



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Bw., vertreten durch Fidas Graz Steuerberatung GmbH, 8042 Graz, Petersbergenstraße 7, vom 16. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben:

### I. Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2004

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### II. Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 2004

Die im Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-11.384,42 Euro (-156.653,00 S)
Anteil Bw.1	-5.692,21 Euro (-78.326,50 S)
Anteil Bw.2	-5.692,21 Euro (-78.326,50 S)

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-14.094,89 Euro (-193.949,91 S)
Anteil Bw.1	-7.047,44 Euro (-96.974,95 S)
Anteil Bw.2	-7.047,45 Euro (-96.974,96 S)

Die im Kalenderjahr 1999 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-9.973,96 Euro (-137.244,66 S)
Anteil Bw.1	-4.986,98 Euro (-68.622,33 S)
Anteil Bw.2	-4.986,98 Euro (-68.622,33 S)

Die im Kalenderjahr 2000 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-13.502,24 Euro (-185.794,84 S)
Anteil Bw.1	-6.751,12 Euro (-92.897,42 S)
Anteil Bw.2	-6.751,12 Euro (-92.897,42 S)

Die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-17.434,36 Euro (-239.902,01 S)
Anteil Bw.1	-8.717,18 Euro (-119.951,00 S)
Anteil Bw.2	-8.717,18 Euro (-119.951,01 S)

Die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-9.725,73 Euro
Anteil Bw.1	-4.862,86 Euro
Anteil Bw.2	-4.862,87 Euro

Die im Kalenderjahr 2003 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-5.664,87 Euro
Anteil Bw.1	-2.832,43 Euro
Anteil Bw.2	-2.832,44 Euro

Die im Kalenderjahr 2004 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-4.867,30 Euro
--	----------------

Anteil Bw.1	-2.433,65 Euro
Anteil Bw.2	-2.433,65 Euro

## Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Vermietungstätigkeit der Berufungswerber (Bw.) (= Ehegatten) hinsichtlich der mit Kaufvertrag vom 3. April 1996 erworbenen Liegenschaft: G (Miteigentum je zur Hälfte) Liebhaberei im umsatz- bzw. einkommensteuerlichen Sinn darstellt.

- Im **Außenprüfungsbericht vom 22. März 2006** wurde diesbezüglich unter Tz 12, 30 und 38 ua. Folgendes festgehalten:

Der Liegenschafts Kaufpreis sei zur Gänze fremdfinanziert worden. In dem ursprünglich als Einfamilienhaus genutzten Objekt seien zunächst fünf Wohneinheiten adaptiert und vermietet worden, kurzfristig sechs Wohneinheiten, später wieder fünf. Da das Haus laut Bw. sehr renovierungsbedürftig gewesen sei, seien auch verschiedene Investitionen (zB Dachstuhl ausbesserung, teilw. Türen- und Fensteraustausch) vorgenommen worden. Dennoch seien die Mieteinnahmen ständig gesunken. Bis zum Verkauf des Objektes Anfang 2005 seien nachstehend angeführte Vermietungsverluste erklärt worden (in Euro):

### erklärte Verluste

1996	-7.231,35
1997	-4.760,00
1998	-7.975,18
1999	-10.392,80
2000	-2.685,01
2001	-12.949,20
2002	-8.626,22
2003	-9.571,11
2004	-8.004,30
Gesamtverlust bisher	-72.195,17

Nach Ansicht der Betriebsprüfung lasse diese Vermietung auf Dauer gesehen keine Überschüsse erwarten.

Das Objekt: G weise den typischen Charakter eines Einfamilienhauses auf und werde auch jetzt von den derzeitigen Besitzern wieder als ein solches genutzt.

Im vorliegenden Fall handle es sich um eine „kleine Vermietung“ iSd LVO, weil sich das Objekt typischerweise für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne. Demnach seien die nachstehend angeführten das Objekt: G betreffenden Umsätze und Vorsteuern nicht zu berücksichtigen bzw. Verluste nicht ausgleichsfähig:

	<b>Umsätze (10%)</b>	<b>Vorsteuern</b>
1997	304.818,18 S	40.175,14 S
1998	268.772,77 S	17.766,22 S
1999	235.272,72 S	27.068,66 S
2000	228.181,82 S	34.565,32 S
2001	227.998,88 S	39.667,24 S
2002	17.765,68 Euro	2.343,12 Euro
2003	16.934,99 Euro	2.079,53 Euro
2004	16.603,41 Euro	1.869,07 Euro

	<b>Verluste</b>
1997	-65.499,00 S
1998	-109.740,86 S
1999	-143.008,01 S
2000	-36.946,50 S
2001	-178.184,93 S
2002	-8.626,22 Euro
2003	-9.571,11 Euro
2004	-8.004,30 Euro

Die bisher vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 2004 würden nunmehr endgültig ergehen.

- In diesem Sinne ergingen in der Folge auch die hier angefochtenen **Umsatz- und Feststellungsbescheide (§ 188 BAO) vom 29. März 2006** für die Jahre 1997 bis 2004.

- In der **Berufung vom 16. Mai 2006** wurde von Seiten der Bw. ua. vorgebracht, dass im vorliegenden Fall auf Grund der besonderen Umstände und Unwägbarkeiten trotz der aufgetretenen Verluste keine Liebhaberei vorliege. Es werde beantragt, die angefochtenen

Bescheide aufzuheben und in die neu zu erlassenden Bescheide die das Mietobjekt: G betreffenden Besteuerungsgrundlagen aufzunehmen.

- In der **Berufungsergänzung vom 6. Juni 2006** wiesen die Bw. ua. darauf hin, dass sie seit 1989 ein Einfamilienhaus in: H bewohnen würden und nie beabsichtigt hätten, diesen Familienwohnsitz zu verändern. Ihre Wohnversorgung am derzeitigen Hauptwohnsitz sei ausreichend gegeben. Mit diesem Hinweis sollten allfällige Vermutungen, die Liegenschaft: G (oder eine der anderen Liegenschaften) sei in der Absicht erworben worden, dort irgendwann einmal nach Ausnutzung steuerlicher Möglichkeiten einen Wohnsitz zu erwerben, vermieden werden. Die Anschaffung der Liegenschaft: G (aber auch die der hier nicht verfahrensgegenständlichen Liegenschaften in: L und F) sei ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, während der Aktivzeit der Bw. Vermögen in Form von Immobilien anzuschaffen, um die Altersversorgung zu sichern. Es sei hier daher von einer Vermietungsabsicht der Bw. auf unbestimmte Zeit auszugehen.

Mangels vorhandener Geldmittel sei der Ankauf der Liegenschaft: G fremdfinanziert worden. Die diesbezüglichen Umbau-, Instandhaltungs- und Renovierungsarbeiten seien aber zu einem nicht unwesentlichen Teil in Eigenregie durchgeführt worden. Die ersten Mieteinnahmen seien im Jahr 1996 erzielt worden, ab 1997 seien sechs Wohneinheiten für Vermietungszwecke zur Verfügung gestanden.

Bei einer Vollvermietung hätten die Mieteinnahmen für die einzelnen Wohneinheiten wie folgt betragen (inkl. USt und Betriebskosten und in S):

TOP 1	6.200,00
TOP 2	4.700,00
TOP 3	5.700,00
TOP 4	4.900,00
TOP 5	5.200,00
TOP 6	3.700,00
insgesamt	30.400,00

Nach erfolgter Zusammenlegung von zwei kleineren Wohnungen in späterer Folge seien im Objekt: G fünf Wohnungen vorhanden gewesen. Auf Grund des Vorliegens von fünf Wohnungen sei hier aber von einer „großen Vermietung“ iSd LVO auszugehen - mit den entsprechenden Konsequenzen (Einkunftsquellenvermutung, 25-jähriger Beobachtungszeitraum).

Im Zweifel sei das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine derartige Prognoserechnung sei auch von den Bw. im vorliegenden Fall erstellt und der Betriebsprüfung vorgelegt worden (s Beilage 1). Daraus gehe aber hervor, dass sich bereits im Jahr 2012 - dh. im 17. Jahr - ein Gesamtgewinn ergeben hätte, wenn hier nicht unvorhergesehene und unvorhersehbare Ereignisse (Unwägbarkeiten im Sinne der LVO) eingetreten wären. So hätten die Mieteinnahmen der Jahre 1996 und 1997 noch annähernd der Prognoserechnung entsprochen, ab dem Jahr 1999 sei aber ein wesentlicher Rückgang der Mieteinnahmen zu verzeichnen gewesen (die Mieteinnahmen im Jahr 1999 und folgende hätten lediglich ca. 75% der prognostizierten Einnahmen betragen). Andererseits sei es aber auch zu einer Reduktion der Werbungskosten gekommen. Die Mietenrückgänge seien jedoch wesentlich höher gewesen als die vorgenommenen möglichen Kosteneinsparungen.

Der o.a. Mietausfall sei im Wesentlichen dadurch begründet, dass kurz nach der Fertigstellung und Beziehbarkeit des Objektes ein enormer Insektenbefall durch Ameisen (s Beilagen 2 und 3) erfolgt sei. Die Ameisen hätten sich derart fest eingenistet, dass in einer Vielzahl der Wohnungen regelrechte Ameiseninvasionen zu verzeichnen gewesen seien. Dies habe einerseits zu höheren Ausgaben geführt, andererseits sei die Wohnqualität der gesamten Liegenschaft dadurch natürlich sehr beeinträchtigt worden. Neben ständigem Mieterwechsel und zwischenzeitigen Leerstehungen sei es bei einzelnen Wohnungen auch zu längerfristigen Leerstehungen gekommen bzw. habe sich der Ruf des Hauses: G sehr ins Negative gewandt. Wenn überhaupt Mieter gefunden werden konnten, seien diese meistens nur kürzere Zeit geblieben, und es hätten in Anbetracht der Insekteninvasionen nur mehr geringere Mietzinse erzielt werden können. Auch zahlreiche Inserate in Zeitungen (Gratiszeitungen, Fundgrube, etc.) sowie eine direkte Bewerbung der zu vermietenden Wohnungen durch Plakate auf der Liegenschaft seien weitestgehend ohne Erfolg geblieben.

Zur Verlustminimierung hätten sich die Bw. schließlich im Sommer 1999 entschlossen, die Liegenschaft zu veräußern (urkund dessen noch einmal die anlässlich der Betriebsprüfung bereits vorgelegten Verkaufsaufträge an drei verschiedene Immobilienmakler, s Beilagen 4-6), und sie sei schließlich im Jahr 2006 zu einem Verkaufspreis, welcher unter dem seinerzeitigen Ankaufspreis gelegen sei, veräußert worden.

Unbestritten sei, dass bis zur Veräußerung des Objektes: G kein Gesamtgewinn erzielt worden sei. Die Vermietung dieses Objektes sei aber - wie bereits erwähnt - nie für einen nur begrenzten Zeitraum geplant gewesen. Lediglich unvorhergesehene Ereignisse hätten die Bw. dazu bewogen, die Liegenschaft vorzeitig zu veräußern, um die laufend erlittenen Verluste, welche zweifellos auch einen echten Geldabgang dargestellt hätten, zu minimieren. Übrigens

sei statt der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft dann eine Eigentumswohnung in der Innenstadt angeschafft worden, welche nun der Einkunftserzielung der Bw. diene (zusätzliche Altersvorsorge).

Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung sei in erster Linie danach zu beurteilen, ob diese Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (25 Jahre) einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Betätigung zur Erwirtschaftung eines solchen habe demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu gelten. Wenn die Liegenschaft vor der Erzielung eines gesamt positiven Ergebnisses veräußert werde, stehe dies einer Einkunftsquellenvermutung nicht entgegen. Wesentlich für die Beurteilung sei, ob die Vermietung von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei oder ob sich die Beendigung erst nachträglich durch den Eintritt von Unwägbarkeiten ergeben habe. Wie aber aus den vorgelegten Prognoserechnungen eindeutig hervorgehe, wäre innerhalb des von der Rechtsprechung geforderten Zeitraumes jedenfalls ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar gewesen. Die Bw. hätten die Vermietungstätigkeit und den Verkauf der Liegenschaft lediglich auf Grund des massiven Insektenbefalles und der damit verbundenen Einnahmenausfälle beendet. Dies ändere aber nichts an der grundsätzlichen Eignung der Liegenschaft als Einkunftsquelle.

Im Übrigen habe der UFS in ähnlich gelagerten Fällen das Vorliegen einer Einkunftsquelle trotz Beendigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes bejaht (vgl. UFS 3.3.2005, RV /0310-G/02; UFS 26.8.2005, RV/0857-L/04), weshalb in analoger Sicht auch die Liegenschaft: G als eine Einkunftsquelle anzuerkennen sei.

- Laut o.a. **Beilage 1** („Vorschau/Planrechnung“ betreffend das Objekt: G) ergibt sich nach Berechnung der Bw. ein - fiktiver - Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Jahr 2012.
- Bei der **Beilage 2** handelt es sich um die Rechnung eines Schädlingsbekämpfungsunternehmens vom 8. Mai 2000 betreffend „Schädlingsbekämpfung - extremer Ameisenbefall im Objekt G ... Vernebelung und Gelbehandlung mit mehrstündiger Zutrittssperre“ (Rechnungsbetrag: 3.000,00 S).
- Bei der **Beilage 3** handelt es sich um eine weitere Rechnung eines Schädlingsbekämpfungsunternehmens vom 11. April 2001 betreffend „Schädlingsbekämpfung - extremer Ameisenbefall im Objekt G“ (Rechnungsbetrag: 2.400,00 S).

- In der **Beilage 4** bestätigt eine Immobiliengesellschaft mit Schreiben vom 28. November 2005, dass sie sich in der Zeit von Anfang September 2001 bis Ende März 2002 betreffend die Liegenschaft: G - vergeblich - um einen Käufer bemüht habe (Inserate in der Kleinen Zeitung etc.).
- In der **Beilage 5** bestätigt eine weitere Immobiliengesellschaft mit Schreiben vom 14. Juni 2006, dass sie sich im Zeitraum: Sommer 2003 bis Frühjahr 2004 betreffend die Liegenschaft: G - vergeblich - um einen Käufer bemüht habe.
- In der **Beilage 6** bestätigt eine weitere Immobiliengesellschaft mit Schreiben vom 28. August 2001, dass sie sich ab September 1999 betreffend die Liegenschaft: G „unzählige Male in den Tageszeitungen und auch über unsere Homepage“ - vergeblich - um einen Käufer bemüht habe. Die Interessenten hätten sich vor allem an dem in unmittelbarer Nähe befindlichen Hochspannungsmasten gestoßen.
- Mit **Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2006** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen: Die Bw. hätten in den Prüfungsjahren 1997-2004 drei Immobilien vermietet: die Immobilie: L (Gesamtüberschuss erzielbar), die Immobilie: F (derzeit negatives Gesamtergebnis) und die Immobilie: G (insgesamt negatives Gesamtergebnis). Im lang dauernden Prüfungsverfahren seien aber unzählige eindeutig der privaten Lebensführung der Bw. zuordenbare Aufwendungen aus den Werbungskosten ausgeschieden worden. Die Überprüfung der Mieteinnahmen sei dadurch wesentlich erschwert worden, dass die Bw. sämtliche Mietverträge für dieses Objekt weggeworfen hätten. Das verfahrensgegenständliche Objekt: G sei letztlich gemäß LVO als nicht ernst gemeinte Einkunftsquelle qualifiziert worden (bis zum Verkauf der Objektes Ende 2004/Anfang 2005 sei es diesbezüglich zu einem Gesamtverlust in Höhe von 72.195,17 Euro gekommen).

Im Rahmen der Schlussbesprechung - in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters und einer der Bw. (welche im Büro ihres steuerlichen Vertreters als Sachbearbeiterin tätig sei) - sei die Liebhabereibeurteilung betreffend das Objekt: G einvernehmlich anerkannt und von einer (möglichen) Liebhabereibeurteilung betreffend das Objekt: F Abstand genommen worden, obwohl auch diesbezüglich kein ganz eindeutiges Bild gegeben gewesen sei. Die Möglichkeit einer geänderten Betrachtungsweise im Sinne der LVO hinsichtlich des Objektes: F bleibe daher aufrecht.

In der Berufung werde vorgebracht, dass die zukünftige Entwicklung der Mieteinnahmen betreffend das verfahrensgegenständliche Objekt von den Bw. falsch eingeschätzt worden sei (zB TOP 1: 28,29 m<sup>2</sup>, erwartete Miete: 6.200,00 S, TOP 2: 15,15 m<sup>2</sup>, erwartete Miete: 4.700,00 inkl. BK und USt). Von den Bw. seien monatliche Bruttomieteinnahmen inkl. BK in

Höhe von 30.400,00 S erwartet worden. Tatsächlich hätten die durchschnittlichen Bruttomonatsmieteinnahmen aber zB im Jahr 1998: 24.637,00 S, im Jahr 2000: 20.917,00 S und im Jahr 2004: 20.942,43 S betragen. Die in Anbetracht der Wohnungsgrößen der Garconnieren zu optimistische (wie sich das dann ja auch auf Grund der tatsächlich erzielten Mieteinnahmen gezeigt habe) Betrachtungsweise der Bw. allein könne jedoch nicht für ein ernst gemeintes Mietverhältnis sprechen.

Die im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegte Prognoserechnung stehe auf Grund der unrealistisch angenommenen Mieteinnahmenentwicklung in krassem Widerspruch zu den tatsächlichen Betriebsergebnissen. Der Verweis der Bw. auf ein positives Gesamtergebnis nach 20 Jahren gehe völlig ins Leere, weil das Mietobjekt bereits Ende 2004 / Anfang 2005 veräußert und in Folge des abgeschlossenen Überprüfungszeitraumes ein Gesamtverlust erwirtschaftet worden sei. Dass die schlechte Vermietbarkeit in einem angeblich enormen Ameisenbefall begründet gewesen sei („Unwägbarkeit“), sei erstmals bei der Schlussbesprechung vorgetragen worden. Bei den diversen Vorbesprechungen sei dies niemals erwähnt worden. Unter den Belegen seien auch nur zwei Rechnungen betreffend Schädlingsbekämpfung gefunden worden (brutto 3.000,00 S und 2.400,00 S). Ein unkontrollierbarer Ameisenbefall, der zu derartigen Mietrückgängen geführt habe, könne daher nicht nachvollzogen werden.

Nach Ansicht der Bp liege die schlechte Vermietbarkeit des Objektes: G vielmehr eher an der unmittelbaren Nähe eines Hochspannungsmastens, welcher jedoch bereits beim Kauf der Immobilie bestanden habe und somit den Bw. bekannt gewesen sei. Auch hätten die Bw. beim Verkauf dieses Objektes nur einen unter dem ehemaligen Kaufpreis liegenden Wert erzielt (190.000,00 Euro), welcher zudem noch um einen Abschlag wegen - möglicherweise in der Besitzzeit der Bw. entstandenen - Baumängeln in Höhe von 15.000,00 Euro vermindert worden sei.

Der Gesamtverlust aus der Vermietung des Objektes: G sei zum Wesentlichen auch in der gänzlichen Fremdfinanzierung begründet. So habe zB im Jahr 1998 der monatliche Zinsaufwand 14.372,00 S betragen. Bei einem monatlichen Nettomietsertrag von 22.397,00 S inkl. BK in diesem Jahr hätten die beträchtlichen zusätzlichen Werbungskosten (Versicherungen, Instandhaltungen, Zehntelabsetzungen etc.) keinerlei Deckung finden können. Da die Mieteinnahmen zudem ständig fallende Tendenz aufgewiesen hätten, sei in keinem Jahr auch nur ein annähernd positives Ergebnis erzielt worden.

- Im **Vorlageantrag vom 21. August 2006** brachten die Bw. dagegen vor, dass das Finanzamt die Berufungsabweisung teilweise mit unrichtigen und der Aktenlage widersprechenden Ansichten begründet habe.

Richtig sei, dass in den Prüfungsjahren 1997 bis 2004 drei Immobilien im Besitz der Bw. gestanden seien, welche der Einkunftserzielung aus Vermietung und Verpachtung gedient hätten. Neben diesen vermieteten Immobilien würden die Bw. in H ein Einfamilienhaus besitzen, welches ausschließlich der Deckung der privaten Wohnbedürfnisse diene. Mutmaßungen, eines der für Vermietungszwecke erworbenen Objekte könnte jemals für eine (Teil-)Nutzung für private Wohnzwecke verwendet werden, seien daher auszuschließen.

Kalendermäßig möge das Prüfungsverfahren bei den Bw. lang gedauert haben, jedoch sei im vorliegenden Fall mit Prüfungstätigkeiten an sieben Tagen je halbtägig (am 19. und 26. September, am 3. und 31. Oktober, am 8. und 25. November sowie am 11. Jänner) der Prüfungsumfang als nicht übermäßig aufwendig zu bezeichnen. Auch sei es zur Gänze dem Finanzamt oblegen, die Zeiteinteilung der Prüfungstätigkeit festzulegen.

Überdies sei der Eindruck entstanden, dass das Finanzamt anlässlich der Schlussbesprechung am 27. Jänner hinsichtlich der „Liebhaberei“ eine vorgefasste Meinung gehabt habe, welche auch durch Hinweise auf die Prognoserechnung und die Unwägbarkeiten (Insektenbefall) nicht beseitigt werden konnten. Das Finanzamt sei bei dieser Schlussbesprechung auf die vorhin angeführten Argumente nicht eingegangen, habe diese nicht dokumentiert und diesen Argumenten auch nichts entgegengehalten. Erstmals anlässlich der Berufungsvorentscheidung nehme das Finanzamt überhaupt zu diesen die Bw. entlastenden Argumenten Stellung.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass das Objekt: G ursprünglich als Einfamilienhaus genutzt worden sei. Dies sei unrichtig: Im Kaufvertrag vom 3. April 1996 sei unter Punkt V, zweiter Absatz, angeführt: „Die Käufer nehmen jedoch zur Kenntnis, dass Bestandrechte bestehen. Die Käufer treten in sämtliche Rechte und Pflichten der bestehenden Mietverhältnisse ein. Eine Mietzinsreserve für das Haus ... ist nicht vorhanden“.

Somit sei die Ansicht des Finanzamtes unrichtig, dass das berufungsgegenständliche Objekt als Einfamilienhaus erworben und in späterer Folge umgebaut und vermietet worden sei. Vielmehr richtig sei, dass zum Zeitpunkt der Übernahme vier Wohneinheiten (TOP 1, TOP 2, TOP 3 und TOP 5) vermietet gewesen und im Zeitpunkt der Übernahme bereits 19.650,00 S als Mieteinnahmen lukriert worden seien. Frei und unvermietet seien zu diesem Zeitpunkt TOP 4 und TOP 6 gewesen, aus welchen in späterer Folge zusätzlich Mieteinnahmen von monatlich 10.900,00 S erzielt worden seien. Zum Zeitpunkt des Kaufes der Liegenschaft seien somit mehr als drei Wohneinheiten vermietet gewesen, sodass hier nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis von einer „großen Vermietung“ gemäß LVO auszugehen sei.

Dass das Objekt: G nach Ansicht des Finanzamtes den äußerlichen Anschein eines Einfamilienhauses erwecke, ändere nichts am Umstand, dass hier mehr als drei

Wohneinheiten gegeben seien. Insgesamt (s hiezu die nachfolgenden Ausführungen) habe das Objekt sogar sechs getrennte Wohneinheiten - allesamt vermietet - gehabt. Es sei somit auch auszuschließen, dass der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht des Finanzamtes folgen könnte, dass es sich beim verfahrensgegenständlichen Objekt um ein solches handle, welches sich „typischerweise für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne“. Außerdem sei eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung im vorliegenden Fall - wie bereits erwähnt - auf Grund der ausreichenden anderweitigen Wohnversorgung der Bw. nicht nur im Kaufzeitpunkt, sondern auch für die Folgejahre auszuschließen. Unrichtig sei auch die Ansicht des Finanzamtes, dass hier fünf Wohneinheiten „adaptiert“ worden seien; vielmehr richtig sei, dass in diesem Objekt bereits im Übernahmszeitpunkt fünf getrennte Wohneinheiten vorhanden gewesen seien und lediglich in späterer Folge eine sechste Wohneinheit durch die Bw. adaptiert worden sei. Alleine da zeige sich schon, wie wenig sich das Finanzamt (trotz der langen Prüfungsdauer!) um die tatsächliche Beschaffenheit und die rechtlichen Hintergründe des Hauses: G gekümmert habe.

Unter § 2 Abs. 3 LVO falle die (unmittelbare oder mittelbare) Überlassung von Gebäuden mit mindestens drei Wohneinheiten, sofern es sich nicht um Wohnungseigentum oder (Mit-)Eigentum an Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten handle. Wie bereits im o.a. Kaufvertrag festgehalten, sei das verfahrensgegenständliche Objekt mit insgesamt fünf getrennten Wohneinheiten, vier davon im Zeitpunkt des Kaufes bereits vermietet, erworben worden. Die Liegenschaft sei auch nicht parifiziert. Es handle sich hier somit um eine Betätigung mit unwiderlegbarer Einkunftsquelleneigenschaft (§ 1 Abs. 3), weshalb sowohl einkommensteuerlich als auch umsatzsteuerlich von einer Einkunftsquelle auszugehen sei. Es sei auch nicht anzunehmen, dass das Haus zur Nutzung im Rahmen der Lebensführung geeignet sei. Das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes spiele dabei keine Rolle.

Das Finanzamt sei anlässlich der Prüfung ausschließlich von dem während der Vermietungszeit erzielten - unbestrittenen - Gesamtverlust ausgegangen und habe also (im Nachhinein) einen abgeschlossenen Zeitraum beurteilt. Unbestritten seien auch die durchgeführten Renovierungsarbeiten und - wie das Finanzamt richtigerweise in der Begründung anführe - die sinkenden Mieteinnahmen. Die ständig sinkenden Mieteinnahmen seien aber durch Unwägbarkeiten im Sinne der LVO verursacht, weshalb der Umstand, dass hier ein Gesamtverlust erzielt worden sei, alleine nicht ausschlaggebend für die Unterstellung von Liebhaberei sein könne. Vielmehr müssten hier die unvorhersehbaren Ereignisse, welche die ständig sinkenden Mieteinnahmen hervorgerufen hätten, Berücksichtigung finden.

Eine Liebhabereibetrachtung im Nachhinein anzustellen, sei rechtswidrig. Vielmehr müsse im Zweifel anhand einer Prognoserechnung die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtgewinnes beurteilt werden und liege dann, wenn ein theoretischer Gesamtgewinn erzielbar sei, keine Liebhaberei im Sinne der LVO vor; dies auch dann, wenn das Objekt vor Erzielung eines Gesamtgewinnes verkauft werde. Die Prognoserechnung sei dem Finanzamt bereits anlässlich der Prüfungshandlungen vorgelegt worden, sei aber anlässlich der Prüfungshandlungen offensichtlich weder geprüft noch kommentiert worden. Erst jetzt im Zuge der Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung werde erstmalig auf diese Prognoserechnung eingegangen.

Als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften habe hier also nicht ein tatsächlicher erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen zu gelten. Im Falle des Auftretens unerwarteter Umstände (Unabwägbarkeiten), die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, seien die Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich. Das Finanzamt habe es aber bisher unterlassen, die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes zu prüfen, sondern sei lediglich vom abgeschlossenen Zeitraum ausgegangen. Die unvorhergesehenen Ereignisse (Insektenbefall und dadurch bedingt geringere Mieteinnahmen bzw. längere Leerstehungen) seien weder bei der Betriebsprüfung noch in der Berufungsvorentscheidung gewürdigt worden. Werde eine Betätigung, für die nach der Kriterienprüfung ein Gesamtüberschuss zu erwarten gewesen sei, vor Erzielung dieses Gesamterfolges beendet, so sei auch für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten vorlägen. Diese eingetretenen Unabwägbarkeiten habe das Finanzamt bisher keiner Würdigung unterzogen. Aus der Prognoserechnung sei jedoch ersichtlich, dass bereits im 17. Jahr der Bewirtschaftung ein Gesamtgewinn entstehe und somit eine Einkunftsquelle vorliege.

Aus den geschilderten Umständen sei weiters davon auszugehen, dass die Vermietung der Liegenschaft: G nicht aus privaten Motiven beendet worden sei.

Wie bereits erwähnt, sei das berufungsgegenständliche Objekt im April 1996 bereits als Mietwohngrundstück mit vier vermieteten, einer leer stehenden und einer zu adaptierenden Wohneinheit erworben worden. Auf Grund der möglichen Mieteinnahmen aus den zwei leer stehenden Wohneinheiten hätten sich monatlich erzielbare Mieten (nach Fertigstellung der TOP 6 und bei Vollvermietung des gesamten Objektes) von 30.400,00 S ergeben. Diese theoretisch erzielbaren Mieteinnahmen seien dann nicht nur theoretisch, sondern auch effektiv in den Monaten Februar bis Juni 1997 monatlich erzielt worden. Von einer zu optimistischen Betrachtungsweise und einer zu hoch eingeschätzten Miete könne also nicht ausgegangen

werden, weil diese Mieten effektiv erzielt worden seien, und sie hätten, wären nicht übermäßig Leerstehungen vorgelegen, durchwegs auf Dauer erzielt werden können.

Das Finanzamt hätte ohne Weiteres feststellen können, dass die geringeren (als prognostizierten) Mieteinnahmen ausschließlich durch Leerstehungen begründet seien. Vergleiche man die echten Mieteinnahmen der Jahre 1996 und 1997 mit den prognostizierten Einnahmen, so sei festzustellen, dass die effektiv in den Jahren 1996 und 1997 erzielten Mieteinnahmen über den prognostizierten Mieteinnahmen laut Prognoserechnung lägen. Lediglich ab dem Jahre 1998 würden die effektiv erzielten Mieteinnahmen von den prognostizierten Mieteinnahmen abweichen; so im Jahre 1998 um ca. 3.000,00 € und ab dem Jahre 1999 um ca. 5.000,00 € (und steigend).

Dieser geänderten Mietsituation seien die Hauseigentümer durch Kosteneinsparungen begegnet, indem eine Umschuldung auf Fremdwährung erfolgt sei und die in Eurozinsen prognostizierten Fremdkapitalaufwendungen daher deutlich reduziert worden seien. Die Bw. hätten somit alles versucht, eine positive Ertragskraft des Objektes zu schaffen, jedoch hätten die angesprochenen Unabwägbarkeiten die Mieteinnahmen derart reduziert, dass trotz Kosteneinsparungen eine positive Führung des Objektes nicht gegeben gewesen sei. Zur Vermeidung weiterer Verluste sei das Objekt schließlich im Jahr 2005 veräußert worden.

Das objektiv erkennbare Ertragsstreben der Bw. sei also darauf gerichtet gewesen, im Laufe der Betätigung Überschüsse in einer Höhe zu erwirtschaften, die nicht nur die angefallenen Verluste ausgleichen, sondern darüber hinaus auch zu einem Überhang der Überschüsse gegenüber den Verlusten führen würden.

Wie bereits erwähnt, hätten die Bw. beabsichtigt gehabt, das Objekt: G auf unbestimmte Zeit zu vermieten und hieraus nach Rückführung der Kaufpreisverbindlichkeiten zusätzliche Einnahmen für die Altersversorgung zu erzielen. Mit dem Verkauf dieses Objektes sei ein Teil der geplanten zusätzlichen Altersversorgung der Bw. weggefallen. Anstatt des Objektes: G hätten die Bw. aber eine weitere Immobilie in Form einer Eigentumswohnung erworben, welche nun dauerhaft der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diene.

Es sei richtig, dass die Unabwägbarkeit des Ameisenbefalles erst anlässlich der Schlussbesprechung vorgetragen worden sei, jedoch sei den Bw. auch erst anlässlich der Schlussbesprechung unterbreitet worden, dass Finanzamt sei der Ansicht, dass für das Objekt: G Liebhaberei vorliege. Anlässlich der vorangegangenen Besprechungen habe das Finanzamt nur die Möglichkeit der Unterstellung einer Liebhaberei kundgetan. Auch sei die Behauptung des Finanzamtes unrichtig, dass die Liebhabereibeurteilung dieses Objekt „eivernehmlich“ anerkannt worden sei.

Auf Grund der vorgefassten Meinung des Finanzamtes, des Nichteingehens auf die Argumentationen der Bw. hinsichtlich Unabwägbarkeiten durch Ameisenbefall und die vorgelegte Prognoserechnung etc. seien die Diskussionen: Pro und Contra Liebhaberei beendet worden, jedoch spreche dies keinesfalls für eine Anerkennung des Standpunktes des Finanzamtes. Es sei einfach aussichtslos erschienen, das Finanzamt von seiner vorgefassten Meinung abzubringen. Auch jetzt gehe das Finanzamt nicht auf die Unabwägbarkeiten durch Insektenbefall ein. Zwar werde die Vorlage der Rechnungen über Schädlingsbekämpfungen bestätigt, jedoch bezweifle das Finanzamt, dass der Ameisenbefall zu Mietrückgängen geführt haben könnte.

Als Beilage werde nunmehr eine Stellungnahme einer seinerzeitigen Mieterin übersendet, welche für den Zeitraum der massiven Einnahmerückgänge sehr wohl den Insektenbefall bestätige, aber auch, dass dies der Grund für die Beendigung des Mietverhältnisses gewesen sei.

Erstmalig erwähne das Finanzamt einen „Hochspannungsmasten“, welcher für eine schlechte Vermietbarkeit ausschlaggebend sein sollte. Diese Ansicht sei völlig unrichtig und aus der Luft gegriffen, weil bis Ende 1997 eine Beinahe-Vollvermietung gegeben gewesen sei und für das Jahr 1998 noch eine weitreichende Vermietung. Erst ab 1999 seien drastische Mietenrückgänge zu verzeichnen gewesen. Hätte die Hochspannungsleitung einen Ausschlag betreffend Vermietbarkeit gegeben, wäre auch in den Jahren 1997 bis 1999 eine derartige Vermietbarkeit nicht gegeben gewesen. Eine Vermietbarkeit sei aber auch in späterer Folge gegeben gewesen, jedoch hätten auf Grund der verminderten Wohnqualität in den einzelnen Wohneinheiten Mietenreduktionen erfolgen müssen. Eine rasche Vermietbarkeit leer stehender Wohnungen sei nicht mehr gegeben gewesen, sodass längere Leerstehungen in Kauf genommen werden mussten.

Es sei richtig, dass die Immobilie: G mit einer gänzlichen Fremdfinanzierung angeschafft worden sei. Auch sei der Zinsenaufwand, wie vom Finanzamt für das Jahr 1998 angegeben, richtig. Dabei übersehe das Finanzamt aber, dass im Jahr 1999 eine Fremdwährungsfinanzierung in Anspruch genommen worden sei, sodass die Zinsenaufwendungen drastisch reduziert worden seien. Auch dieses „Übersehen“ erwecke den Eindruck, dass das Finanzamt Umstände und Beweismittel, welche zu Gunsten der Bw. auszulegen wären, nicht entsprechend würdige.

Wie bereits in der Berufungsergänzung angeführt, habe der UFS in sehr ähnlich gelagerten Fällen das Vorliegen einer Einkunftsquelle trotz Beendigung der Tätigkeit vor Erzielung eines Gesamtgewinnes bejaht. In analoger Anwendung sei daher auch hinsichtlich der Liegenschaft: G eine Einkunftsquelle anzunehmen.

- In der erwähnten **Beilage 1** bestätigt eine ehemalige Mieterin der Jahre 1999 bis 2001 mit Schreiben vom 9. August 2006 den von den Bw. behaupteten „Insektenbefall“ und das „Ameisenproblem“: In ihrer Wohnung habe es nur so von Ameisen gewimmelt. Auch andere Bewohner des Hauses hätten Probleme mit Ameisen gehabt. Es sei dann auch mehrere Male der Kammerjäger im Haus gewesen, nur habe das nichts genutzt. Die meisten Mieter seien ausgezogen bzw. wieder neu eingezogen. Der Kammerjäger habe der Mieterin einmal gesagt: „Normalerweise müssten SIE etwas bezahlt bekommen, dass Sie hier leben - das ist ja unzumutbar“. Die Bw. hätten versucht, die Mieterin und auch die anderen Mieter zu halten, indem über eine Mietenreduktion gesprochen worden sei, was aber die Wohnqualität auch nicht verbessert habe. Nachdem sich die Wohnqualität auch nach mehreren Besuchen des Kammerjägers nicht verbessert habe, sei die Mieterin ausgezogen.

- In der diesbezüglichen **Stellungnahme der Prüferin vom 5. Dezember 2006** wurde ua. nochmals darauf hingewiesen, dass die im Zuge des Prüfungsverfahrens vom steuerlichen Vertreter vorgelegte Prognoserechnung als allzu optimistische und den tatsächlichen Mieterlösen nicht entsprechende Berechnung nicht aussagekräftig sei. Auch der anlässlich der Schlussbesprechung erstmals erwähnte Insektenbefall als Unabwägbarkeit könne den starken Mietenrückgang nicht nachvollziehbar machen, weil während des gesamten Prüfungszeitraumes auch nur zwei kleinere Rechnungen betreffend Schädlingsbekämpfung geltend gemacht worden seien. Auch das nunmehr beigebrachte o.a. Schreiben der Mieterin ergäbe diesbezüglich keine andere Betrachtungsweise.

- Anlässlich einer **Außenbesichtigung** des verfahrensgegenständlichen Objektes **am 16. Februar 2007** - in diesem Zusammenhang wurden auch Außenfotos des Gebäudes für den Akt erstellt - wurde festgestellt, dass es sich beim verfahrensgegenständlichen Mietobjekt offenbar um ein älteres, anscheinend in mehreren Bauetappen durch Zu-, An- und Ausbauten erweitertes, verschachteltes Gebäude handelt, welches ursprünglich wohl ein Einfamilienhaus gewesen sein mag, aber auch derzeit anscheinend nicht als solches genutzt wird (mehrere Klingelknöpfe). In unmittelbarer Nähe des Gebäudes befinden sich eine Hochspannungsleitung und ein Hochspannungsmasten.

- Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 16. Februar 2007** legten die Bw. betreffend das Objekt: G eine aus Gründen der Übersichtlichkeit nunmehr einheitlich in Schillingbeträgen erstellte „Vorschau/Planrechnung“ - mit dem o.a. Ergebnis (Totaleinnahmenüberschuss im Jahr 2012) - sowie einen Hausplan („Einreichplan für diverse Einbauten und Umbauten sowie Restausbau des Dachgeschoßes“ vom Juni 1995) vor. Aus dem Hausplan geht ua. hervor, dass die im verfahrensgegenständlichen Gebäude befindlichen Kleinwohnungen Top 1 bis 6

jeweils ua. über einen eigenen Wohnungseingang (von außen bzw. über das Stiegenhaus), über eine eigene Dusche, ein eigenes WC und eine eigene Kochnische verfügen.

- In einem diesbezüglichen **Ergänzungsschreiben vom 20. März 2007** wiesen die Bw. darauf hin, dass der vorgelegte Einreichplan mit Juni 1995 (= ca. ein Jahr vor dem Kauf der Liegenschaft durch die Bw.) datiert sei. Die Bw. hätten das Objekt also zu einem Zeitpunkt übernommen, als bereits fünf Wohneinheiten fertig errichtet und vermietet gewesen seien. Mit der Errichtung der Wohnungen 1-5 hätten die Bw. also nichts zu tun gehabt, lediglich die Wohnung 6, welche den Grundrissen nach bereits bestanden habe, sei von ihnen fertig ausgebaut und vermietungsfähig gemacht worden. Die Abtrennung der einzelnen Wohnungen zueinander sei durch den Vorbesitzer in Massivbauweise erfolgt. Die Innenwände seien in Leichtbauweise ausgeführt. Die Verschließung der Durchgänge sei, entsprechend der Bauordnung und der gesetzlichen Baubestimmungen, in Massivbauweise erfolgt. Aus dem Bauplan sei auch ersichtlich, dass die Wohnungen 1, 3 und 4 über einen eigenen von außen begehbaren direkten Zugang verfügen. Die Wohnung 2 sei über den Haupteingang direkt erreichbar. Die Wohnungen 5 und 6 befänden sich im Obergeschoß und seien über das Stiegenhaus durch den Haupteingang begehbar.

Zum Zeitpunkt des Kaufs der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft durch die Bw. seien die fünf vom Vorbesitzer fertig gestellten Wohnungen bereits vermietet und sei die Nachfrage nach kleineren Wohneinheiten enorm gewesen. Dies habe die Bw. auch dazu veranlasst, die letzte Wohnung im Haus auszubauen und zu vermieten.

Bei der Erstellung der Prognoserechnung seien relativ geringe Leerstellungen berücksichtigt worden, weil - wie bereits erwähnt - eine entsprechende Nachfrage im Zeitpunkt des Vermietungsbeginnes gegeben gewesen und mit Leerstellungen nur im geringen Umfang gerechnet worden sei. Rückblickend könne gesagt werden, dass tatsächlich relativ wenig Leerstellungen zu verzeichnen gewesen seien, jedoch habe das generelle Überangebot an Wohnungen und die Beeinträchtigung durch Insektenbefall zwangsläufig geringere monatliche Mieten bewirkt.

- Mit **Vorhalt vom 30. März 2007** wurden dem Finanzamt die o.a. Schreiben der Bw. vom 16. Februar 2007 und 20. März 2007 zur Kenntnis gebracht. - Das Finanzamt hat sich dazu schriftlich nicht geäußert.

Anlässlich einer **Vorsprache der Prüferin beim Unabhängigen Finanzsenat am 18. Juni 2007** äußerte diese ua. Zweifel daran, dass die Mieteinnahmen laut Prognoserechnung realistisch seien bzw. - wie von den Bw. behauptet - eine Zeitlang tatsächlich erzielt worden seien.

- Mit **Vorhalt vom 18. Juni 2007** wurden die Bw. ua. um den Nachweis ersucht, dass die Mieteinnahmen bei Vollvermietung laut Berufungsergänzung vom 6. Juni 2006 in Höhe von 30.400 S / Monat „effektiv in den Monaten Februar bis Juni 1997“ (vgl. Vorlageantrag vom 21. August 2006) erzielt worden seien.

Weiters wurde um eine betragliche Konkretisierung ersucht, in welchem Ausmaß in der vorgelegten Prognoserechnung realistischerweise anzunehmende regelmäßig wiederkehrende Wohnungsleerstehungen berücksichtigt worden seien. Falls solche Leerstehungen in ihrer Prognoserechnung bislang betraglich nicht berücksichtigt worden seien, so möge dargelegt werden, wie sich realistischerweise anzunehmende regelmäßig wiederkehrende Wohnungsleerstehungen auf die vorgelegte Prognoserechnung konkret auswirken würden. Um die Vorlage einer diesbezüglich adaptierten Prognoserechnung werde gebeten.

Was den behaupteten „enormen Insektenbefall“ des Mietobjektes bereits „kurz nach der Fertigstellung und Beziehbarkeit des Objektes“ (vgl. Berufungsergänzung vom 6. Juni 2006), so werde um Bekanntgabe gebeten, wann genau der behauptete „enorme Insektenbefall“ erstmals aufgetreten sei. Zwecks Glaubhaftmachung dieses offenbar erstmals anlässlich der Schlussbesprechung behaupteten Sachverhaltes werde um die Vorlage weiterer diesbezüglicher Beweismittel (weiterer Rechnungen; weiterer Mieterbestätigungen; Bestätigungen der „Kammerjäger“, usw.) gebeten.

- Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juli 2007** legten die Bw. in der diesbezüglichen **Beilage I** dar, dass in den Monaten Februar 1997 bis Juni 1997 eine Vollvermietung gegeben gewesen sei und hiebei tatsächlich Bruttomieteinnahmen in Höhe von 30.400,00 S pro Monat erzielt worden seien. Wie aus dieser Beilage ersichtlich, seien die Rückgänge in der Mietenhöhe (bedingt durch die schlecht gewordene Wohnqualität) ausschlaggebend für das Nichterreichen der Prognosezahlen gewesen. Auf Grund der Befristung der Mietverträge sei in der Prognoserechnungen auch nur mit wenig Leerstehungen gerechnet worden, weil im Zeitpunkt des Beginnes der Vermietung des Objektes: G die Nachfrage nach Wohnungen derart groß gewesen sei. Man sei davon ausgegangen, die Wohnung(en) nur kurzfristig leer stehend zu haben, um Instandhaltungsarbeiten für neue Mieter durchführen zu können. Leerstehungen wegen mangelnder Nachfrage seien also nicht berücksichtigt worden. Die Mietenhöhe sei in der Prognoserechnung in jenem Umfang angenommen worden, als die Mietverträge vom Vorbesitzer übernommen worden seien. Das Vorbringen im Vorlageantrag vom 21. August 2006 werde aber dahingehend korrigiert, dass die effektiv im Jahr 1997 erzielten Mieteinnahmen nicht über sondern leicht unter den prognostizierten Mieteinnahmen gelegen seien.

In der **Beilage II** würden betreffend die Jahre 1996 und 1997 die maximal erzielbaren Mieteinnahmen bei einer 100%igen Auslastung dargestellt.

In der **Beilage III** werde die Prognoserechnung in drei verschiedenen Varianten (III/1 bis III/3) adaptiert. Bei der ersten Variante sei man von um 5.000,00 S, bei der zweiten Variante von um 10.000,00 S und bei der dritten Variante von um 20.000,00 S (netto) geringeren Mieteinnahmen pro Jahr ausgegangen, was einem durchschnittlichen Leerstellungsaufwand von 1-4 Wohnungen, jeweils für ein Monat pro Jahr, entspreche. Nach der Variante 1 ergäbe sich ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Jahr 2013, nach der Variante 2 ebenfalls im Jahr 2013 und nach der Variante 3 im Jahr 2015.

Der Insektenbefall sei erstmalig im Jahr 1998 aufgetreten. In der Anfangsphase habe man versucht, dem Problem mit herkömmlichen Insektenmitteln Herr zu werden. Erst als sich der Insektenbefall über weite Teile des Hauses ausgebreitet habe, habe man erstmalig im Jahr 2000 professionelle Hilfe in Anspruch genommen. Es sei derzeit extrem schwierig, weitere Mieterbestätigungen zu erhalten, weil zu den Mietern kein persönlicher Kontakt bestehe bzw. bestanden habe, sodass die neuen Wohnadressen der seinerzeitigen Mieter auch nicht bekannt seien. Nach umfangreichen Bemühungen sei aber ein weiterer seinerzeitiger Mieter ausfindig gemacht worden. Weitere Mieterbestätigungen könnten mangels Auffindbarkeit der seinerzeitigen Mieter nicht vorgelegt werden.

Auf der als **Beilage IV** vorgelegten Mieterbestätigung vom 11. Juli 2007 wird von einem seinerzeitigen Mieter, der in den Jahren 1995 bis 1999 mit seiner Familie im Haus: G gewohnt habe, bestätigt, dass die Wohnung ca. drei Jahre nach dem Einzug auf einmal stark von Insekten befallen gewesen sei. Mit handelsüblichen Mitteln sei es ihm nach langer Zeit gelungen, diesen Befall zu stoppen. Die Bw. hätten ihm als Dank für seine Bemühungen, diesen Befall zu stoppen (der Mieter habe den Bw. auch beim Beseitigen des Befalls im Keller und im Stiegenhaus geholfen), und dafür, dass er nicht gleich ausgezogen sei, die neu gebaute größere nicht befallene Wohnung angeboten. Der Mieter könne auch bestätigen, dass die andere Mieterin, deren Bestätigung bereits vorgelegt worden sei, unter starkem Insektenbefall gelitten habe (der Befall sei bei ihr noch weiter ausgebreitet gewesen bzw. sei das Nest dort nicht auffindbar gewesen). Auch der Kammerjäger, der mehrmals im Haus gewesen sei, habe den Befall immer nur kurzfristig eindämmen können.

- Mit **Vorhalt vom 23. Juli 2007** wurde dem Finanzamt die Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juli 2007 samt Beilagen zur Kenntnis gebracht.

Das Finanzamt hat sich dazu nicht geäußert.

---

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

### **I. Umsatzsteuer**

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung 1993 (LVO) liegen Einkünfte 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.

Gemäß § 2 Abs. 3 LVO ist bei Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden das Vorliegen einer Absicht im Sinne des § 1 Abs. 1 nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen („große Vermietungen“).

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist Liebhaberei 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 (zB 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.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO (darunter fallen ua. auch die sog. „kleinen Vermietungen“) dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Ausgehend von dieser Rechtslage wird in sachverhaltsmäßiger Hinsicht zunächst Folgendes fest- bzw. klargestellt:

- Beim verfahrensgegenständlichen Mietobjekt: G handelt es sich um ein älteres, seinem äußeren Erscheinungsbild nach ursprünglich wohl als Einfamilienhaus konzipiertes, in der Folge dann aber durch Zu-, An- und Ausbauten stark verändertes bzw. erweitertes Gebäude.
- Bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die Bw. befanden sich in diesem Gebäude fünf - davon vier vermietete - Wohnungen (später waren es eine Zeit lang sogar sechs vermietete Wohnungen).
- Dieses Gebäude wurde also bereits zum damaligen Zeitpunkt nicht mehr als Einfamilienhaus genutzt (und es wird - entgegen den Ausführungen im Außenprüfungsbericht vom 22. März 2006 - offenbar auch derzeit nicht als solches genutzt).
- Die Abtrennung der einzelnen Wohnungen in diesem Gebäude voneinander erfolgte bereits durch den Vorbesitzer, und zwar in Massivbauweise.
- Jede dieser Wohnungen verfügte über einen eigenen Wohnungseingang (von außen bzw. über das Stiegenhaus).
- Jede dieser Wohnungen verfügte ua. auch über eine eigene Dusche, ein eigenes WC und eine eigene Kochnische (vgl. Kaufvertrag vom 3. April 1996; Außenbesichtigung vom 16. Februar 2007; Vorhaltsbeantwortungen vom 16. Februar 2007 und 20. März 2007).

Nun fällt aber nach herrschender Rechtsmeinung schon bereits eine Überlassung von Gebäuden ab drei Wohneinheiten grundsätzlich unter § 1 Abs. 1 bzw. § 2 Abs. 3 LVO („große Vermietung“) (vgl. zB Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 (LVO) Tz 505; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 159).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist somit aber auch die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit - betreffend ein Gebäude mit fünf bzw. sechs Wohnungen, welches nach Art und Umfang offenbar näher bei der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (gemessen am Idealbild eines Zinshauses) als bei der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes ist, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet - als „große Vermietung“ iSd § 1 Abs. 1 bzw. § 2 Abs. 3 LVO zu betrachten (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 127, 160).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist der Berufung daher schon auf Grund des § 6 LVO stattzugeben.

Die das verfahrensgegenständliche Mietobjekt betreffenden und im Zuge der Außenprüfung ausgeschiedenen Umsätze bzw. Vorsteuern (vgl. Außenprüfungsbericht vom 22. März 2006, Tz 12) sind daher nunmehr wiederum zu berücksichtigen.

## **II. Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften**

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird zunächst auf die o.a. rechtlichen Grundlagen und die oben bereits vorgenommenen sachverhaltsmäßigen Festlegungen („große Vermietung“) verwiesen.

Ergänzend dazu ist in rechtlicher Hinsicht noch auszuführen, dass bei der Prüfung, ob ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) iSd § 2 Abs. 3 LVO „geplant“ ist, auf einen für derartige Gebäudenutzungen üblicherweise „absehbaren Zeitraum“ abzustellen ist. Dieser beträgt nach der Rechtsprechung des VwGH - bei vor dem 14. November 1997 begonnenen „großen Vermietungen“ wie im vorliegenden Fall - ca. 20 Jahre (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 (LVO) Tz 510 und 523; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 414).

Im Zweifel ist das Vorliegen der Gesamtüberschusserzielungsabsicht bzw. das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Abgabepflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 (LVO) Tz 512, 514; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 402).

Unwägbarkeiten, dh. das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Abgabepflichtigen aufweisen, bleiben in diesem Zusammenhang aber grundsätzlich außer Ansatz (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, § 2 (LVO) Tz 365).

Für das Vorliegen einer Gesamtüberschusserzielungsabsicht spricht uU auch die vorzeitige Beendigung einer - an sich unbegrenzt geplanten - „großen Vermietung“ (durch Veräußerung des gesamten Gebäudes). Eine derartige Vorgangsweise kann insbesondere dann „marktgerechtes Verhalten“ sein und für die Gesamtüberschusserzielungsabsicht sprechen und damit die bisherige Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle erscheinen lassen, wenn sie als Reaktion darauf erfolgt, dass im Hinblick auf zukünftige „Verlustjahre“ ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem angemessenen Zeitraum nicht (mehr) zu erwarten ist. Voraussetzung dafür ist aber, dass der Vermieter bis zur Beendigung alles unternommen hat, um die Erfolgsaussichten der Vermietungstätigkeit

durch rechtzeitige strukturverbessernde Maßnahmen zu verbessern (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 488).

Als strukturverbessernde Maßnahme im o.a. Sinn kommt ua. auch eine Umschuldung zwecks Senkung der Zinsenbelastung in Betracht (vgl. zB die bei Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 461, angeführten Beispiele strukturverbessernder Maßnahmen).

Ausgehend von dieser Rechtslage wird ergänzend weiters noch Folgendes fest- bzw. klargestellt:

- Die von den Bw. vorgelegte Vorscheurechnung ergibt einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Jahr 2012, dh. nach ca. 16 Jahren (vgl. Berufungsergänzung vom 6. Juni 2006; Vorhaltsbeantwortung vom 16. Februar 2007).
- Nach der adaptierten Vorscheurechnung (Berücksichtigung realistischerweise anzunehmender Leerstehungen) errechnet sich ein Einnahmentotalüberschuss im Jahr 2013 bzw. 2015 (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juli 2007, Beilagen III/1-III/3).
- Der behauptete massive Ameisenbefall ab dem Jahr 1998 in einer Vielzahl der im verfahrensgegenständlichen Mietobjekt befindlichen Wohnungen (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juli 2007) und die Behauptung, dass die deutlichen Rückgänge der Mieteinnahmen im Wesentlichen auf eben diesen nicht in den Griff zu bekommenden Insektenbefall zurückzuführen gewesen seien (Folgen des Insektenbefalls: ständiger Mieterwechsel, zwischenzeitige Wohnungsleerstehungen, verschlechterter „Ruf“ des Mietobjektes), erscheinen glaubwürdig (vgl. Mieterbestätigungen laut Beilage 1 zum Vorlageantrag vom 21. August 2006 und Beilage IV zur Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juli 2007; „Kammerjägerrechnungen“ laut Beilagen 2 und 3 zur Berufungsergänzung vom 6. Juni 2006).
- Ein Ameisenbefall - wie von den Bw. geschildert - stellt eine „Unwägbarkeit“ im o.a. Sinne dar.
- Die Bw. haben sich in hinreichender zeitlicher Nähe zum Auftreten der o.a. Insektenprobleme um Kostensenkungen bemüht (vgl. Vorlageantrag vom 21. August 2006: „Umschuldung“).
- Die Bw. haben damit „strukturverbessernde Maßnahmen“ im o.a. Sinne gesetzt.
- Die Bw. haben sich auf Grund der sich offenbar abzeichnenden Aussichtslosigkeit, in einem angemessenen Zeitraum einen „Totalgewinn“ erzielen zu können, bereits in hinreichender zeitlicher Nähe zum Auftreten der o.a. Schwierigkeiten um einen Verkauf

des verfahrensgegenständlichen Mietobjektes bemüht, welche Bemühungen sich aber über mehrere Jahre hingezogen und schlussendlich zu einem Verkauf des Gebäudes um einen Preis, der sogar unter dem seinerzeitigen Ankaufspreis der Bw. gelegen ist, geführt haben (vgl. Vorlageantrag vom 21. August 2006 Berufungsergänzung vom 6. Juni 2006 und die in den diesbezüglichen Beilagen 4 bis 6 dokumentierten Verkaufsbemühungen der Bw.).

- Mit dieser vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit haben die Bw. ein „marktgerechtes Verhalten“ im o.a. Sinne gesetzt.

Damit steht aber für den Unabhängigen Finanzsenat das Vorliegen einer Gesamtüberschusserzielungsabsicht der Bw. iSd § 1 Abs. 1 bzw. § 2 Abs. 3 LVO im verfahrensgegenständlichen Zeitraum außer Zweifel.

Somit ist auch der Berufung gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO stattzugeben.

Die das verfahrensgegenständliche Mietobjekt betreffenden im Zuge der Außenprüfung ausgeschiedenen Werbungskostenüberschüsse (vgl. Außenprüfungsbericht vom 22. März 2006, Tz 30) sind nunmehr wiederum zu berücksichtigen.

Der Vollständigkeit halber wird schließlich aber auch noch Folgendes bemerkt:

Gegen die vom Finanzamt vertretene Ansicht, die Bw. seien in ihrer Vorscheurechnung von unrealistischen bzw. allzu optimistischen Mietenerwartungen ausgegangen (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2006), spricht nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates, dass die theoretisch bei Vollvermietung erzielbaren (monatlichen) Mieteinnahmen in Höhe von 30.400,00 S eine Zeit lang - trotz „Hochspannungsmasten“ (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2006) - effektiv erzielt wurden und daher offenbar auch tatsächlich erzielbar waren (vgl. Vorlageantrag vom 21. August 2006; Vorhaltsbeantwortung vom 18. Juli 2007).

Dass in den o.a. Vorscheurechnungen die durch die Unwägbarkeiten verursachten – unvorhersehbaren - Mieteinnahmerückgänge keine Berücksichtigung gefunden haben, ist entsprechend dem oben bereits Gesagten nicht zu beanstanden.

Die Behauptung der Bw., die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit sei ursprünglich auf unbestimmte Zeit geplant gewesen („Altersvorsorge“ etc.) (vgl. Berufungsergänzung vom 6. Juni 2006; Vorlageantrag vom 21. August 2006), deckt sich mit dem Gesamtbild, das sich der Unabhängige Finanzsenat von der Vermietungstätigkeit der Bw. gemacht hat. Im Übrigen wird auch seitens des Finanzamtes nicht behauptet, dass die verfahrensgegenständliche

Vermietungstätigkeit ursprünglich nur auf nur bestimmte Zeit geplant gewesen sei. Demnach kann es im vorliegenden Fall, entsprechend dem oben Gesagten, richtigerweise aber auch nicht von Bedeutung sein, dass hier - unbestrittenermaßen - „in Folge des abgeschlossenen Überprüfungszeitraumes ein Gesamtverlust erwirtschaft“ worden ist (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2006).

Die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich hier um ein „nicht ernst gemeintes Mietverhältnis“ handle (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2006), kann der Unabhängige Finanzsenat angesichts des von den Bw. an den Tag gelegten wirtschaftlichen Engagements (Kauf eines Gebäudes mit fünf bzw. sechs Wohnungen für Vermietungszwecke unter Inanspruchnahme von beträchtlichen Fremdmitteln; umfangreiche Gebäudeinvestitionen (zT in Eigenregie); langjährige Bemühungen um Vollvermietung; aktenkundige Bemühungen um Kostensenkungen; langjährige Anstrengungen, für das Gebäude einen Käufer zu finden; letztendlich Verkauf des Gebäudes mit „Verlust“ etc.) nicht nachvollziehen.

Abschließend wird auch noch bemerkt, dass das Finanzamt gegen die von den Bw. vorgelegten Vorscheurechnungen - abgesehen von der o.a. Frage, ob die dort zum Ausdruck kommenden Mieteinnahmenerwartungen überhaupt realistisch waren, und der o.a. Frage des Insektenbefalls - bis zuletzt nichts Substantiiertes vorgebracht hat (vgl. die Vorhalte des Unabhängigen Finanzsenates vom 30. März 2007 und vom 23. Juli 2007). - Auch der Unabhängige Finanzsenat sieht sich nicht veranlasst, das diesen Vorscheurechnungen zu Grunde liegende Zahlenmaterial in Zweifel zu ziehen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 13 Berechnungsblätter (1997 bis 2004 in Euro, 1997 bis 2001 auch in S)

Graz, am 29. Oktober 2007