



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Grundstücksgemeinschaft "AL und Mitbesitzer", bestehend aus Frau TL, Herrn AL und Frau Mag. BR, Vermietung und Verpachtung, XY, P-Gasse 14, vom 29. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. Mai 2002 betreffend **einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO** für das Jahr **2000** entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird – ebenso wie die für das Streitjahr ergangene Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2003 - gemäß § 289 Abs. 1 BAO *aufgehoben* und die Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz *zurückverwiesen*.

### Entscheidungsgründe

(1) Das im Jahre 1893 errichtete Mietobjekt (ein Zinswohnhaus in der P-Gasse 14 in G) wurde im Jahr 1974 zu jeweils einem Drittel (schlichtes Miteigentum) von Frau AD, Frau IH und Herrn HL, welche zum damaligen Zeitpunkt Wohnungsmieter im gegenständlichen Objekt waren, "*zur Sicherung der Mietwohnungen*" erworben (s. Schreiben der genannten Personen an die übrigen Mieter vom 25. März 1974).

Am 13. März 1978 wurde der Drittelanteil der Frau IH schenkungsweise an die nunmehrige Miteigentümerin Frau TL übertragen, am 11. April 1994 erfolgte die Schenkung des Herrn HL gehörigen Drittelanteiles an den nunmehrigen Miteigentümer (und vormaligen Mieter) AL (s. Berufungsschrift S. 2). Mit Schenkungsvertrag vom 9. April 1999 hat schließlich Frau AD ihren Drittelanteil an ihre Enkelin, Frau Mag. BR, übertragen.

Als zustellungsbevollmächtigter Hausverwalter des gegenständlichen Mietwohnhauses tritt gegenüber dem Finanzamt der frühere Miteigentümer und nunmehrige Mieter HL auf.

Bis zum Jahre 1999 verfügte das Mietobjekt P-Gasse 14 über elf Wohneinheiten. Im Jahre 1999 begann ein umfangreicher Dachbodenausbau zum Zwecke der Vergrößerung der darunter liegenden – von der Miteigentümerin Mag. BR und ihrem Ehegatten bewohnten – Wohnung Top-Nummer 8. Die Wohnungsvergrößerung erfolgte mittels Deckendurchbruch und anschließender Verbindung der beiden Wohneinheiten mit einer Holzstiege. Für die neu errichtete Wohneinheit wurde seitens der Hausverwaltung die Top-Nummer 12 vergeben. Mieter dieser neuen – mit Top-Nummer 8 verbundenen - Wohneinheit ist Herr Mag. WR, der Ehegatte der Miteigentümerin Mag. BR. (s. Niederschrift über die Nachschau des Finanzamtes vom 23. November 2000; diese Nachschau wurde anlässlich der Erklärungslegung 1999 zwecks Klärung einiger im Zusammenhang mit der angeführten Dachbodensanierung bestehender Fragen – insbesondere hinsichtlich der wirtschaftlichen Zuordnung der damit verbundenen Darlehen sowie der Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges der entsprechenden Aufwendungen - durchgeführt).

(2) Infolge der im Zuge der vorgenannten Nachschau getroffenen Sachverhaltsfeststellungen hat das Finanzamt die mit der Dachbodensanierung zusammenhängenden Vorsteuern mit Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2001 – betreffend (die hier nicht gegenständliche) Umsatzsteuer 1999 – als der privaten Lebensführung zugehörend qualifiziert und sohin nicht zum Abzug zugelassen (gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde zwar aus anderen Gründen ein Vorlageantrag eingebracht, die rechtliche Beurteilung des Finanzamtes in puncto Nichtabzugsfähigkeit der mit dem Dachbodenausbau verbundenen Vorsteuerbeträge wurde seitens der Bw. jedoch anerkannt; siehe Vorlageantrag vom 6. September 2001 sowie daraufhin ergangene zweite Berufungsvorentscheidung vom 7. März 2002).

Im Rahmen der Nachschau wurden des Weiteren an Hand der abverlangten Jahresmietzinslisten sowie unter Mitwirkung des Hausverwalters für nachstehend angeführte Wohnungen folgende (im Jahr 2000 tatsächlich zur Vorschreibung gelangten) Netto-Quadratmetermietzinse erhoben:

<b>Top Nr.</b>	<b>Nutzfläche in m2</b>	<b>Mieter</b>	<b>Mietzins netto/m<sup>2</sup> (in ATS)</b>
1	74,93	AL	5,02
2	76,05	P	14,94
3	41,42	B	5,49
4	77,73	AD	5,42
5	91,28	H	5,-
6	41,80	Dr	5,44

7	122,41	HL (Hausverwalter)	3,88
8	92,05	Cr / R	4,81
9	41,80	Rw	5,44
10	43	T	34,09
11	51	M	29,41
12	80	WR	65,-

Festgehalten wurde überdies, dass die Wohneinheiten Top-Nr. 2 sowie 10 bis 12 dem Kategoriemietzins A (ab 1. Dezember 1994: ATS 32,80/m<sup>2</sup> bzw. ab 1. Mai 1998: ATS 34,50/m<sup>2</sup>) und die übrigen Wohnungen dem Kategoriemietzins B (ab 1. Dezember 1994: ATS 24,60/m<sup>2</sup> bzw. ab 1. Mai 1998: ATS 25,90/m<sup>2</sup>) zuzurechnen seien.

Aus vorstehender Übersicht geht hervor, dass die Wohnungen Top-Nr. 1, 8 und 12 (die beiden Letztgenannten sind miteinander verbunden und bilden de facto *eine* Wohneinheit) von Miteigentümern bewohnt werden. Die Einheit Top-Nr. 7 wird vom früheren Miteigentümer und nunmehrigen Hausverwalter HL, Top-Nr. 4 von der vormaligen Miteigentümerin AD bewohnt. In der Niederschrift des abgabenbehördlichen Erhebungsorganes vom 23. November 2000 wurde in der Auflistung der einzelnen Wohnungen bzw. der jeweiligen Mietzinse bei der Top-Nr. 5 dem Namen des Mieters der Name "L-H" (in Klammer gesetzt) beigefügt.

(3) Für das berufsgegenständliche Jahr 2000 erklärte die bw. Grundstücksgemeinschaft aus der Vermietung des in Rede stehenden Mietobjektes in der P-Gasse 14 in G einen Verlust iHv. ATS -22.864,-.

(4) Davon abweichend stellte das Finanzamt gemäß § 188 BAO die Einkünfte mit angefochtenem Bescheid insgesamt mit ATS +22.221,- fest. In der gesonderten Begründung wurde dazu (lediglich) ausgeführt, dass Verluste, die durch Verzicht auf die gesetzlichen Möglichkeiten der Mietzinsfestsetzung entstehen, steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten. Auf Grund des Verzichtes auf Weiterverrechnung der innerhalb der Kategorien laufend angefallenen Mieterhöhungen sei hinsichtlich der Wohnungen Top-Nr. 1, Top 3 bis 9 sowie Top-Nr. 12 Liebhaberei zu unterstellen.

(5) Mit Berufungsschriftsatz vom 29. Mai 2002 wurde zunächst gerügt, dass trotz wesentlicher Abweichung von den erklärten Einkünften den Bw. keine Gelegenheit zur vorherigen Stellungnahme geboten bzw. die *"Ergebnisberechnung durch das Finanzamt"* nicht mitgeteilt und auch nicht nachvollziehbar dargestellt worden sei. Die Berufung richte sich gegen die abgabenbehördliche Annahme, dass hinsichtlich der Vermietung der Wohnungen Top-Nr. 1, 3 bis 9 und 12 Liebhaberei zu unterstellen sei. Zudem sei die Wohnung Top-Nr. 12 in der

Erklärung des Jahres 2000 – im Sinne der in der Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 1999 geäußerten Rechtsauffassung des Finanzamtes – ohnehin nicht mehr als vermietete Wohnung behandelt worden. Es werde daher beantragt, die Einkunftsermittlung des Finanzamtes – ua. auch nach Wohnungen gegliedert - nachvollziehbar darzustellen. Das Finanzamt beurteile offenbar jede Wohnung als eigene Einkunftsquelle.

(6) Daraufhin übermittelte die Abgabenbehörde erster Instanz der bw. Personengemeinschaft eine "gesonderte Bescheidbegründung", in welcher wiederum (lapidar) auf die Bescheidbegründung vom 3. Mai 2002 verwiesen wurde. Zudem wurde darin (lediglich) ausgeführt:

*"Weiters werden die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung iHv. ATS 22.221,- sowie die Ermittlung der Einnahmen nach Wohnungen und die nunmehr hiezu berichtigte Aufstellung in der Beilage 1 detailliert dargestellt."* In der genannten Beilage werden den aus den

Wohnungen Top-Nr. 2, 10 und 11 resultierenden Einnahmen von insgesamt ATS 86.218,40

*"Werbungskosten ohne Privatanteil"* (Sanierung, Zinsenbelastung aus Hypothek) iHv.

ATS 20.669,- bzw. *"Werbungskosten mit Privatanteil"* iHv. ATS 38.357,- sowie eine AfA von ATS 5.332,- gegenübergestellt. Der Privatanteil wurde mit 79,96% (Gesamtfläche: 833,47 m<sup>2</sup>;

Fläche Top-Nr. 2, 10 und 11: 170,05 m<sup>2</sup>) ermittelt. Zudem erfolgte eine weitere - berichtigte

- Darstellung nach Wohnungen mit Gesamteinnahmen von ATS 80.552,50. Bezüglich der Be-

richtigung heißt es: *"Diese erfolgte unter Ansatz der bisher irrtümlich nicht berücksichtigten Ausgleichszahlungen und unter Ansatz der richtigen Heizungskosten für Top-Nr. 2."*

(7) In der Berufungsergänzung vom 24. September 2002 wird seitens der Grundstücksgemeinschaft wie folgt ausgeführt:

Das Mietwohngrundstück stehe seit dem 1974 erfolgten Kauf im schlichten Miteigentum dreier Miteigentümer. Da es keine qualifizierten Nutzungsrechte gebe, sei das Vorliegen einer allfälligen Liebhaberei nach § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993 (im weiteren: LVO) – und zwar bezüglich des gesamten (eine organisatorische Einheit bildenden) Objektes – zu beurteilen. Bereits im Jahr 1974 sei für die (damaligen) Erwerber erkennbar gewesen, dass in absehbarer Zeit Großreparaturen anfallen würden. Da vom Verkäufer keine Mietzinsreserve übergeben worden sei, habe man zum Zwecke der Finanzierung der erforderlichen Reparaturen mit sämtlichen Mietern freiwillige Vereinbarungen über eine Erhöhung der damaligen gesetzlichen Mietzinse auf das Vierfache getroffen. In den Jahren 1978, 1981 und 1982 seien weitere – freiwillige – Mietzinserhöhungen vereinbart worden. Die (damaligen) Käufer seien zum Zeitpunkt des Erwerbes bereits langjährige Mieter im Objekt gewesen und seien deren Mietverhältnisse fortgesetzt worden. Individuelle Mieterhöhungen seien nur insoweit vorgenommen worden, als einzelne Wohnungen auf Kosten der Vermietungsgemeinschaft saniert bzw. adaptiert wurden (Top-Nr. 2, 10 und 11). Weiters werde darauf hingewiesen, dass die Wohnungen Top-Nr. 4 und 6 im Lauf des Jahres 2002 nach Adaptierung zu marktüblichen

Bedingungen (rund € 5,-/m<sup>2</sup>) vermietet werden konnten. Die Verluste der letzten Jahre seien (lediglich) durch Verteilung der Kosten für Instandhaltungs- und Verbesserungsarbeiten bzw. Großreparaturen ("Sonderabschreibungen") entstanden. Zudem würden sich die Einkünfte ab dem Jahre 2002 auf Grund der erwähnten höheren Mietzinse bedeutend erhöhen. Zum Teil hätten in der Vergangenheit als Sonderabschreibungen berücksichtigte Investitionen bereits zu entsprechenden "Einnahmenerhöhungen" geführt. Beim gegenständlichen Mietobjekt handle es sich um eine organisatorische Einheit sowie um eine Einkunftsquelle iSd. § 1 Abs. 1 LVO. Zusätzlich werde folgende Änderung des erklärten Ergebnisses begehrt: Im Zuge der Berufungsbearbeitung sei festgestellt worden, dass die Gebäude-AfA (vom Einheitswert) für die Miteigentümer TL und AL zu ändern wäre (hinsichtlich der Erstgenannten:

Schenkungsvertrag vom 13. März 1978, Einheitswert zum 1. Jänner 1978 = ATS 337.000,-, davon ein Drittel = ATS 112.567,-, AfA sohin ATS 1.688,- ; hinsichtlich des Zweitgenannten: Schenkungsvertrag vom 26. April 1994, Einheitswert zum 1. Jänner 1994 = ATS 414.000,-, ein Drittel = ATS 138.000,-, AfA sohin ATS 2.070,-).

(8) In der abweislichen Berufungsvorentscheidung vom 15. Juli 2003 wurden zunächst die für die einzelnen Wohneinheiten jeweils im Streitjahr zur Vorschreibung gelangten Nettomietzinse (je m<sup>2</sup>) und die jeweilige Zuordnung der Wohneinheiten zu den Kategorien A bzw. B (siehe bereits oben) aufgelistet. Auf Grund der Divergenzen zwischen den möglichen Kategoriemietzinse und den tatsächlich vorgeschriebenen Mietzinse sei das Finanzamt davon ausgegangen, dass keine ordnungsgemäße Bewirtschaftung der Liegenschaft vorliege. Daher sei hinsichtlich der Wohnungen Top-Nr. 1, 3 bis 9 und 12 Liebhaberei zu unterstellen (s. Begründung des Erstbescheides). Nach der Rechtsprechung des VwGH sei grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bilde oder nicht. Eine getrennte Betrachtungsweise setze voraus, dass die Objekte entweder an verschiedene Personen vermietet werden oder dass auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige, wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen. Dies sei im hier zur Beurteilung stehenden Sachverhalt der Fall. Die Wohnung Top-Nr. 8/12 werde von einer Miteigentümerin und deren Ehegatten genutzt. Hierbei sei zu beachten, ob ein fremdübliches Nutzungsentgelt vereinbart ist. Auf Grund der voneinander unabhängigen, wirtschaftlich abgrenzbaren Nutzungsvereinbarungen der einzelnen Wohneinheiten sei eine getrennte Betrachtung geboten. Das Vorliegen von Liebhaberei sei für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Sind die Rechte der Miteigentümer so gestaltet, dass sich daraus eine konkrete wirtschaftliche Zuordnung einzelner Wohneinheiten zu den Miteigentümern ergibt, so führe dies zur Annahme einer Betätigung iSd. § 1 Abs. 2 LVO. Es sei evident, dass sich die Wohnung Top-Nr. 8/12 für eine private Nutzung eigne. Für die Annahme eines qualifizierten

Nutzungsrechtes spreche, dass der Miteigentümer die ihm zugewiesene Wohneinheit auf seine Kosten in jede Richtung umfassend baulich verändern könne. Auf Grund der dargestellten Divergenzen sowie der Fremdunüblichkeit hinsichtlich der Wohneinheit Top-Nr. 8/12 sei somit – bis zur Änderung der Bewirtschaftung - von Liebhaberei iSd. § 1 Abs. 2 LVO auszugehen. Eine Änderung der Bewirtschaftung liege vor, wenn die gesetzlichen Möglichkeiten zur Mietzinsfestsetzung ausgenützt werden und die Nutzungsvereinbarungen zwischen Miteigentumsgemeinschaft und Miteigentümern unter fremdüblichen Bedingungen vereinbart werden. Eine Änderung der steuerlichen Beurteilung sei ab jenem Veranlagungszeitraum anzunehmen, ab dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch erkennbare Maßnahmen dokumentiert werde, und führe nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neuerlich zu beurteilen wären.

(9) Im Vorlageantrag wurde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt:

Die Bescheidbegründung befasse sich überwiegend mit der Wohnung Top-Nr. 8/12. Hiezu werde auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 7. August 2001 betreffend Umsatzsteuer 1999 verwiesen, wonach die im Jahr 1999 neu entstandene Top-Nr. 12 steuerlich keine Einkunftsquelle darstelle, da die Errichtung nicht durch die Miteigentümergeinschaft, sondern durch die Inhaber der darunter liegenden Wohnung Top-Nr. 8 (Ehepaar Mag. R) erfolgt sei. Mieterin der Top-Nr. 8 sei laut ungekündigtem Mietvertrag vom 21. August 1992 Frau SC. Seit 1994 bewohne die nunmehrige Miteigentümerin Mag. BR (Schwester der Mieterin) diese Wohnung. Daher müsste die Wohnung Top Nr. 12 bei der Betrachtung wirtschaftlich abgrenzbarer Nutzungsvereinbarungen bzw. qualifizierter Nutzungsrechte unberücksichtigt bleiben.

Des Weiteren seien die mit der Berufung beantragten AfA-Berichtigungen in der Berufungsvorentscheidung weder berücksichtigt noch in der Begründung erwähnt worden.

Für die Beurteilung des Mietobjektes als organisatorische Einheit würden lediglich die Top-Nr. 1 bis 11 verbleiben. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes lägen keine voneinander unabhängigen, wirtschaftlich abgrenzbaren Nutzungsvereinbarungen vor. Die Wohneinheiten würden von elf verschiedenen Mietern bzw. Untermietern genutzt, wovon zwei Mieter und eine Untermieterin gleichzeitig Miteigentümer seien. Bei Abschluss der Mietverträge seien keine Unterscheidungen zwischen fremd vermieteten Wohnungen einerseits und innerhalb des Familienkreises vermieteten Wohnungen (Sohn bzw. Enkelkind) andererseits getroffen worden. Nur bei von der Miteigentümergeinschaft durchgeführten und finanzierten Wohnungsverbesserungen (Top- Nr. 2, 10 und 11; ab 2002 auch Top-Nr. 4 und 6) gelange ein vergleichsweise höherer Mietzins zur Vorschreibung. Mit den Miteigentumsanteilen seien

nicht einzelne Wohnungen verbunden, die Ergebnisverteilung richte sich grundsätzlich nach dem Verhältnis der Miteigentumsanteile.

Durch das Auslaufen der Zehntelabsetzungen im Jahr 2000 – in Verbindung mit den in den Jahren 1978, 1981 und 1982 freiwillig vereinbarten Mieterhöhungen - würden sich bereits ab dem Jahr 2001 entsprechende Überschüsse (gemeint wohl: *Einnahmenüberschüsse*) ergeben. Diese seien somit nicht auf eine Änderung der Bewirtschaftungsart zurückzuführen, sondern auf die Ausnützung der Möglichkeit, durch die Renovierung frei werdender Wohnungen höhere Mieteinnahmen zu erzielen.

(10) Seit dem Jahre 1988 hat die Grundstücksgemeinschaft aus der Vermietung sämtlicher im Zinswohnhaus befindlicher Wohneinheiten (Top-Nr. 1 bis 11) Einkünfte in folgender Höhe erklärt:

<b>Jahr</b>	<b>erklärte Einkünfte (in ATS)</b>
1988:	- 113.865,-
1989:	- 47.497,-
1990:	- 51.051,-
1991:	- 59.314,-
1992:	+ 7.957,-
1993:	+ 13.677,-
1994:	- 11.690,-
1995:	- 24.674,-
1996:	- 27.577,-
1997:	+ 8.976,-
1998:	+ 15.934,-
1999:	- 50.286,-
2000:	- <u>22.864,-</u>
Gesamtergebnis seit 1988 sohin:	- 362.274,-

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

Das Finanzamt ging im angefochtenen Bescheid (bzw. in der diesem folgenden Berufungsvorentscheidung) hinsichtlich einzelner von den Bw. vermieteter Wohnungen (in concreto: hinsichtlich der Top-Nr. 1, 3 bis 9, und 12) vom Vorliegen steuerlicher Liebhaberei aus und begründete dies zum Einen damit, dass die gegenständliche Liegenschaft nicht

ordnungsgemäß bewirtschaftet würde, bzw. zum Anderen mit dem Umstand, dass die Wohneinheit Top-Nr. 8/12 nicht zu fremdüblichen Bedingungen vermietet werde.

Bei der Vermietung von Gebäuden und Wohnungen ist im Sinne einer der Liebhabereiprüfung vorgelagerten "Vorprüfung" ua. zu beurteilen, ob eine Wohnung trotz Vermietung für eigene Wohnzwecke genutzt wird (VwGH vom 16. Dezember 1998, 93/13/0299), ob eine Vermietung steuerlich als Wohnversorgung naher Angehöriger in Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung anzusehen ist (vgl. VwGH vom 22. November 2001, 98/15/0057) oder ob allenfalls eine bloße Gebrauchsüberlassung zwischen Miteigentümern vorliegt (zB VwGH vom 24. Juni 1999, 96/15/0098).

Abgesehen davon, dass die Einstufung einer Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei nicht mit dem Vorliegen fremdunüblicher Vertragsgestaltungen begründet werden kann, sondern ein allfälliger Fremdvergleich grundsätzlich *vor* der Vornahme einer Liebhabereibeurteilung anzustellen ist ("Vorprüfung"), ist nun nach Auffassung des UFS im Berufungsfall hinsichtlich der Wohnungen wie folgt zu differenzieren:

*1. Vermietung an bzw. Nutzung durch Miteigentümer (Top-Nr. 1, 8 und 12):*

Die Wohnung Top-Nr. 1 wird vom Miteigentümer AL für eigene Wohnzwecke benutzt, die aus Top-Nr. 8 und 12 bestehende Wohneinheit von der Miteigentümerin BR und deren Ehegatten.

Der VwGH vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass hinsichtlich der von Miteigentümern für Wohnzwecke genutzten Gebäudeteile nicht die Vermietungsabsicht, sondern die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses im Vordergrund steht (so zB VwGH vom 9. Juli 1997, 93/13/0002; vom 24. Juni 1999, 96/15/0098; vom 27. Mai 1998, 98/13/0084; uva.). Eine Vereinbarung nach Art einer Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt genügt nämlich unter Miteigentümern anders als sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht; der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung zu begründen.

Die bloße Gebrauchsregelung stellt den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Weder die Bezeichnung des Entgeltes als Miete noch allenfalls die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung rechtfertigen die Annahme eines Bestandvertrages. Mit einer Benützungsregelung unter Miteigentümern wird kein Gebrauchsrecht eingeräumt, sondern nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht in seiner Ausübung einvernehmlich geregelt.



Von einem Miteigentümer im Rahmen einer solchen Regelung dem anderen Miteigentümer, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf ein Gemeinschaftskonto überwiesenen Betrages geleistete Zahlungen sind ertragsteuerlich nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar (vgl. zB die VwGH-Erkenntnisse vom 20. Februar 1992, 89/13/0236; vom 11. Dezember 1996, 95/13/0227 und vom 9. Juli 1997, 93/13/0002).

Besondere Umstände, aus denen zu folgern gewesen wäre, dass der von den Beschwerdeführern behauptete Rechtstitel des Bestandvertrages dem Willen der Miteigentümer im konkreten Fall mehr als die bloße Gebrauchsregelung entsprach, sind im vorliegenden Fall nach Auffassung der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht zu erkennen.

In diesem Sinne hat der VwGH zudem bereits wiederholt ausgesprochen, dass Aufwendungen für eine gemeinsame eheliche Wohnung als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung abgezogen noch im Wege abzogener Vorsteuern geltend gemacht werden können (so zB das Erkenntnis 93/13/0129 vom 13. Oktober 1993, mwN). Aufwendungen für den privat genutzten Teil eines Hauses verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegen stehenden Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil die Miteigentümer der privaten Nutzung dieses Hausteiles zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel zugrunde gelegt haben. Nichts Anderes hat für den Fall zu gelten, in dem zB ein Ehegatte als Eigentümer das als Ehwohnung benützte Objekt dem anderen Ehegatten vermietet (s. nochmals das letztzitierte Erkenntnis und die dort angeführte Vorjudikatur).

Für den hier zur Beurteilung stehenden Fall bedeutet dies nun Folgendes:

Die Wohnungen Top-Nr. 1, 8 und 12 werden unstrittig von Miteigentümern bewohnt. Die mit den genannten Wohnungen zusammenhängenden Einnahmen bzw. Aufwendungen sind nach ha. Ansicht steuerlich zur Gänze unbeachtlich: Die auf diese Wohnungen entfallenden Einnahmen unterliegen weder der Umsatzsteuer, noch können die darauf entfallenden (anteiligen) Vorsteuern abgezogen werden. Die bezüglich dieser Wohnungen vereinnahmten Beträge sind ertragsteuerlich nicht zu erfassen, die mit den genannten Objekten zusammenhängende Aufwendungen können nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. (Die genannten Wohnungen erreichen – den im Erhebungsbericht des Finanzamtes enthaltenen Unterlagen der Bw. zufolge – gemeinsam eine Fläche von 246,98 m<sup>2</sup>. Dies ergibt in Ansehung der Gesamtfläche des Miethauses von 833,47 m<sup>2</sup> einen Anteil von 29,63%. Soweit Aufwendungen bzw. Vorsteuern diesen Wohnungen nicht unmittelbar zuordenbar sind, kann dieser Prozentsatz zur aliquoten Kürzung herangezogen werden).

Im Hinblick auf die Äußerung der Bw. in ihrem ergänzendem Schreiben vom 28. August 2003, wonach "*zwei Mieter und eine Untermieterin gleichzeitig Miteigentümer*" seien, der UFS je-

doch aus der bestehenden Aktenlage lediglich zwei Miteigentümer (nämlich Frau Mag. BR und Herrn AL) als aktuelle Bewohner einzelner Objekte im gegenständlichen Mietwohnhaus entnehmen kann, wird im weiteren Verfahren seitens des Finanzamtes zu erheben sein, ob nicht auch die dritte Miteigentümerin (diese ist dem bisherigen Akteninhalt zufolge an sich in Argentinien wohnhaft) allenfalls eine der übrigen "vermieteten" Wohnungen - uU. auch nur gelegentlich - für eigene Wohnzwecke nutzt.

## *2. Vermietung an nahe Angehörige:*

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (zB *Doralt*, EStG 8. Auflage, § 2 Tz 160).

Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgebend. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder aber das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 165).

Im Entscheidungsfall ging das Finanzamt bezüglich der Wohneinheit Top-Nr. 8 und 12 von fremdunüblichen Bedingungen aus und stützte (ua.) darauf seine Auffassung vom Nichtvorliegen einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle. Obige, unter Punkt 1. getätigte Ausführungen des UFS legen jedoch klar, dass die "Vermietung" dieser Wohneinheit Top-Nr. 8 und 12 – unabhängig von der Beurteilung der Fremdüblichkeit – steuerlich ohnehin zur Gänze unbeachtlich ist.

Eine Überprüfung iSd. der vorzitierten Rechtslage (also iSd. sog. "Angehörigenjudikatur") wird im fortgesetzten Verfahren vielmehr hinsichtlich der Wohnungen Top-Nr. 4 (Vermietung an die frühere Miteigentümerin und Großmutter der Frau Mag. BR) sowie Top-Nr. 7 (Vermietung an den früheren Miteigentümer HL, den Hausverwalter und Vater eines Miteigentümers) stattzufinden haben (Einsicht in die jeweiligen Mietverträge, Fremdvergleich). Nach Ansicht des UFS stellen jedoch bereits die für die beiden genannten Wohnungen vorgeschriebenen Mietzinse starke Indizien dafür dar, dass die zugrunde liegenden Nutzungsvereinbarungen einem Fremdvergleich nicht stand halten. Dabei ist hinsichtlich der Top-Nr. 7 insbesondere zu beachten, dass im Jahr 1976 eine Wohnungsvergrößerung durch Dachausbau erfolgt ist (Nutzfläche: 122,41 m<sup>2</sup>), welche jedoch in der Folge nicht zu einer Mietzinserhöhung geführt

hat (s. dazu die entsprechenden Ausführungen im erstinstanzlichen Erhebungsbericht vom 11. Dezember 2000).

Des Weiteren wird in diesem Zusammenhang zu ermitteln sein, ob nicht noch weitere Mietverhältnisse mit nahen Angehörigen einzelner Miteigentümer bestehen. Zumindest hinsichtlich der Wohnung Top-Nr. 5 erscheint dies durchaus denkbar, findet sich doch in einigen Wohnungslisten (so etwa im Einlegeblatt zur Niederschrift vom 23. November 2000) bei dieser Wohneinheit neben dem Namen H ua. der Zusatzvermerk "L-H", was einen verwandtschaftlichen Bezug zur Miteigentümerin TL nahe legt.

### *3. Vermietung an Dritte:*

Jene Wohnungen, die nicht schon auf Grund obiger Ausführungen als steuerlich relevante Einkunftsquelle(n) ausscheiden, sind nun zweifelsohne (grundsätzlich) einer Liebhaberei-beurteilung zugänglich.

Das Finanzamt wird daher im fortgesetzten Verfahren – im Sinne obiger Darlegungen – in einem ersten Schritt festzustellen haben, welche Wohnungen letztlich einer Untersuchung im Hinblick auf das Vorliegen von Liebhaberei zu unterziehen sind (auf Grund der bisherigen Aktenlage vermutlich die Wohnungen Top-Nr. 2, 3, 6, 9, 10 und 11, allenfalls auch Top-Nr. 5). Für die weitere Vorgangsweise ist Folgendes zu beachten:

Wie die Abgabenbehörde erster Instanz bereits zutreffend ausgeführt hat, ist es durchaus möglich, einzelne in einem Mietwohnhaus gelegene Wohnungen getrennten Beurteilungen zu unterziehen, wenn die Objekte an verschiedene Personen vermietet sind oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen (so zB VwGH vom 29. Jänner 2003, 97/13/0015).

Wenn daher im Entscheidungsfall nach Auffassung des Finanzamtes getrennte Beurteilungen vorzunehmen sind, so wird zum Zwecke der Festlegung der letztlich maßgebenden Beurteilungseinheit(en) neben allfällig bestehenden mietrechtlichen Zinsbildungsbeschränkungen festzustellen sein,

-- hinsichtlich welcher Wohnungen und

-- aus welchen Gründen

die Bw. die im Rahmen dieser Beschränkungen gegebenen Möglichkeiten zur Einnahmenerzielung nicht voll ausschöpfen. In diesem Zusammenhang bleibt aus Sicht des UFS (bislang) völlig unklar, aus welchen Gründen das Finanzamt bei den Wohnungen Top-Nr. 2, 10 und 11 von einer Einkunftsquelle ausgegangen ist. Der Aktenlage zufolge liegen nämlich auch die für diese Einheiten im Jahr 2000 vereinnahmten Mietzinse unter dem ab 1. Mai 1998 geltenden Kategoriemietzins (ATS 34,50/m<sup>2</sup>). Insbesondere der für die Top-Nr. 2 vorgeschriebene

Mietzins (ATS 14,94/m<sup>2</sup>) beträgt gerade einmal 43,3% des vom Finanzamt erhobenen zulässigen Kategoriemietzinses.

Das Finanzamt hat die in Frage stehende Betätigung in der Berufungsvorentscheidung als solche iSd. § 1 Abs. 2 LVO qualifiziert. Dieser Beurteilung ist nach Auffassung des UFS – wenngleich aus weitergehenden Gründen als jenen, die das Finanzamt hierfür ins Treffen geführt hat – grundsätzlich nicht entgegen zu treten: Das gegenständliche Mietobjekt wird überwiegend von Miteigentümern bzw. diesen nahe stehenden Personen bewohnt. Von den Wohnungsnutzflächen ausgehend errechnet sich – selbst wenn die ergänzenden Ermittlungen des Finanzamtes keine weitere Nutzung durch Miteigentümer bzw. deren nahe Angehörige ergeben sollten – ein Anteil von rund 54% am gesamten Gebäude, der für Wohnzwecke der Miteigentümer bzw. deren Angehörige verwendet wird. Sollte sich herausstellen, dass auch die – wie oben dargelegt einen gewissen Nahebezug zu einer Miteigentümerin suggerierende – Wohnung Top-Nr. 5 der "Eigennutzung" zuzurechnen ist, erhöht sich dieser Anteil sogar auf 64,6%. Das Gebäude eignet sich daher insgesamt in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung (§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO) und wird tatsächlich auch zum überwiegenden Teil für Zwecke der Lebensführung genutzt. Dazu kommt, dass bereits (zumindest) zweimal einzelnen Miteigentümern über das gewöhnliche Maß hinausgehende Sondernutzungen – in Form von durch Deckendurchbrüche bzw. Dachbodenausbau herbeigeführte Wohnungsvergrößerungen - zugestanden wurden. Im Falle der Wohnung Top-Nr. 7 (bewohnt vom vormaligen Miteigentümer HL) hat dies offensichtlich nicht einmal zu einer entsprechenden Mietzinserhöhung geführt. Zudem lag die Intention des damaligen Gebäudeerwerbes dem Schreiben der damaligen Erwerber vom 25. März 1974 zufolge in der *"Sicherung der Mietwohnungen"*. An dieser Intention dürfte sich bis zum Streitjahr nichts Wesentliches geändert haben, wie die bisherige Bewirtschaftungsweise evident macht: So wurde nicht nur gegenüber den nahen Angehörigen, sondern offensichtlich auch gegenüber den Altmietern – die hierfür maßgebenden Gründe werden vom Finanzamt zu erheben sein - auf im Rahmen allfälliger mietrechtlicher Beschränkungen zulässige Mietzinserhöhungen verzichtet. Art und Umfang der bisher konkret ausgeübten Betätigung rücken diese sohin nach Ansicht des UFS jedenfalls näher in den Bereich der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung (hier: der eigenen Wohnversorgung bzw. jener von Angehörigen, sowie allenfalls der Vermögensanlage) eignet (vgl. dazu zB *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 47).

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 leg. cit. Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt.

Anderenfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im vorangeführten Sinne geändert wird. Eine Liebhabereibeurteilung hat sich also am Maßstab der objektiven Ertragsfähigkeit zu orientieren (der VwGH zieht im Übrigen diesen Maßstab bei der Vermietung von Gebäuden generell heran; s. zB das Erkenntnis vom 23. November 2000, 95/15/0177).

Im Rahmen dieser Beurteilung ist abzuschätzen, ob die Betätigung in der geführten Art und Weise in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Kann vom sich Betätigenden nicht der rechnerische Nachweis der Eignung zur Erzielung eines Gesamtgewinnes erbracht werden, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (*Rauscher/Grübler*, aaO, 151). Werden also bei einer Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 2 LVO Verluste erzielt und bestehen deshalb Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist – mittels Prognoserechnung – eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Für diese Prognose sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend. Es sind dabei sämtliche (uU. auch bereits veranlagte) Kalenderjahre der – in der gleicher Bewirtschaftung ausgeübten – Betätigung mit einzubeziehen.

Die Prognoserechnung hat

- die tatsächlich erzielten (erforderlichenfalls adaptierten) steuerlichen Ergebnisse der bisherigen Betätigung sowie
- die bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraumes noch zu erwartenden Ergebnisse der Betätigung zu umfassen (s. dazu näher zB *Rauscher/Grübler*, aaO, 175f.).

Im Sinne dieser rechtlichen Ausführungen wird im fortgesetzten Verfahren vorzugehen sein: Nach Feststellung der nicht schon von Vornherein (s. Punkte 1. und 2.) als Einkunftsquelle auszuscheidenden Wohneinheiten, deren Vermietung in der derzeitigen Bewirtschaftungsart zu steuerlichen Verlusten geführt hat (das Auftreten von Verlusten ist Grundvoraussetzung einer Liebhabereiprüfung), ist für diese – und nicht für das Gebäude als Ganzes – eine Beurteilung an Hand des Maßstabes der objektiven Ertragsfähigkeit vorzunehmen.

#### *4. Berichtigte Einnahmen; Einheitswert als AfA-Basis; Heiz- und Betriebskosten Top-Nr. 8/12:*

Ergänzend sind im fortgesetzten Feststellungs- bzw. Umsatzsteuerverfahren 2000 – erforderlichenfalls nach Durchführung entsprechender Erhebungen – folgende Punkte zu berücksichtigen bzw. zu klären:

4.1 Das Finanzamt legte seiner – der gesonderten Bescheidsbegründung vom 6. August 2002 beigelegten – Ermittlung der maßgeblichen Einkünfte Einnahmen iHv. ATS 86.218,40 zugrunde. Unter lit. b dieser Berechnung wird auf eine Berichtigung dieser Einnahmen auf

ATS 80.552,50 hingewiesen. Diese Berichtigung findet jedoch in der bescheidmäßigen Einkünftefeststellung keinen entsprechenden Niederschlag.

4.2 In ihrer Eingabe vom 24. September 2002 begehren die Bw. hinsichtlich zweier Miteigentümer eine Bemessung der Gebäude-AfA vom maßgeblichen Einheitswert. Im angefochtenen Bescheid (bzw. der Berufungsvorentscheidung) wird diesem Begehren weder Folge geleistet noch in irgendeiner Weise dargelegt, weshalb dem nicht stattgegeben wurde (was von den Bw. in ihrem Schriftsatz vom 28. August 2003 unter Punkt 3. völlig zu Recht gerügt wurde).

4.3 In der Berufung vom 29. Mai 2002 wird seitens der Bw. ausgeführt, dass die Wohnung Top-Nr. 12 in der Einkünfteerklärung 2000 iSd. Rechtsauffassung des Finanzamtes (laut BVE 1999 vom 8. August 2001) gar nicht mehr berücksichtigt worden sei. Dies ist nach ha. Auffassung insofern unzutreffend, als nach der im Gewinnfeststellungsakt aufliegenden Zusammenstellung sämtlicher Mieteinnahmen (gesondert nach den einzelnen Wohneinheiten) zum Einen die mit Top-Nr.12 verbundene Wohneinheit Top-Nr. 8 zur Gänze sowie zum Anderen die auf die Top-Nr. 12 entfallenden Heiz- und Betriebskosten sehr wohl berücksichtigt wurden.

#### *5. Aufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO und Zurückverweisung:*

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides sowie allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Im vorliegenden Fall hat der UFS aus oa. Gründen von dieser Ermessensbefugnis Gebrauch gemacht. Zwar hat das Finanzamt hinsichtlich des Jahres 1999 einige weiter gehende Erhebungen angestellt, doch hatten diese primär den in diesem Jahr durchgeführten Dachbodenausbau (Top-Nr. 12) und die steuerliche Relevanz der damit verbundenen Aufwendungen bzw. Vorsteuern zum Gegenstand; diese Ermittlungen waren aber nicht auch auf die nunmehr im bekämpften Bescheid relevierte Frage der Liebhaberei gerichtet.

Im Folgenden seien zusammenfassend nochmals jene wesentlichen Ermittlungen bzw. Feststellungen angeführt, die bislang unterlassen wurden, deren Durchführung jedoch eine anders lautende Bescheiderlassung möglich erscheinen lässt:

-- Vornahme einer "Vorprüfung" (insbesondere durch Einsichtnahme in die entsprechenden "Mietverträge" und sonstigen Vertragsgrundlagen für die Nutzung der einzelnen Wohneinheiten) zum Zwecke der Feststellung jener Wohnungen, hinsichtlich derer letztlich eine Lieb-

habereibeurteilung vorzunehmen ist (bzw. um jene Wohnungen zu eruieren, die von Vornher ein als potenzielle Einkunftsquelle ausscheiden, da sie der Eigennutzung oder der Wohnversorgung naher Angehöriger dienen oder da deren Vermietung einem Fremdvergleich nicht standhält);

-- Ermittlung der maßgeblichen Beurteilungseinheit für eine Liebhabereiprüfung (wiederum durch Vergleich der einzelnen Verträge untereinander sowie Erhebung der Gründe für allenfalls bestehende unterschiedliche Mietzinsgestaltungen);

-- Feststellung der steuerlichen Ergebnisse jener Objekte, deren Einkunftsquelleneigenschaft bezweifelt wird (Verluste als Voraussetzung der Liebhabereiprüfung) und Vornahme einer Beurteilung an Hand des Maßstabes der objektiven Ertragsfähigkeit (insbesondere) durch Abverlangen einer Prognoserechnung hinsichtlich dieser Wohnungen (bzw. Überprüfung dieser Prognoserechnung auf deren Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen);

-- Bezüglich der beantragten AfA vom jeweils maßgeblichen Einheitswert sind die entsprechenden Einheitswertbescheide einzusehen sowie zu prüfen, ob jene Miteigentümer, die nunmehr eine AfA-Bemessung vom Einheitswert begehren, ihr – grundsätzlich einmaliges (s. *Doralt*, EStG 9. Auflage, § 16 Tz 149, mwN, sowie Tz 168) - Wahlrecht allenfalls schon konsumiert haben.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 28. April 2006