Vermietung an einen Dritten sei aus den dargestellten Gründen nicht umsetzbar gewesen.

Mit diesen Ausführungen zeigen die Bw. selbst schon die nicht gegebene Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse auf, wenn darauf verwiesen wird, dass ein unmittelbarer Bedarf des Mieters (PVertriebsGmbH) nicht gegeben war und der Bedarf gar nicht erfüllbar war (erst im fünften Jahr der Vermietung wurden erstmalig Maßnahmen zu Erlangung einer Baugenehmigung gesetzt) und war eine Vermietung an Dritte (nach Ausgleich der PVertriebsGmbH) nicht umsetzbar. Dazu ist weiters festzustellen, dass es unter Fremden keineswegs üblich ist, dass Miet- oder Pachtzahlungen weiterhin geleistet werden, wenn ungewiss ist, ob jemals der betriebliche Zweck aus dem Mietverhältnis (Genehmigung des Bauansuchens) erreicht werden kann.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass lt. Flächenwidmungsplan (Bescheid) vom 27.8.1991, somit ab Herbst 1991, die Zu- und Abfahrt am westlichen Gebäudeteil des Firmengeländes R.O.GmbH verboten wurde, und ein Gebäudeteil des Betriebes in einer Länge von 38 Metern abgerissen werden sollte. Auch mussten 12 Parkplätze ins öffentliche Gut verlegt werden. Die Durchführung dieses Flächenwidmungsplanes bedeutete lt. Schreiben an den Bürgermeister eine wirtschaftliche Gefährdung des Betriebes. Eine Änderung der Bauklasse betreffend die vermietete Liegenschaft erfolgte in diesem Zusammenhang ebenso nicht.

Zwar wurden 1994 weitere Maßnahmen zur Erlangung einer Baugenehmigung mit neuerlichem Antrag auf Baugenehmigung durch den neuen Mieter, die R.O.GmbH, gesetzt. Wenn jedoch ausgeführt wird, dass nach Konkurs der R.O.GmbH eine Fremdvermietung nicht umsetzbar war, erweist sich der neue Mietvertrag aus 1996 mit der R.O.GmbH unter Verweis auf obige Ausführungen als jedenfalls nicht fremdüblich. Darüber hinaus hat die O.D. in den Jahren vor Abschluss des Mietvertrages erhebliche Verluste erwirtschaftet (S°16.513.299,-, 1988 bis 1990, 1993, 1994, der 1995 erzielte Gewinn von S 6.396.903,- resultiert im wesentlichen aus Anlagenverkäufen). Die von der Bw. eingewendete bevorstehende erfolgreiche Expansion ist daher nicht nachvollziehbar und erfolgte auch im Jahre 1998 die Konkurseröffnung. In Ansehung der wirtschaftlichen Situation des Mieters ist die Anmietung eines Grundstückes, dessen Nutzbarkeit nicht absehbar ist, umso weniger fremdüblich. Aufgrund der mangelnden Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse sind diese daher steuerlich nicht anzuerkennen und ist daher eine Vermietungstätigkeit mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen.

In der Berufung wird hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse eingewandt, es müsse in die Überlegung einbezogen werden, ob ein fremder Dritter auf dem Nachbargrundstück schon länger betrieblich tätig war und aufgrund von Expansionsplänen die Notwendigkeit der Nutzung eines weiteren Grundstückes vorhersehbar war. Wenn daher rein sachliche Gründe (die sachliche Nahebeziehung zum Nachbargrundstück), die nichts mit dem Gesellschaftsverhältnis zu tun haben, den Abschluss des Mietvertrages mit einem bestimmten Mieter nahe gelegt haben, spricht dies selbstverständlich nicht gegen die Fremdüblichkeit des Vertrages.

Dieses Vorbringen scheint zwar sachlich gerechtfertigt, doch bleibt unbeachtet, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch ein fremder Dritter, trotz sachlicher Nahebeziehung zu einem Nachbargrundstück und Expansionsplänen einen Mietvertrag über ein mangels entsprechender Widmung und Baugenehmigung nicht nutzbares Grundstück, zumal in einer wirtschaftlich angespannten Situation, nicht abgeschlossen hätte. Im Hinblick auf die in der Berufungsergänzung vom 23.3.2001 getätigten Ausführungen, wonach ein Fremder Dritter (eingeschränkt durch das nunmehrige Vorbringen hinsichtlich der sachlichen Nahebeziehung) einen Mietvertrag nicht abgeschlossen hätte, hätte sich auch für einen Fremden Dritten mit Nahebeziehung zum Mietobjekt auch eine eventuelle Notwendigkeit zum Mietvertragsabschluss zur "Sicherung" des Grundstückes für die angestrebten Nutzungszwecke und ein Inkaufnehmen eines jährlichen Mietaufwandes in Höhe von S 360.000,- über einen unbestimmten Zeitraum nicht ergeben. Jedenfalls wären auch unter diesem Gesichtspunkt die abgeschlossenen Mietverträge insoweit nicht fremdüblich, als keine vertraglichen Verpflichtungen der Mieter, insbesondere Fristen, zur Nutzbarmachung des Mietobjektes vereinbart wurden und eine tatsächliche Nutzbarmachung nicht absehbar war. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates war für den Abschluss der Mietverträge – hinsichtlich dem seit 1989 laufenden Mietvertrag und v.a. dem neu abgeschlossenen Mietvertrag 1996 – die gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung maßgeblich, und sollte den Vermietern u.a. nur eine steuerliche Verwertungsmöglichkeit der Finanzierungsaufwendungen verschaffen.

Weiters enthält die Berufung Ausführungen zur wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit der Vermietung aus Vermietersicht, die im Hinblick auf obige Ausführungen für die Frage der Fremdüblichkeit der gegenständlichen Mietverträge unwesentlich sind.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände kommt der Unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht, dass bereits ab dem Jahr 1992 kein fremdübliches Mietverhältnis vorliegt und folglich die Miteigentumsgemeinschaft nicht anzuerkennen ist.

ad Liebhaberei)

Sachverhalt: Streitgegenstand bildet weiters die Frage, ob die Vermietungstätigkeit ab 1992 eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei im Sinne des Gesetzes darstellt, ob die beiden als nicht fremdüblich zu beurteilen Mietverträge zwischen der Bw. und der PVertriebsGmbH (1989 bis 1995) bzw. R.O.GmbH als unerwartete Umstände im Rahmen der Kriterienprüfung zu berücksichtigen sind.

Einkommen ist gemäß § 2 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Nach § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

Einkünfte im Sinne des Abs. 3 sind zufolge des Abs. 4 der Gesetzesstelle bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb der Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in den zitierten Bestimmungen ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei (Voluptuar) gegeben. Die damit verbundenen Verluste (bzw. Verlustanteile) sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert (vgl. VwGH vom 3.7.1996, ZI. 93/13/0171).

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung (vgl. VwGH vom 24.4.2002, 96/13/0191).

In Konkretisierung dieser Gesetzesbestimmungen wurden seit 1990 zwei Liebhabereiverordnungen erlassen (Verordnung BGBI 1990/322 und Verordnung BGBI 1993/33). Die Wirksamkeit der LiebhabereiVO I bezieht sich im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992, im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auf Tatbestände ab 23. Juni 1990 bis 31. Dezember 1992. Die LiebhabereiVO II ist mit 1.1.1993 in Kraft getreten und daher auf Veranlagungsjahre ab 1993 anzuwenden; Die LiebhabereiVO II wurde wiederum durch die Verordnung vom 28.11.1997, BGB. II 1997/358, in einigen Punkten geändert, wobei auch die Möglichkeit eingeräumt wurde, auf die rückwirkende Anwendung der Verordnungsänderung zu optieren; diese Option kann pro

Beurteilungseinheit abgegeben werden und bezieht sich auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle, soweit sie in den Anwendungsbereich der LiebhabereiVO II fallen. Im übrigen ist für Veranlagungszeiträume vor 1990 noch auf Grundlage der Rechtslage vor Ergehen der LiebhabereiVO I zu beurteilen (vgl. VwGH vom 5.6.2003, ZI. 99/15/0129).

Die Bw. vermietete ein noch landwirtschaftlich gewidmetes Grundstück zuerst an die PVertriebsGmbH, später an die R.O.GmbH ab dem Zeitpunkt des Ankaufes im Jahr 1988 (ab Beginn 1989) bis zum Verkauf im Jahr 1998, somit während eines abgeschlossenen Zeitraumes von 10 Jahren. Dabei wurden laut den eingereichten Erklärungen nachstehende Verluste in Schillingen erzielt: (1988 - 438.000,-, 1989 + 88.521,-, 1990 - 280.480,-, 1991 - 275.405,-), 1992 - 415.245,-, 1993 - 318.084,-, 1994 - 362.126,-, 1995 - 323.824,-, 1996 - 247.058,-, 1997 - +10.604,- und 1998 - 226.108,-. Der Gesamtverlust aus der gegenständlichen Vermietungstätigkeit erreichte insgesamt eine Höhe von (ATS°-2.787.202), in den streitgegenständlichen Jahren 1992 bis 1998 ATS - 1.881.838,-.

Zur rechtlichen Beurteilung dieser Frage sind nach den zuvor erfolgten Ausführungen für das Streitjahr 1989 die LiebhabereiVO I und II nicht anzuwenden, die rechtliche Beurteilung hat vielmehr noch auf Grundlage der Rechtslage vor Ergehen der LiebhabereiVO I zu erfolgen. Für die Streitjahre 1990 bis 1992 ist als Rechtsgrundlage die LiebhabereiVO I heranzuziehen. Die Streitjahre 1993 bis 1998 fallen letztlich in den Anwendungsbereich der LiebhabereiVO II.

Nach § 6 LiebhabereiVO II (BGBl 1993/33) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Somit ist auf die gegenständliche Betätigung die LVO idF BGBl. Nr. 33/1993 idF BGB. II 1997/358 anzuwenden, welche in ihren wesentlichen Bestimmungen wie folgt lautet:

"§ 1 (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit

ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.

§ 2. (1) Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die

Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,

2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,

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

4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,

5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,

6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (z.B. Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.“

Unter Berücksichtigung, dass die Bw. die Tätigkeit im Jahre 1998 beendete (Verkauf der Liegenschaft), steht für die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle ein sogenannter abgeschlossener Betätigungszeitraum zur Verfügung. D.h. es sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes zur Beurteilung heranzuziehen, und wurden im vorliegenden Fall jährlich überwiegend Verluste und insgesamt ein Gesamtverlust erzielt.

Unter Heranziehung der Kriterienprüfung ist festzustellen, dass die Tätigkeit in einer Art betrieben wurde, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten ließ. Der Ankauf der Liegenschaft erfolgte unter Heranziehung einer vollständigen Fremdfinanzierung, welches hohe Fremdkapitalzinsen bedeutete und daher zu Verlusten führte. Die laufend erwirtschafteten Verluste der Tätigkeit von Beginn an zeigen somit Verluste, die durch hohe Fremdfinanzierung verursacht wurde. Die Umsatzhöhe im gesamten Streitzeitraum wurde nicht gesteigert.

Zur Preisgestaltung der Miet- bzw. Pachthöhe wird in den Berufungen ausgeführt, dass mit den Genehmigungen zur Betriebserweiterung ab dem Jahr 1994 mit einem höheren Mietzins von S 650.000,- zu rechnen gewesen wäre und dies damit bereits im Jahre 1998 zu einem Totalgewinn geführt hätte. Unter Verweis auf die obigen Ausführungen betreffend

fremdübliche Verträge ist dazu festzustellen, dass die Mietverträge unbefristet abgeschlossen und der Bestandzins mit jährlich S 360.000,- „ohne weitere Erhöhung im Falle einer Baugenehmigung vereinbart“ wurden, somit wurde eine erhöhte Mietenzahlung im Falle der Genehmigung nicht aufgenommen. Mit einer Erhöhung auf S 650.000,-, wie der Bw. in der Berufung einwendet, konnte somit weder in Hinblick auf den neuen Flächenwidmungsplan noch auf Basis eines Antrages auf Baugenehmigung im Jahre 1994 tatsächlich gerechnet werden.

Zum vorliegenden Sachverhalt ist ergänzend festzuhalten, dass bei der Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen sind. Ergibt sich auf Grund der Kriterienprüfung, dass eine Betätigung in einer Art betrieben wird, die von vornherein auf Dauer gesehen keinen Gesamtgewinn erwarten lässt, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. Treten durch unerwartete Umstände (z.B. unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit des Mieters, und dgl.) unvorhergesehene Verluste auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; 3.7.1996, 92/13/0139).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist somit zu prüfen, ob auf Basis der Mietvereinbarungen für den abgeschlossenen Zeitraum 1989 bis 1998 (1989 bis 1991 anerkannte Anlaufverluste) insgesamt eine positive Einkunftsquelle möglich war. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Bw. ab 1994 auf Grund des Ausgleiches der PVertriebsGmbH (mit Ausnahme 1997) keine Mieteinnahmen erzielte, da die Mietzahlungen eingestellt wurden. Damit wurden trotz sinkenden Zinszahlungen in den Jahren ab 1994 keine Mieterträge erzielt. Die Vermietungsergebnisse im Zeitraum 1992 bis 1998 stellen sich wie folgt dar:

|      | Einnahmen | Fremdfinanzierung | Verluste    |
|------|-----------|-------------------|-------------|
| 1988 | 0,00      | 438.000,-         | -438.000,-  |
| 1989 | 396.000,- | 307.479,-         | 88.521,-    |
| 1990 | 396.000,- | 644.510,20        | -280.480,-  |
| 1991 | 396.000,- | 639.494,38        | -275.405,-  |
| 1992 | 396.000,- | 775.245,-         | -415.245,-  |
| 1993 | 396.000,- | 678.085,38        | -318.085,38 |
| 1994 | 0,00      | 362.123,35        | -362.123,-  |
| 1995 | 0,00      | 323.824,10        | -323.824,-  |

|       |           |            |              |
|-------|-----------|------------|--------------|
| 1996  | 0,00      | 247.058,-  | -247.058,-   |
| 1997  | 204.000,- | 193.395,82 | +10.604,-    |
| 1998  | 0,00      | 226.107,60 | -226.108,-   |
| Summe |           |            | -2.787.202,- |

Im vorliegenden Berufungsfall ist somit festzustellen, dass sich auch im Falle der Berücksichtigung von regelmäßigen Einnahmen in Höhe von jährlich  $S^o 360.000,-$  (netto) im Zeitraum 1994 bis 1998 immer noch ein Gesamtverlust in Höhe von  $S -1.011.202,-$  ergibt. Das Ausmaß und Entwicklung der Verluste im Verhältnis zu den Gewinnen zeigt, dass die Ursachen der Verluste im Verhältnis zu Vergleichsbetrieben in der Heranziehung der Fremdfinanzierung begründet ist. Die Tätigkeit wurde somit in einer Art betrieben, die nur im Falle einer Steigerung der Einnahmen im Ausmaß von  $S 650.000,-$  im Jahre 1998 zu einem Gesamtgewinn geführt hätte ( $S +583.798,-$ ), welche jedoch lt. Mietvertrag nicht vorgesehen war. Die Tätigkeit ist daher im Streitzeitraum 1992 bis 1998 als Liebhaberei im ertragsteuerlichen Sinne zu beurteilen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. November 2009