



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. G B und Dkfm. H M als ehemalige Miteigentümer der Grundstücksgemeinschaft Dkfm. M/Dr. B, x D, Sstraße xx, vertreten durch Dr. G B, Steuerberater, x D, Pgasse, vom 17. Juli 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes D vom 13. Mai 2002 betreffend **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1992 bis 2000** entschieden:

- 1) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre **1992 bis 1998** wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die in den Jahren 1992 bis 1998 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in folgender Höhe festgestellt:

### 1992

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 36.184,68 € - 497.912,00 S
--	---------------------------------

### 1993

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 37.299,19 € - 513.248,00 S
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer	0,29 €

	4,00 S
Mit den Einkünfte werden verwaltet: Einkünfte aus Kapitalvermögen	1,45 € 20,00 S

**1994**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 11.054,34 € - 152.111,00 S
--	---------------------------------

**1995**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 3.920,26 € - 53.944,00 S
--	-------------------------------

**1996**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 1.948,07 € - 26.806,00 S
--	-------------------------------

**1997**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 5.546,97 € - 76.328,00 S
--	-------------------------------

**1998**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.321,85 € 18.189,00 S
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer	1,00 € 13,75 S
Mit den Einkünfte werden verwaltet: Einkünfte aus Kapitalvermögen	4,00 € 55,00 S

Die Aufteilung der Einkünfte sowie der einbehaltenen Kapitalertragsteuer ist den angeschlossenen Beilagen zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Diese bilden einen integrierenden Bestandteil des Bescheidspruches.

**2)** Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre **1999 und 2000** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 und 2000 bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 28. März 1992 erwarben die Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) die Liegenschaft in D, Sstraße xx (**Villa "T"**).

Laut **Punkt I des Kaufvertrages** sollte für Herrn Dkfm. H M an der Dachgeschoßwohnung und für Herrn Dr. G B in der Wohnung im 1. Obergeschoß wechselseitig das Wohnungseigentum begründet werden, während die restliche Liegenschaft im ideellen Miteigentum der Käufer ohne gesonderte Wohnungseigentumsvereinbarung verbleiben sollte. Sowohl die Dachgeschoßwohnung als auch die Wohnung im 1. Obergeschoß entsprachen laut Vereinbarung einem Anteil von je 5 % der ganzen Liegenschaft, die restliche Liegenschaft sohin einem Anteil von 90 %, welcher wieder zwischen Herrn Dkfm. M und Herrn Dr. B im Verhältnis von 72,5 % für Dkfm. M und 27,5 % für Dr. B aufgeteilt werde. Der Kaufpreis wurde folgendermaßen festgelegt:

In **Punkt II des Kaufvertrages** wurde für die der Dachgeschoßwohnung entsprechenden 500/10.000-stel Anteile ein Teilkaufpreis von 300.000,00 S und für die restlichen von Dkfm. M gekauften 6.525/10.000-stel Anteile ein Teilkaufpreis von 4.100.000,00 S vereinbart.

Weiters wurde laut **Punkt III des Kaufvertrages** für die der Wohnung im 1. Obergeschoß entsprechenden 500/10.000-stel Anteile ein Teilkaufpreis von 300.000,00 S und die restlichen von Herrn Dr. B gekauften 2.475/10.000-stel Anteile ein Teilkaufpreis von 1.100.000,00 S vereinbart.

Laut **Punkt VIII des Kaufvertrages** waren die bestehenden Mietverhältnisse, und zwar der Ehegatten Dr. Gottfried und Maria K an der im Hochparterre gelegenen Wohnung aufgrund des Mietvertrages samt Ergänzung vom 9. Februar 1983 und des Herrn P an der im 1. Stock des Hauses gelegenen Wohnung aufgrund des Mietvertrages vom 7. Juli 1982 den Käufern bekannt.

Mit **Schreiben vom 6. Mai 1992** benachrichtigte Dr. G B das Finanzamt D von der Begründung einer Bauherrengemeinschaft Dkfm. H M/Dr. G B, in dem er auf den Kauf des oben angeführten Objektes hinwies und im Wesentlichen Folgendes ausführte:

*Wie aus dem Kaufvertrag ersichtlich, sei von den Miteigentümern je eine Wohnung für private Zwecke erworben worden, während das Erdgeschoß und das 1. Stockwerk gemeinsam erworben worden seien und einschließlich des restlichen Grundstückes in weiterer Folge in Form eines Bauherrenmodells weiter um – und ausgebaut werden sollten. Der Kaufpreis des für das Bauherrenmodell vorgesehenen Gebäude – und Grundstücksteiles habe 5.2.000.000,00 S betragen und sei durch einen Kredit bei der Ba D finanziert worden.*

*Eine Wohnung des gegenständlichen Objektes sei vermietet. Der monatliche Mietzins betrage inkl. USt ca. 5.000,00 S.*

In der Beilage zu den **Steuererklärungen für das Jahr 1992** wurde in der Folge ein Ausgabenüberschuss aus der Vermietung des gegenständlichen Objektes in Höhe eines Betrages von -539.788,05 S ermittelt, wobei insbesondere der Zinsenaufwand in Höhe von 445.068,90 S zu diesen hohen negativen Einkünften führte.

In Reaktion auf einen **Vorhalt des Finanzamtes**, wonach die Fixkosten wie Zinsenaufwand und AfA im Verhältnis zu den Einnahmen ungewöhnlich hoch wären, weshalb eine Ertragsvorschau bis zum voraussichtlichen Zeitpunkt des Erlangens von positiven Einkünften verlangt wurde, gaben die Bw folgendes bekannt:

*In der gegenständlichen Liegenschaft befänden sich drei Wohnungen und ein nicht ausgebautes Kellergeschoß. Der Anteil der gegenständlichen Grundstücksgemeinschaft umfasse die derzeit an Frau Ria K. vermietete Wohnung im Erdgeschoß und das nicht ausgebaute Kellergeschoß. (Der entsprechende Mietvertrag wurde beigelegt.). Die beiden Bw würden beabsichtigen, noch im Jahr 1994 das Haus zur Gänze zu restaurieren und das Kellergeschoß in eine oder zwei Wohnungen umzubauen und daraufhin ebenfalls zu vermieten. Nach Durchführung dieser Arbeiten, die einen Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwand von ca. 2.000.000,00 S bis 3.000.000,00 S hervorrufen würden, wäre beabsichtigt, den größten Teil des Kaufpreises und diese Aufwendungen durch Eigenkapital abzudecken. Es sei daher in den nächsten 5 Jahren mit einem Wegfall des größten Teiles des Zinsaufwandes mit Sicherheit zu rechnen. Die Mieterlöse würden nach Beendigung dieser Arbeiten vermutlich ca. 30.000,00 S monatlich betragen.*

In einer **Stellungnahme der Bewertungsstelle** des Finanzamtes zur Bemessung der Höhe des Grundpreises im Zusammenhang mit der Ermittlung der AfA für Gebäude wurde Folgendes festgehalten:

*Bei dem Haus Sstraße xx handle es sich um eine alte Villa mit durchschnittlicher Ausstattung, die aber veraltet wäre (drei Wohnungen, zwei Bäder). Die Nutzfläche betrage 320 m<sup>2</sup>/Baujahr 1913. Die Garage wäre freistehend (drei Boxen, Baujahr 1968, 43 m<sup>2</sup> Nutzfläche). Die Gesamtgrundfläche betrage 2.019 m<sup>2</sup> (Wohnbaugebiet, lockere Verbauung).*

Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1992 wurde in Folge einer Reduktion der Abschreibung (Erhöhung des Grundanteiles) der Ausgabenüberschuss laut Erklärung auf den Betrag von - 528.767,65 S korrigiert.

Wie aus einem vom Planungsbüro Baumeister G. E erstellten **Gutachten über die Nutzwerte des Hauses D, Sstraße xx vom 19. Februar 1994** hervorgeht, beliefen sich die Ausmaße der einzelnen Stockwerke und deren Nutzwerte auf folgende Höhen:

	Nutzfläche	Nutzwert
Gartengeschoß (GG)	157,20 m <sup>2</sup>	24%
Erdgeschoß (EG)	160,18 m <sup>2</sup>	25%
1. Obergeschoß (1. OG)	153,73 m <sup>2</sup>	22%

Dr. B		
Dachgeschoß (DG) Dkfm. M	202,40 m <sup>2</sup>	29%

Die **Ertragssituation im Zusammenhang mit der Vermietung des gegenständlichen Objektes** gestaltete sich in den Jahren ab 1992 folgendermaßen:

	<b>Einnahmen</b>	<b>Ausgaben</b>	<b>davon Zinsen</b>	<b>WK-Überschuss</b>
<b>1992</b>	41.635,00	570.403,00	445.069,00	-528.768,00
<b>1993</b>	93.219,00	637.323,00	523.894,00	-544.104,00
<b>1994</b>	117.309,00	356.576,00	130.923,00	-239.267,00
<b>1995</b>	118.915,00	271.891,00	9.732,00	-152.976,00
<b>1996</b>	103.738,00	161.399,00	16.753,00	-57.661,00
<b>1997</b>	145.065,00	252.248,00	13.476,00	-107.183,00
<b>1998</b>	116.051,00	128.731,00	1.640,00	-12.680,00
<b>1999</b>	39.433,00	411.626,00	98.982,00	-372.193,00
<b>2000 (1.1.- 31.3.2000)</b>	24.850,00	-191.228,00	30.330,00	-166.378,00
<b>SUMME</b>				<b>- 2.181.210,00</b>

Die Veranlagungen betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO erfolgten **ab 1992 vorläufig**.

Im Zuge der **Veranlagung für das Jahr 1995** wurden die Bw bezüglich der in Aussicht gestellten Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwendungen sowie der erhöhten Mieterlöse befragt.

In Beantwortung dieses Vorhalts wurde am 16. Oktober 1996 Folgendes ausgeführt:

*Es sei richtig, dass sie beabsichtigt hätten, das gegenständliche Objekt weitestgehend zu renovieren bzw. auszubauen. Zu diesem Zwecke wären in den letzten beiden Jahren umfangreiche Planungsarbeiten durch Herrn Architekt TG durchgeführt worden. Für die Umbauarbeiten hätte man auch die notwendige Baugenehmigung erhalten. Aus wirtschaftlichen Gründen hätte man aber mit den Umbauarbeiten nicht beginnen können. Es seien dies vor allem die in der letzten Zeit stark gesunkenen Grundstückspreise und die davon abhängigen zu erzielenden Mietpreise gewesen. Die Mieterin der durch die Hausgemeinschaft vermieteten Wohnung genieße den Mieterschutz und es sei daher eine Anhebung der Miete zur Zeit nicht möglich. Es bestünde daher auch die Möglichkeit, dass – bei gestiegenen Grundstückspreisen – das Objekt wieder verkauft würde. Es werde jedoch mit Sicherheit davon ausgegangen, dass in diesem Falle ein Gesamtgewinn erzielt werden würde.*

**Mit 31. März 2000 wurde die gegenständliche Grundstücksgemeinschaft Villa "T" aufgelöst, indem das bisherige Gemeinschaftseigentum durch Parifizierung in Wohnungseigentum umgewandelt und auf die Eigentümer aufgeteilt wurde.**

Ab diesem Zeitpunkt führten die beiden ehemaligen Mieteigentümer eine getrennte Verwertung der parifizierten Anteile durch. Dkfm. M verkaufte einen Teil (2 Wohneinheiten) und vermietete die verbliebene Wohneinheit. Dr. B vermietete die ihm gehörende Wohnung samt dem abgetrennten Gartengrundstück sowie den Kellerräumen und der Garage seit 1. September 2001. Seine monatlichen Mieteinnahmen betrugen 20.000,00 S (inkl. USt) zuzüglich Betriebskosten. Wie Dr. B im **Schreiben vom 22. Jänner 2002** bekräftigte, würde diese durch einen langjährigen Mietvertrag abgesicherte Miete ab dem Jahr 2002 zu positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dieser Wohnung in Höhe von ca. 50.000,00 S bis 100.000,00 S führen.

Die steuerliche Erfassung der Vermietungstätigkeit aus dem gegenständlichen Objekt erfolgte ab 1. April 2000 unter der jeweiligen Steuernummer der ehemaligen Mieteigentümer.

**Mit Bescheiden vom 13. Mai 2002 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der gegenständlichen Mieteigentümergeinschaft für die Jahre 1992 bis 2000 gemäß § 188 BAO endgültig mit Null festgestellt.**

Begründend wurde ausgeführt, *dass die Vermietungstätigkeit der Grundstücksgemeinschaft Villa "T" in dem nunmehr abgeschlossenen Zeitraum 1992 bis März 2000 keine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle im Sinne des EStG 1988 darstelle. Es wären nur negative Ergebnisse erzielt worden, diverse Wertsicherungsbeträge (laut ursprünglichen Mietverträgen) wären nicht eingefordert worden, überhaupt fehle aufgrund der Gegebenheiten die objektive wie auch tatsächliche Ertragsfähigkeit. Ab dem Zeitpunkt der Parifizierung im April 2000, was einer Änderung der Bewirtschaftung entspreche, beginne ein neuer Beobachtungszeitraum für die einzelnen Wohnungseigentümer zu laufen.*

Mit Schreiben vom 17. Juli 2002 erhob Dr. B als Bevollmächtigter der Hausgemeinschaft **Berufung** gegen die oben angeführten Bescheide und führte im Wesentlichen folgendes aus:

*1) Zur Behauptung, es wären bis lang nur negative Ergebnisse erzielt worden, bzw. zum marktkonformen Verhalten aufgrund des Umstandes, weil Wertsicherungsbeträge nicht eingefordert worden wären:  
Das Anfallen von Jahresverlusten, wie sie im gegenständlichen Fall unbestritten vorgelegen hätten, löse nur die Anwendung der Verordnung aus.  
Trotz des Vorliegens von Verlusten liege aber Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lasse. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Betätigung zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigen nach einem solchen Erfolg, habe als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (Verweise auf VwGH 25. November 1999, 97/15/0144).  
Das Ertragsstreben sei anhand objektiver Kriterien zu prüfen. Es seien die tatsächlichen*

*Überschüsse für die Prognoserechnung zu adaptieren: Zehntel- bis Fünfzehntel-Abschreibungen seien auf eine Normal – AfA umzustellen, steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG seien dem steuerlichen Ergebnis zuzurechnen.*

*In einer Prognoserechnung sei anhand objektiver Maßstäbe festzustellen, ob sich innerhalb eines absehbaren Zeitraums voraussichtlich ein Gesamtüberschuss ergeben werde, oder sich lediglich wegen Sonderabschreibungen oder wegen dem Vorliegen gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen nicht ergäbe.*

*Es sei daher in zwei Schritten zunächst das tatsächliche Ergebnis – wie oben angeführt – zu eruieren und dann innerhalb einer Beobachtungsperiode festzustellen, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein Totalüberschuss erzielt werde. Dieser betrage 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.*

*Dies bedeute, dass bei vorliegender Hausgemeinschaft, die das Gebäude im Jahr 1992 erworben hätte, anhand einer Prognoserechnung zu überprüfen sei, ob bis 2015 ein Totalüberschuss erzielt werde.*

*In dieser Prognoserechnung seien tatsächliche Überschüsse zu adaptieren, indem Sonderabschreibungen auf die normale Nutzungsdauer zu verteilen und Kategorie-Mietzinse bzw. Richtwert-Mietzinse durch freie Marktmieten zu ersetzen seien.*

*Das vorliegende Gebäude unterliege tatsächlich dem MRG und seien die Wohnungen mietengeschützt. Die Mieterin der Erdgeschoßwohnung, Top 3, Frau K, unterliege dem Mieterschutz, was sowohl die Disposition der Höhe der Miete als auch die Kündbarkeit für die Hausgemeinschaft wesentlich eingeschränkt habe.*

*Wenn die Behörde in der Begründung auf die negativen Ergebnisse abgestellt habe, so habe sie übersehen, dass die Einnahmen, welche aus den tatsächlich beschränkten Mietzinsen entstanden seien, bei Erstellung der Prognoserechnung durch den Ansatz fiktiver marktkonformer Mieteinnahmen zu ersetzen gewesen wären.*

*Nachdem die in Folge gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen niedrigeren Mieten für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit nicht entscheidend seien, werde beantragt, die fiktiven marktkonformen Mieten bei der Prognoserechnung zu berücksichtigen.*

*Im gegenständlichen Verfahren sei von der Behörde keine Prognoserechnung verlangt worden, weshalb die entsprechenden Bescheide rechtswidrig seien.*

## *2) Zur Behauptung des Fehlens der objektiven Ertragsfähigkeit:*

*Dieser Behauptung sei kein entsprechendes Ermittlungsverfahren vorangegangen. Die Behörde hätte sich mit einer realistischen glaubhaften Prognoserechnung auseinandersetzen müssen. Die Behörde hätte über den ersten Eindruck hinaus die Ertragsfähigkeit anhand viel weit reichender Beurteilungsmaßstäbe beurteilen müssen und diesbezüglich notwendige Sachverhaltsfeststellungen treffen und Ermittlungen anstellen müssen.*

*Tatsächlich sei das gegenständliche Projekt objektiv ertragsfähig gewesen, was in der beiliegenden Prognoserechnung glaubhaft gemacht werde.*

*Zum marktkonformen Verhalten:*

*Es sei von vornherein geplant gewesen, die Villa zu erwerben und anschließend zu sanieren, um sie entsprechend hochwertig und teuer zu vermieten. Die hervorragende Lage des Objekts habe eine hohe Nachfrage erwarten lassen, zudem sei offensichtlich gewesen, dass nach Erfolg der Sanierung überdurchschnittliche Mieten erzielt hätten werden können. Potentielle Mieter bzw. Zielgruppe wären damals Universitätsprofessoren von der geplanten "GL-School" in D gewesen.*

*Als Beweis dafür diene der Baubewilligungsbescheid vom 26. Jänner 1994, in welchem eine umfassende Gebäudesanierung dargelegt und schließlich auch von der Stadtgemeinde D bewilligt worden wäre.*

*Man habe von vornherein daran gedacht, die Villa unverzüglich nach Ankauf der Liegenschaft zu sanieren. Entsprechende Pläne könnten zum Nachweis gerne vorgelegt werden.*

*Verzögernd auf diese Anliegen habe sich jedoch die problematische mietrechtliche Struktur ausgewirkt. Die Mietverhältnisse mit den damaligen Mietern Frau K und Herrn P wären dem MRG unterlegen. Die Mieter seien gesetzlich beschränkt gewesen und es habe nur ein sehr*

*geringer Mietertrag erzielt werden können.*

*Herr P habe das Top Nr. 2 bewohnt, Frau K die Wohnung Top Nr. 3 gemietet und überdies auch das gesamte Gartengeschoss mitgenutzt, sodass dies auch mietrechtlich blockiert gewesen sei.*

*Zudem sei es nicht möglich gewesen, Frau K zu kündigen bzw. sie zu einer Beendigung des Mietverhältnisses zu bewegen. Dadurch sei es zu einer für die Gesellschaft äußerst nachteiligen und ungeplanten Verzögerung der Umsetzung der umfassenden Sanierung des Objektes gekommen, um es dadurch einer gehobenen Nutzung mit entsprechenden Erträgen zugänglich zu machen.*

*Es seien sämtliche Möglichkeiten, Frau K zum Auszug zu bewegen, ausgenutzt worden.*

*Insbesondere sei es unrichtig, dass die Vermieter nicht versucht hätten, Index-Erhöhlungen bei Frau K durchzusetzen. Als Beweis dienten die Schreiben von Dkfm. M und Dr. B vom 20. August 1996 und 5. Februar 1997 an Frau K, aus welchen ersichtlich sei, dass Herr M und Herr B eine Index-Erhöhlung durchsetzen hätten wollen.*

*Von Frau K sei diese Nachzahlung wegen Verjährung abgelehnt worden, die Index-Erhöhlung der Miete jedoch ab diesem Zeitpunkt akzeptiert und bezahlt worden. Sie habe erklärt, der gewünschten Beendigung des Mietverhältnisses überhaupt nicht zustimmen zu wollen, wenn die Vermieter auf weitere Index-Erhöhlungen bestehen würden. Sie würde überhaupt nicht an einen Auszug denken, sondern im Gegenteil ihren damaligen Lebensgefährten ebenfalls in die Wohnung einziehen lassen, um für diesen auch dort einen Hauptwohnsitz zu begründen. Dies hätte zur Folge gehabt, dass dieser 36-jährige Lebensgefährte ebenfalls Kündigungsschutz gemäß MRG gehabt hätte.*

*Aus diesen Gründen sei auf eine rechtliche Durchsetzung dieser Index-Erhöhlung verzichtet worden.*

*Wenn die Behörde daraus ableite, dass sich die Eigentümer und Vermieter wegen der Unterlassung der Index-Erhöhlung nicht marktkonform verhalten hätten, so sei dies daher unrichtig.*

*Als Beweismittel wurden die Aussagen von Herrn Dr. B, Herrn Dipl.-Ing. St, Herrn Dkfm. M, Herrn Mag. EL und dem Mieter Herrn P beantragt.*

*Die Vermieter hätten alles Mögliche unternommen, um Frau K zu einem Auszug zu bewegen. Überdies seien Frau K Ausweichwohnungen angeboten und von dieser auch besichtigt worden. Als Beweis hiefür wurden die Aussagen von Herrn Mag. EL sowie Herrn Dipl.-Ing. St beantragt.*

*Die Hauseigentümer hätten sich umfassend rechtlich beraten lassen mit dem Ziel, die geltenden Mietrechts- und insbesondere die Kündigungsbestimmungen sowie die Möglichkeit von Mietanpassungen- und Erhöhungen auszuschöpfen.*

*Hier habe es umfassende Gespräche mit Rechtsanwalt Dr. Sch aus Gn gegeben. Dieser habe letztendlich von einer Klage abgeraten, da diese keine Aussicht auf Erfolg gehabt und nur dazu geführt hätte, dass Frau K noch uneinsichtiger geworden wäre und alles getan hätte, um das Mietverhältnis möglichst lange aufrecht zu erhalten.*

*Das hätte den wirtschaftlichen Erfolg der beiden Investoren vereitelt.*

*Weiters hätten Gespräche in Anwesenheit des Rechtsanwalts Dr. Sch vor Ort bei den Mietern stattgefunden, bei denen über einen Auszug und die Aufgabe des Mietrechts verhandelt worden wäre. Auch diese Verhandlungen hätten nichts gefruchtet. Diese Gespräche hätten bereits unmittelbar nach dem Erwerb der Liegenschaft in den Jahren 1992 und 1993 stattgefunden.*

*Als weiterer Beweis für das marktkonforme Verhalten sowie die beabsichtigten Sanierungsschritte wurde auf die Stellungnahme von Rechtsanwalt Dr. Sch vom 23. 11. 1992 verwiesen, in der auf die Frage, inwieweit die Überwälzung von Instandhaltungs- und Sanierungskosten nach Maßgabe des Mietrechtsgesetzes erlaubt seien, geantwortet werde. In dieser Stellungnahme komme Herr Dr. Sch zur Schlussfolgerung, dass die rechtlichen Chancen, durch die Investitionstätigkeiten einen entsprechenden Investitionskostenbeitrag bzw. eine Erhöhung der Miete erlangen zu können, äußerst gering seien und diese Vorgangsweise nicht sinnvoll sei.*



*Auch die Finanzierungsstruktur beweise das vorliegende Gewinnstreben und das marktkonforme Verhalten der Steuerpflichtigen. Es sei immer festgelegt gewesen, dass innerhalb von zehn Jahren die Kosten des Ankaufs für die Altsubstanz durch Eigenmittel abgedeckt würden. Hinsichtlich der Ausbaukosten sei an Fremdfinanzierung gedacht gewesen, wobei von vornherein klar gewesen sei, dass die Eigentümer die Rückzahlungen mit entsprechenden Eigenmitteln unterstützen würden.*

*Der Beweis hierfür sei zum einen die tatsächliche Vorgangsweise (sinkende Zinsen bei der Miteigentumsgemeinschaft) sowie weiters die angefragten Finanzierungen aus den Jahren 1992 und 1993, die auf eine Laufzeit von zehn bis 15 Jahren abzielten. Alleine aus diesen Finanzierungsanfragen sei ersichtlich, dass sich Monatsraten inklusive Zinsen aus den potenziellen Mieteinnahmen auch nach dem Umbau nicht erwirtschaften hätten lassen, sodass von vornherein die Eigenmittelunterstützung durch die Hauseigentümer festgestanden habe. Als Beweis werde auf das Schreiben der Ba-Bank an Dr. B vom 12.3.1992 über die Finanzierung von 20,00 ATS Mio. auf eine Laufzeit von zehn Jahren bzw. 15 Jahren bei monatlichen Annuitäten von 258.800,00 ATS bzw. 208.900,00 ATS vorgelegt.*

*3) Zum Punkt 3 – Änderung der Bestandsverhältnisse/neuer Beobachtungszeitraum führten die Bw aus, dass entgegen der vom Finanzamt in seiner Bescheidbegründung geäußerten Ansicht vorab zu prüfen sei, ob durch die Parifizierung und durch die Auflösung der Miteigentümergeinschaft eine Änderung in der Art der Bewirtschaftung iSd § 2 Abs. 4 LVO vorliege.*

*In der Bescheidbegründung werde dies einfach nur behauptet, eine Begründung, inwiefern in der Parifizierung eine Änderung der Art der Bewirtschaftung erblickt werden könne, werde nicht gegeben.*

*Nach den Liebhabereichtlinien 1997 gelte als Änderung der Bewirtschaftung (§ 2 Abs. 4 LVO) nur eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements, die dazu führe, dass*

- ein Wandel in eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 statfinde, oder*
- nunmehr Überschüsse zu erwarten seien, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet würde.*

*Die Richtlinien führten zum ersten Punkt Beispiele an, welche darin bestünden, dass die Bewirtschaftung so verändert werde, dass eine private Nutzung nicht mehr in Frage komme. Die Beispiele bestünden darin, dass der Produktions- bzw. Verkaufsumfang wesentlich erhöht werde, dass ein wesentlich größerer Kundenkreis angesprochen und die bisherige Bewirtschaftung wesentlich intensiviert werde.*

*Die Villa T sei bisher immer auf Fremdvermietung ausgerichtet gewesen, die Wohnbedürfnisse der beteiligten Personen wären und seien anderweitig befriedigt. Als Beweis werde hier die Tatsachenfeststellung angeführt, dass Herr Dr. B zu diesem Zeitpunkt sein Elternhaus umgebaut und schon ab 1991 bezogen habe, und dass weiters Herr Dkfm. M zu diesem Zeitpunkt bereits in Ms entsprechende Investitionen und Planungstätigkeiten für sein Einfamilienhaus durchgeführte habe.*

*Eine wesentliche Änderung der Wirtschaftsführung, die zum Wandel in eine Betätigung iSd § 1 Abs. 1 führe, sei nicht erkennbar.*

*Zu der zweiten Möglichkeit der Änderung der Bewirtschaftung, nämlich der Wandlung einer verlustträchtigen in eine gewinnträchtige Bewirtschaftung, würden die Liebhabereichtlinien beispielhaft den Übergang von der Eigenbewirtschaftung zur Verpachtung, eine bedeutende Änderung der Finanzierung, insbesondere der außerordentlichen vorzeitigen Kreditrückzahlung an. Der VwGH führe z.B. die wesentliche Erhöhung der Nächtigungspreise bei Apartmentvermietung als Änderung der Bewirtschaftungsart an. Auch eine solche Änderung liege durch die Parifizierung nicht vor. Dass die Mieten nach erfolgter Sanierung angehoben würden, entspreche dem ursprünglichen Plan und stelle keine Änderung dar.*

*Im vorliegenden Fall könne keine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart, die zu einer objektiven Ertragsfähigkeit führe, gesehen werden.*

*Eine Parifizierung der Liegenschaft stelle keine Änderung der Bewirtschaftung dar. Eine solche wäre von der Behörde in der Begründung darzulegen gewesen. Der Bescheidspruch sei somit unbegründet und mit Rechtswidrigkeit belastet. Die Behauptung in der Bescheidbegründung,*

*dass ab Änderung der Bestandsverhältnisse (Parifizierung) ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen beginne, sei für sich eine gefolgerte Rechtswirkung, der jegliche Grundlage fehle und zu der selbst von der Behörde keine Begründung gegeben werde.*

*Es sei vielmehr richtig, dass die Übertragung der im Miteigentum stehenden Liegenschaft ins Alleineigentum steuerlich unbeachtlich sei, da lediglich Quoteneigentum zu Flächeneigentum werde (Verweis auf Stingl, die Übertragung von Immobilien, Wien 1998, Seite 14). Die Realteilung des Miteigentums an einem Grundstück sei als Zerlegung einer gemeinschaftlichen Sache in Teile von annähernd gleicher Beschaffenheit zu verstehen.*

*ISd §§ 841 ff ABGB werde gemeinschaftliches Eigentum geteilt, sodass die Summe der Werte der Teile den Wert der ungeteilten Sache gleichkomme.*

*Eine solche Übertragung von Quoteneigentum zu Flächeneigentum ziehe auch keine Folgen wie den Verlust der Fünftel-AfA und auch keine besonderen Einkünfte nach § 28 Abs. 7 EStG nach sich. Eine solche Realteilung stelle auch keine Anschaffung oder Veräußerung im Sinne eines Spekulationsgeschäftes dar. Diese Änderung des Eigentums sei einkommensteuerlich unbeachtlich und habe nichts mit einer Änderung des wirtschaftlichen Engagements zu tun und stelle keinesfalls eine Änderung der Bewirtschaftung dar.*

*Mangels einer Änderung der Bewirtschaftung beginne auch kein neuer Kalkulationszeitraum zu laufen. Der Bescheid sei diesbezüglich unbegründet und somit rechtswidrig.*

*Zur Prognoserechnung:*

*Zum Beweis der Ertragsfähigkeit wurde auf die der Berufung beigelegte Prognoserechnung verwiesen. Die Rechnung umfasse den Zeitraum 1992 bis 2000 und zwar aus zwei Gründen: Einerseits werde bereits innerhalb dieses kurzen Zeitraumes ein Totalüberschuss erzielt und es bei einer weiteren Fortführung kein anderes Ergebnis ersichtlich, weiters entspreche der Zeitraum dem von der Behörde als abgeschlossen erachteten Beurteilungszeitraum.*

*Die Prognoserechnung sei gem. oben gemachten Ausführungen wie folgt adaptiert worden: Ausgehend von den tatsächlichen Einnahmen und Werbungskosten sei der Überschuss gem. den Erklärungen ausgewiesen und durch Hinzurechnung des "Mehrergebnisses bei Marktmieten" der adaptierte Überschuss berechnet. Das Mehrergebnis bei Marktmieten wäre deshalb einbezogen worden, da für den Fall gesetzlicher Mietzinsbeschränkungen die Prognose über die Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges unter Heranziehung fiktiver marktkonformer Mieten zu erstellen sei. Das Mehrergebnis sei dadurch berechnet worden, dass die tatsächliche Miete abgezogen und die fiktive marktkonforme Miete in Ansatz gebracht worden sei. Die Prognoserechnung zeigte, dass bereits im Jahr 1994 in Folge der sinkenden Zinsen ein Überschuss ausgewiesen werde. Bereits ab dem Jahr 1997 liege ein Gesamtüberschuss vor. Nachdem die Prognoserechnung auf den tatsächlichen Gegebenheiten der Jahre 1992 bis 2000 aufbaue und lediglich entsprechend der Judikatur fiktive marktkonforme Mieten angesetzt worden seien, handle es sich zweifelsfrei um eine realistische, glaubhafte Prognoserechnung.*

*Der Ansatz der Marktmiete wäre mit 95,00 ATS pro m<sup>2</sup> bei diesem Objekt sogar etwas vorsichtig gewählt worden. Für die Ermittlung der marktkonformen Miete wäre ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt worden. Dieses werde als weiterer Beweis vorgelegt. Die Bw behielten sich vor, den Marktsatz gem. Gutachten zu berücksichtigen (Gutachten wäre bei Erstellung der Planungsrechnung noch nicht vorgelegen).*

*Nachdem nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit maßgeblich für die Liebhabereibeurteilung sei, könne auf Grund dieser Prognoserechnung festgestellt werden, dass bei der gegenständlichen Vermietungstätigkeit eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle vorliege.*

*Schließlich wurde auf die Judikatur des VwGH verwiesen, wonach unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemieter und vergleichbare Unwägbarkeiten auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen könnten. Maßgeblich sei aber nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg,*

*sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigen nach einem solchen Erfolg. Dieses bedeute, dass die Prognoserechnung ohne solche Unwägbarkeiten aufzustellen sei, dass jene Aufwendungen, die aus unerwarteten Problemen entstünden, herauszurechnen seien. Die Bw behielten sich das Recht vor, die vorliegende Prognoserechnung, die auf den Ist-Werten der Jahre 1992 bis 2000 beruhe und nur hinsichtlich der fiktiven Marktmieten adaptiert worden sei, auch hinsichtlich der Aufwände, die aus solchen Unwägbarkeiten resultierten, anzupassen.*

*Zusammenfassend führten die Bw Folgendes aus:*

- Es wäre von vornherein geplant gewesen, das Objekt zu sanieren und anschließend langfristig ertragreich zu vermieten;*
- Es seien beträchtliche Eigenmittel seitens der Investoren zur Verfügung gestellt worden, das Objekt sollte langfristig gewinnträchtig bewirtschaftet werden.*
- Ausschließlich durch mietrechtliche Schutzbestimmungen und deren bis an die Grenze des Mietrechtsgesetzes ausgenutzten Möglichkeiten der beiden Mieter sei eine kurzfristige Sanierung unmöglich gewesen.*
- Die beiden Investoren hätten alles rechtlich Denkbare unternommen, um die wirtschaftlichen Gegebenheiten maximal auszunutzen.*
- Nicht zuletzt nach mehr als acht Jahren sei an die Mieterin eine Mietrechtsablöse in der Größenordnung von 1,6 Mio. ATS bezahlt worden, um dieses Projekt doch noch wirtschaftlich durchführen zu können; beide Investoren seien Kaufleute und hätten auf Grund der mietrechtlichen Schwierigkeiten nach jahrelangen Bemühungen diese Zahlung als die kaufmännisch Vernünftigste betrachtet, obwohl sie als sehr hoch zu bezeichnen sei.*
- Gem. LVO seien diese Unwägbarkeiten des Mietrechtes zu eliminieren und eine Prognoserechnung unter Ansatz fiktiver Mietzinse zu stellen.*
- Die Prognoserechnung zeige, dass sehr bald Überschüsse erzielt würden und dass die Ertragsfähigkeit eindeutig gegeben sei.*

#### **Der Berufung wurden folgende Unterlagen beigelegt:**

- 1.** Zwei Schreiben der Bw an die Mieterin Ria K vom 20.8.1996 und 5.2.1997 betreffend eine **Indexerhöhung** im Zusammenhang mit dem Mietvertrag.
- 2.** Das **Schreiben der Ba-Bank** vom 12.3.1992 an Dr. B betreffend die Finanzierungsanfrage wegen eines Finanzierungsbedarfes von 20 Mio. S zum Erwerb und Ausbau einer Liegenschaft, wonach bei einer Laufzeit von zehn Jahren mit Zinsen von 248.800,00 S pro Monat zu rechnen gewesen wäre, bei einer Laufzeit von 15 Jahren mit monatlichen Zinsen von 208.900,00 S.
- 3.** Ein **Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. Sch** vom 23.11.1992 betreffend die Villa T, worin der Rechtsanwalt Herrn Dkfm. M über die mietrechtlichen Bestimmungen betreffend Verrechnung eines Erhaltungsbeitrages aufklärte.
- 4.** Eine **Baubewilligung** des Stadtamtes D vom 26.1.1994 betreffend den "Ausbau des Gartengeschoßes, Abbruch und Neuerrichtung der Doppelgarage" im Haus Sstraße xx.
- 5.** Ein **Gutachten des Sachverständigen Dr. Erich KM** vom 15.7.2002 zur "Ermittlung des angemessenen Hauptmietzinses betreffend die Wohnung Nr. 1 im Gartengeschoß und Nr. 2 im Erdgeschoß der Liegenschaft EZ 470 Grundbuch xxx D, Bezirksgericht D, x D, Sstraße xx" für den Bewertungszeitraum 1992 bis 2000.  
*Zweck des Gutachtens war die Feststellung des angemessenen Hauptmietzinses der Wohnungen Nr. 1 im Gartengeschoß und Nr. 2 im Erdgeschoß der Villa T gem. § 16 Abs. 1 des Mietrechtsgesetzes. Bewertungszeitraum waren die Jahre 1992 bis 2000.*  
*In seinem Befund berechnete der Sachverständige die Nutzflächen der betroffenen Wohnungen mit 157,20 m<sup>2</sup> für die Wohnung Nr. 1 und 160,18 m<sup>2</sup> für die Wohnung Nr. 2.*  
*Zur Lage führte er aus, dass die Liegenschaft in der Sstraße, also in der besten Wohngegend*

vor D liege. In der Umgebung befänden sich etliche Villen und schöne Wohnhäuser. Die Wohnung selbst liege im Hochparterre des Gebäudes. Die zwei anderen Wohnungen seien im ersten Obergeschoß und im Dachgeschoß/Galeriegeschoß situiert.

Zur Beschaffenheit führte er aus, dass das viergeschoßige Objekt ausschließlich als Wohngebäude genutzt werde und vor 1945 in Massivbauweise errichtet worden sei. Im Bewertungszeitraum sei von einer besten Wohnanforderungen entsprechenden Ausstattung auszugehen. Der Erhaltungszustand sei dem Alter entsprechend als sehr gut anzunehmen, da laufende Instandhaltungsarbeiten vermietenseits durchgeführt worden seien. Erst nach dem Bewertungszeitraum sei ein Gesamtumbau des Objektes in den Jahren 2000/2001 erfolgt. Hinsichtlich der Bewertung bezog sich der Sachverständige auf § 1 Abs. 4 des Mietrechtsgesetzes (MRG), wonach die §§ 14, 29 bis 36, 45, 46 und 49, nicht jedoch die übrigen Bestimmungen des ersten und zweiten Hauptstückes für

Z 3: Mietgegenstände, die im Wohnungseigentum stünden, sofern der Mietgegenstand in einem Gebäude gelegen sei, dass auf Grund einer nach dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung neu errichtet worden sei.

Da das Gebäude vor 1945 errichtet worden sei, gelte § 16 MRG, wonach eine Vereinbarung zwischen dem Vermieter und dem Mieter über die Höhe des Hauptmietzinses für einen in Hauptmiete gemieteten Mietgegenstand bis zu dem für den Mietgegenstand ..... bis zu dem für den Mietgegenstand ..... nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen Betrag zulässig sei, wenn

Z 4: Der Mietgegenstand eine Wohnung der Ausstattungskategorie A ..... sei und seine Nutzfläche 130 m<sup>2</sup> übersteige, sofern der Vermieter eine solche Wohnung innerhalb von sechs Monaten nach der Räumung durch den früheren Mieter oder Inhaber an einen nicht zum Eintritt in die Mietrechte des früheren Mieters Berechtigten vermiete; bei Durchführung von Verbesserungsarbeiten verlängere sich diese Frist um ein Jahr.

Ausgehend von der Erfüllung dieser Voraussetzungen sei somit der angemessene Hauptmietzinsbetrag im Zeitraum von 1992 bis 2000 festzustellen.

Nach der Erfahrung des Sachverständigen und, wie auch Erhebungen ergeben hätten, seien unter Berücksichtigung o.a. Kriterien für vergleichbare Objekte üblicherweise Hauptmietzinse zwischen (damals noch ATS) 95,00 bis 110,00 je m<sup>2</sup> Nutzfläche verlangt und auch bezahlt worden, sodass ab 1995 bis 2000 selbst unter Berücksichtigung eines schwächer werdenden Marktes ein durchschnittlicher Hauptmietzins von 105,00 ATS pro m<sup>2</sup> Nutzfläche anzusetzen sei. Für den Zeitraum von einschließlich 1992 bis großteils noch einschließlich 1994 habe es jedoch eine besondere Situation durch die geplante Einrichtung der so genannten "GL-School" gegeben. Im Zusammenhang mit dieser wäre vor allem durch den vorgesehenen Zuzug von Professoren, Assistenten und sonstigem Schulpersonal (Studenten kämen für bewertungsgegenständliche Objekte weniger in Frage) nicht nur ein bedeutender Nachfrageüberhang gerade hinsichtlich solcher Mietobjekte entstanden, wodurch entsprechend der Regel von Angebot und Nachfrage die Mietpreise spürbar angezogen, sondern ansatzweise sogar internationales Mietpreinsniveau gebildet hätten. Verstärkend wirke sich dabei auch die ausgesprochen günstige Lage der räumlichen Nähe zur GL-School in der Nähe des Tk-Parks aus, sodass in dem vorher genannten Zeitraum ein Hauptmietzins für den Bewertungsgegenstand von 130,00 S pro m<sup>2</sup> anzusetzen sei.

## 6. Prognoserechnung für den Zeitraum 1992 bis 2000:

Daraus ergibt sich Folgendes:

	1992	1993	1994	1995	1996
	ATS	ATS	ATS	ATS	ATS
	Ist-Stand	Ist-Stand	Ist-Stand	Ist-Stand	Ist-Stand
Einnahmen					

Miete	41.635	54.036	49.533	54.036	54.944
Betriebskosten		38.942	52.211	64.857	43.877
Erhaltene USt		241	15.565		4.917
	41.635	93.219	117.309	118.893	103.738
<b>Werbungskosten</b>					
Betriebskosten	41.923	43.055	43.628	49.309	74.871
Zinsen und Spesen	446.603	523.894	130.923	9.732	16.753
Anlagenabschreibung	69.424	69.425	69.425	69.425	69.425
Entrichtete USt	468			6.708	
Vst Anlagen	7.000				
Sonstiger Aufwand	<u>4.984</u>	<u>949</u>	<u>112.600</u>	<u>136.718</u>	<u>350</u>
	570.402	637.323	356.576	271.891	161.399
<b>Überschuss lt. E/A Rg.</b>	-528.767	-544.104	-239.267	-152.998	-57.661
Mehrergebnis bei Marktmieten	<u>229.400</u>	<u>307.344</u>	<u>311.847</u>	<u>307.344</u>	<u>306.436</u>
Adaptierter Überschuss	-299.367	-236.760	72.580	154.346	248.775
Kumulierter Überschuss	-299.367	-536.127	-463.546	-309.200	-60.425
<b>Nebenrechnung:</b>					
<b>Mehrergebnis bei Marktpreisen:</b>					
	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>
Wohnung K EG 9 Mte 160 m² a 95,00 mtl. 15.200,00	136.800	182.400	182.400	182.400	182.400
Wohnung Gartengeschoß 9 Mte	<u>134.235</u>	<u>178.980</u>	<u>178.980</u>	<u>178.980</u>	<u>178.980</u>
	271.035	361.380	361.380	361.380	361.380
Mieteinnahmen lt. Überschussrechnung	<u>41.635</u>	<u>54.036</u>	<u>49.533</u>	<u>54.036</u>	<u>54.944</u>

Mehrergebnis	229.400	307.344	311.847	307.344	306.436
	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	
	<b>ATS</b>	<b>ATS</b>	<b>ATS</b>	<b>ATS</b>	
	<b>Ist-Stand</b>	<b>Ist-Stand</b>	<b>Ist-Stand</b>	<b>Ist-Stand</b>	
<b>Einnahmen</b>					1.1.-31.3.
Miete	59.380	59.904			
Betriebskosten	68.138	56.092	39.433		20.594
Erhaltene USt	17.547				4.256
	145.065	115.996	39.433		24.850
<b>Werbungskosten</b>					
Betriebskosten	144.226	50.620	39.106		20.725
Zinsen und Spesen	13.476	1.640	98.982		30.330
Anlagenabschreibung	69.425	69.425	229.425		114.712
Entrichtete USt		6.532	187		
VSt Anlagen		500			
Sonstiger Aufwand	25.120		43.926		25.461
	252.247	128.717	411.626		191.228
<b>Überschuss lt. E/A Rg.</b>	-107.182	-12.721	-372.193		-166.378
Mehrergebnis bei Marktmieten	302.000	301.476	361.380		90.345
Adaptierter Überschuss	194.818	288.755	-10.813		-76.033
Kumulierter Überschuss	134.392	423.147	412.334		336.301

Nebenrechnung:				
Mehrergebnis bei Marktpreisen:				
	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
Whg K EG 9 Mte 160 m² a 95,00 mtl. 15.200,00	182.400	182.400	182.400	3 Mte 45.600
Wohnung Gartengeschoß 9 Monate	<u>178.980</u>	<u>178.980</u>	<u>178.980</u>	<u>3 Mte 44.745</u>
	361.380	361.380	361.380	90.345
Mieteinnahmen lt. Überschussrechnung	59.380	59.904		
	302.000	301.476	361.380	90.345

In Reaktion auf einen **Vorhalt des Finanzamtes** vom 24. Oktober 2002, der sich vor allem auch auf die Aufforderung zur Angabe des konkreten Beweisthemas bezüglich der beantragten Befragung der einzelnen Zeugen bezog, gaben die Bw deren Namen und Adressen bekannt und führten allgemein aus, dass deren Einvernahme zu den in der Berufung dargelegten Sachverhalten begehrt werde, wobei es der Behörde freigestellt werde, ob und worüber diese befragt würden.

Weiters wurden die Grundlagen zum Gutachten/Dr. KM, insbesondere zwei Schätzungsgutachten aus den Jahren 1991 und 1992 über den Verkehrswert der Liegenschaft, ein Gutachten vom 19. Februar 1994 über die Nutzwerte des Hauses und der Mietvertrag/K vorgelegt.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2002** führte Dr. B zu den näheren Umständen der Parifizierung bzw. Auflösung der Vermietungsgemeinschaft aus, dass durch die jahrelange Verzögerung der Generalsanierung des Gebäudes und die verdrießliche rechtliche Situation mit den geschützten Mietern die Miteigentümer schlussendlich zu der Auffassung gelangt seien, dass es unter den gegebenen Umständen für die weitere Bewirtschaftung des Objektes von Vorteil sei, dieses zu parifizieren und damit das Quoten- in ein Flächeneigentum umzuwandeln.

Eine Parifizierung und damit eine Aufteilung zum Zeitpunkt des Ankaufes des Objektes im Jahr

1992, wie sie später durch die Realteilung erfolgt sei, sei nicht zweckmäßig gewesen. Für das Vorhaben der Generalsanierung und die möglichst ertragreiche Vermietung sei ein gemeinsames Vorgehen unabdingbar gewesen. Es habe auch Überlegungen gegeben, einen Teil der Gartenfläche zu verbauen, um weiteren Wohnraum zu schaffen, der durch beide ebenfalls der Vermietung zugeführt worden wäre. Alleinige Absicht der Eigentümer wäre es damals gewesen, die Villa Clementine durch Vermietung wirtschaftlich zu nutzen. Eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung sei nie beabsichtigt und auch nicht möglich gewesen. Daran habe sich auch durch die Parifizierung nichts geändert. Mit der Aufteilung sei es gelungen, die Eigentumsverhältnisse ohne Ausgleichszahlung real zu teilen.

Mit **Vorlagebericht vom 25. Juni 2003** wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In Reaktion auf einen Vorhalt der zuständigen Referentin des Unabhängigen Finanzsenates führten die Bw in ihrem **Schreiben vom 16. Jänner 2007** im Wesentlichen Folgendes aus:

**Vorbemerkungen:**

*Die Liegenschaft „Villa T“ sei in bester Wohngegend in D. situiert. Auf Grund der Ortskenntnis der Bw hätten sie sich damals zu diesem gemeinsamen Investment entschlossen, in der Überzeugung, dass eine Investition in eine zwar alte Substanz, aber mit einer derartig guten Lage, eine wirtschaftlich sinnvolle Sache sei. Es sei (siehe auch Schreiben vom 10.7.2002) immer beabsichtigt gewesen, die Immobilie zu sanieren und langfristig zu einem hohen Mietzins zu vermieten. Die Erzielung positiver, möglichst hoher Überschüsse sei von vornherein geplant gewesen. Durch die ausgezeichnete Lage habe ein Investment in Grund und Gebäude als exzellente wirtschaftliche Anlage erschienen. Überdies habe das Immobilieninvestment aus damaliger Sicht weit über die jetzige Bedeutung hinaus Fantasie gehabt, da ja geplant gewesen sei, D zur „Universitätsstadt“ zu erheben.*

**Abgrenzung der betroffenen Liegenschaftsanteile:**

*Im Wesentlichen betreffe das der Miteigentümergeinschaft gehörige „Wohnungseigentum“ das Grundstück (ca. 2.100 m<sup>2</sup>) und die beiden unteren Geschoße. Die der Miteigentümergeinschaft gehörigen Gebäudeteile hätten das „Gartengeschoß“ und den darüber befindlichen „Mezzanin“ betroffen. Das Dachgeschoß und die Wohnung im ersten Stock (früherer Mieter „P“) gehörten jedoch nicht der Miteigentümergeinschaft. Das Mezzanin sei wiederum von der mietrechtlich geschützten, älteren Frau K bewohnt gewesen. Das Gartengeschoß sei von den früheren Eigentümern und den beiden Mietern für Abstellzwecke verwendet worden. Der restliche Teil des Hauses, der nicht im Eigentum der Miteigentümergeinschaft gestanden habe, sei im Wege eines Parifikates von vornherein Herrn Dkfm. M (Dachgeschoß) und Herrn Dr. B (erster Stock) zugeordnet.*

**Zur Vorhaltsfrage 1a), inwieweit die Bw als Käufer im Bewusstsein um die mietrechtlichen Bestimmungen davon ausgehen hätten können, dass die Wohnungen von den Mietern bald geräumt würden:**

*Vor Kaufabschluss hätte die Bw Vorgespräche mit den Mietern des Hauses geführt. Das Haus sei insgesamt mit zwei mietrechtlichen Belastungen versehen gewesen. Das eine Mietverhältnis habe die Wohnung „K“ betroffen, welches die Miteigentümergeinschaft letztendlich auch belastet habe.*

*Es habe selbstverständlich bereits Vorinformationen und Vorgespräche mit den Mietern gegeben. Von Seiten des Mieters P sei signalisiert worden, dass dieser grundsätzlich bereit wäre, das Mietverhältnis aufzulösen. Bei den Mietern Ehegatten K sei von vornherein klar gewesen, dass aufgrund des hohen Alters und des schlechten Gesundheitszustandes des*



Herrn K auch mit Frau K letztendlich das Einvernehmen zu erzielen sei. Dies insbesondere deshalb, da die Wohnung für eine einzelne, ältere Person wesentlich zu groß sei.

**Zur Frage 1b) nach Verhandlungen vor Kaufvertragsabschluss:**

Konkrete Verhandlungen mit den Mietern vor Kaufvertragsabschluss habe es nicht gegeben, sehr wohl aber informative Gespräche, wie dies auch allgemein üblich sei, dass derartige Verhandlungen vor Abschluss eines Kaufvertrages nicht stattfänden. Die Käufer hätten sich aber umfassend (miet)rechtlich vor und nach Abschluss des Kaufvertrages beraten lassen.

**Zur Frage 1c), ab wann konkret Räumungsverhandlungen gelaufen wären:**

Die Käufer hätten mit den Räumungsverhandlungen unmittelbar nach Erwerb der Liegenschaft begonnen. Ziel der Verhandlungen sei es gewesen, das gesamte Haus bestandsfrei zu bekommen, um umfassend mit den Sanierungsarbeiten des gesamten Hauses beginnen zu können.

Hiebei habe sich heraus gestellt, dass die Verhandlungen mit Frau K., entgegen der ursprünglichen Annahme und Zusicherung, doch sehr schwierig und mehrmals gescheitert seien. Erst im Jahre 1999 sei es gelungen, mit einer entsprechend hohen Ablösezahlung (ATS 1,6 Mio.) Frau K. dazu zu bewegen, auf ihr Mietrecht zu verzichten.

**Zur Frage 2):**

Es sei richtig, dass in den gegenständlichen Jahren die Miteigentümergeinschaft nur Vermietungseinnahmen von Frau K. bezogen habe.

„P“ habe nicht die gegenständliche Miteigentümergeinschaft betroffen, sondern das Wohnungseigentum des Hrn. Dr. B. Diese Wohnung als auch der Mieter P. beträfen nicht das gegenständliche Verfahren.

Informativ wurde aber mitgeteilt, dass, unmittelbar nachdem die Ablöseverhandlungen mit Frau K. beendet worden wären, auch das bis dahin aufrechte Mietverhältnis mit Herrn P. durch Herrn Dr. B. im Wege einer Mietrechtsablöse (Ablösezahlung 320.000,00 S) im Mai 2000 aufgelöst worden sei.

**Zur Frage 3) nach dem geplanten Ausbau des Kellergeschoßes:**

Im Wege des geplanten Umbaus habe sich herausgestellt, dass auch das Kellergeschoß mietrechtlich mit Ansprüchen von Frau K. belastet gewesen sei und diese es nicht für einen Umbau zur Verfügung stellen würde. Damit seien auch diese Maßnahmen durch Frau K. blockiert gewesen. Es habe sich außerdem nach Erwerb der Immobilie herausgestellt, dass eine Teilsanierung (zB wohnungsweise) nicht möglich sei, sondern nur eine Gesamtsanierung im Rahmen einer „Totalsanierung“, dies allerdings vorausgesetzt, dass das gesamte Haus bestandsfrei sei.

**Zur Frage 4a) nach dem Schicksal der Wohnungen nach Parifizierung:**

Per 31.3.2000 sei die Miteigentümergeinschaft aufgelöst worden.

Das Miteigentum der Bw sei wie folgt aufgeteilt worden:

Nicht von der Miteigentümergeinschaft umfasst seien das ohnedies Dkfm. M zugerechnete Dachgeschoß und das Dr. B zugeordnete Obergeschoß (Wohnung P) gewesen.

Von der Miteigentümergeinschaft betroffen seien damit lediglich das Gartengeschoß und das Mezzanin samt Grund gewesen. Dr. B. habe eine 40 m<sup>2</sup> große Wohnfläche im Gartengeschoß sowie zusätzlich ca. 600 m<sup>2</sup> Grund und eine Garage zugewiesen bekommen, Dkfm. M. den Rest der Liegenschaft.

**Zur Frage 4b) nach dem Schicksal der Wohnungen/K und P nach dem 31.3.2000:**

Diese seien im Wege der Gesamtsanierung des ganzen Hauses umfassend saniert und vermietet worden.

**Zur Frage 4c), warum, nachdem nach der Mietrechtsablöse der Weg für das ursprüngliche Vorhaben der Generalsanierung und anschließenden ertragreichen Vermietung nunmehr frei gewesen wäre, dieser Weg nicht von der Miteigentümergeinschaft beschritten worden sei:**

Es dürfte hier seitens der Behörde ein Irrtum vorliegen. Selbstverständlich wäre der ursprünglich geplante Weg beschritten worden, nämlich unmittelbar nach Freiwerden der mietengeschützten Wohnungen das Gebäude umfassend generalzusanieren.

**Zu den Fragen 5a und b):**

*Die Wohnung P betreffe nicht die Miteigentümergeinschaft, sei nach dessen Auszug aber auch umfassend saniert und vermietet worden.*

*An einen Plan, die Wohnungen in kleinere Einheiten umzubauen (siehe Schreiben des Dr. B vom 20. Jänner 1994 anlässlich der Veranlagung 1992: „..... Herr Dkfm. M und ich beabsichtigen im heurigen Jahr das Haus zur Gänze zu restaurieren und das Kellergeschoß in eine oder zwei Wohnungen umzubauen und daraufhin ebenfalls zu vermieten. ....“) könnten sich die Bw nicht erinnern und eine entsprechende Prognoserechnung nicht vorlegen.*

*Es sei bereits eine Prognoserechnung (Ist-Stand) übermittelt worden, aus der hervorgehe, dass bereits ab dem Jahre 1994 unter Ansatz marktkonformer Mieten ein Überschuss erzielt und bereits im Jahre 1997 ein Totalgewinn erwirtschaftet werde.*

*In diesem Zusammenhang werde auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach bei mietzinsrechtlichen Beschränkungen ein Ansatz fiktiver Marktmieten für die Planungsrechnung im Sinne der Liebhabereiverordnung erlaubt sei.*

*Es werde beantragt, den gesamten Sachverhalt mündlich zu erörtern.*

**Anlässlich eines Erörterungsgesprächs vom 20. März 2007 wurde – entsprechend dem Wunsch der Bw – der gegenständliche Sachverhalt besprochen und zusammenfassend Folgendes festgehalten:**

*„1) Festgestellt wird, dass sich die Vermietungssituation in den einzelnen Stockwerken der Villa T im berufsgegenständlichen Zeitraum folgendermaßen darstellte:*

*1) Gartengeschoß = Kellerräumlichkeiten (hintenliegend) wurde von Mietern mitbenutzt (P ca. 40-50 m<sup>2</sup>; K)*

*2) Erdgeschoß = Wohnung K*

*3) Obergeschoß = Wohnung P*

*4) Dachgeschoß = leerstehend*

*Das Gartengeschoß wurde zum Teil von den Mietern P und K mitbenutzt, dies etwa im Ausmaß der Hälfte (= ca. 80 m<sup>2</sup>).*

*Bezüglich der nach außen hin manifestierten Vermietungsabsicht wird eine Erklärung des Herrn Mag. EL, der die Projektbetreuung für die Villa T innehatte, beigebracht.*

*2) Die Aufteilung der Anschaffungskosten laut Kaufvertrag basierte auf einer internen Vereinbarung, die lautete: 5%:5%:90%.*

*Auf Grund der Nutzwertaufteilung lt. Gutachten vom 19.2.1994 betrug der Nutzwert des der Miteigentümergeinschaft zuzuordnenden Gebäudeteiles ca. 50 %.*

*Jene Aufwendungen, die bisher mit 90 % der Gesamtaufwendungen in Ansatz gebracht wurden, wären daher auf den Anteil von 50 % zu reduzieren. Herr Dr. B wird diese Aufwendungen aufgliedern und mitteilen. Insbesondere wäre die Zurechnung des sonstigen Aufwandes 1994 und 1995 zu klären.*

*Vor allem wäre die AfA anzugleichen.*

*Die Zinsen beruhen auf einem gesonderten Kredit, den die Miteigentümergeinschaft bei der Ba D zur Finanzierung des Kaufpreises des Miteigentumsanteiles (5,2 Mio. S) aufgenommen hat. Die Zinsen betreffen daher nur den Miteigentumsanteil.*

*3) Die Umbaumaßnahmen bezüglich des Objektes begannen schon 1999 sofort nach dem Auszug K. und P. Zunächst war Planung und Angebotseinholung bis Jahresende 1999/Beginn 2000. Mitte 2000 war Baubeginn. Anfang bis Mitte 2001 war das Objekt baulich fertig gestellt. Die Wohnungen wurden anschließend vermietet. Wann Hr. Dkfm. M eine Wohnung verkauft hat, ist nicht bekannt. Jedenfalls war die Wohnung K noch lange Zeit nach Umbau vermietet (siehe z.B. Kopie/Mietvertrag Dh vom 29.11.2001 – Fa. SL ist Gesellschaft des Hrn. Dkfm. M).“*

Aus dem angesprochenen Mietvertrag – abgeschlossen zwischen der Fa. Sche Gesellschaft mbH und Christoph Dh – geht hervor, dass der Mieter die **Eigentumswohnung Top 3**, wie

besichtigt und vereinbart, mitsamt Kellerabteil und Carportabstellplätzen A1 und A2 im Freien sowie einem zugeordneten Autostellplatz im Freien mit der Nummer 6 und der Benützung des zugeordneten Gartenanteils im Ausmaß von ca. 561 m<sup>2</sup> **ab 1. November 2001 für die Dauer von drei Jahren mietete**. Der monatliche Mietzins betrug 22.000,00 S netto zuzüglich Mehrwertsteuer und Betriebskosten.

Im Rahmen einer Einsicht in den Akt des Gesellschafters Dkfm. M wurde festgestellt, dass die **Gartengeschoßwohnung Top 4** im Ausmaß von 90,63 m<sup>2</sup> samt Abstellraum Top 7 (10,24 m<sup>2</sup>), den Autoabstellplätzen A3 und A4 sowie dem vor der Wohnung liegenden Garten im Ausmaß von 105,4 m<sup>2</sup> von diesem mit **Kaufvertrag (Übergabe per 30. September 2001) an die Fa. IW GmbH verkauft** hatte.

Auch die ohnehin bereits seit Anbeginn in seinem Alleineigentum stehende Dachgeschoßwohnung war von Dkfm. M bereits im März 2000 verkauft worden (Käufer Wt und Dipl.Ing. Tr M).

Mit **Kaufvertrag vom 26. Juli 2005** wurde die Eigentumswohnung **Top 3** (165,32 m<sup>2</sup>) samt Carportplätzen A1 und A2, PKW Stellplatz 5, einem Abstellraum im Erdgeschoß sowie einer Gartenfläche im Ausmaß von 561,3 m<sup>2</sup> von Dkfm. M an die Ehegatten Rg und El RP **verkauft**.

Mit Schreiben vom 16. April 2007 wurde der für die Jahre 1994 und 1995 geltend gemachte „**Sonstige Aufwand**“ näher erläutert.

Danach betraf dieser im Jahr **1994** im Wesentlichen Kosten für Schätzungsgutachten und vor allem die Honorarnote des Architekten TG für die Kostenschätzung und Grobplanung des Umbaus. Der sonstige Aufwand **1995** betraf fast ausschließlich den Gehsteigskostenbeitrag der Gemeinde D.

Zur **Fertigstellung des Gebäudes/Umbauarbeiten** wurde Folgendes festgestellt:

Die Angebote von Baufirmen und Professionisten wären im August 1999 eingeholt worden. Diese Vorbereitungsarbeiten hätten bis in das 1. Quartal 2000 gedauert. Im August 2000 hätte entsprechend dem Bauzeitplan der Firma EW mit dem Umbau begonnen werden sollen. Dies habe sich um zwei bis drei Monate verzögert und sei daher ebenso auch die Fertigstellung um diese Zeitdifferenz verzögert worden. **Die endgültige Fertigstellung sei im September/Oktober 2001 erfolgt.**

Außerdem wurde zum Nachweis der Vermietungsabsicht ein **Schreiben des Mag. Franz EL** vom 4. April 2007 vorgelegt, aus dem im Wesentlichen Folgendes hervorgeht:

*Er sei von Anfang an in das Projekt als Berater des Herrn Dkfm. H M eingebunden gewesen und habe es vom Ankauf der Altsubstanz bis nach Fertigstellung der Sanierungsarbeiten im Jahre 2001 betreut, sodass er mit den Gegebenheiten bestens vertraut sei.  
Der ursprüngliche Plan sei gewesen, die Immobilie zu erwerben (aufbauend auf die entsprechenden Vorgespräche, welche vor Erwerb der Liegenschaft geführt worden wären),*

die Altmietler kurzfristig auszumieten und die Immobilie anschließend in einem hochqualitativen Zustand zu vermieten.

Schon kurz nach Erwerb habe sich die Situation jedoch so dargestellt, dass die Mieterin K entgegen ihrer ursprünglichen Zusage der kurzfristigen Übersiedlung nicht zustimmte, sondern einen Auszug verweigerte.

Dies sei umso negativer gewesen, als von Frau K. nicht nur das Erdgeschoß, sondern auch Teile des Gartengeschoßes mietrechtlich blockiert gewesen seien. Überdies habe sich aufgrund der alten Substanz eine Teilsanierung (ohne K-Fläche) als nicht machbar herausgestellt, da eben tiefe Eingriffe in die gesamte Altsubstanz von Nöten gewesen wären, um in einem wirtschaftlich vernünftigen Ausmaß die gesamte Immobilie generalzusanieren. Sämtliche Geschoße seien als Vermietungsobjekt gedacht gewesen, ein Verkauf sei bis zur Fertigstellung des Objektes sowohl von Herrn Dkfm. M als auch Dr. B kategorisch ausgeschlossen worden.

Dies könne auch deswegen in einer derartigen Klarheit bestätigt werden, da es im Lauf der Zeit aufgrund der Probleme mit Frau K. und der dadurch nicht mehr sofort möglichen Gesamtsanierung von ihm (Mag. EL) Überlegungen gegeben habe, die er an die beiden Vermieter herangetragen habe, nämlich Teile der Altsubstanz im Rohzustand parifiziert zu veräußern.

Diese Überlegung sei von beiden kategorisch abgelehnt worden, eben mit dem Hinweis, dass von vornherein nur ein Investment in ein Vermietungsobjekt gewünscht gewesen wäre und keinesfalls ein Bauträgerobjekt.

Vielmehr habe man sich gerade mit der Vermietung und Verpachtung während des gesamten Zeitraumes sehr intensiv beschäftigt.

Auch sei während der gesamten Existenz der Miteigentümergeinschaft keine dieser Wohnungen zum Verkauf angeboten worden.

**Mit Vorhalt vom 14. August 2007 wurde den Bw Folgendes mitgeteilt bzw. noch folgende noch offene Fragen gestellt:**

„Seit der am 20.3.2007 durchgeführten Besprechung haben ho. Ermittlungen, die sich vor allem auf das Schicksal der vormals im Miteigentum der Gemeinschaft stehenden Räumlichkeiten bzw. Wohnungen bezogen haben, zu folgenden neuen Erkenntnissen geführt:

**1.** Im Gartengeschoß wurde im Rahmen der Umbauarbeiten nach dem Auszug/K. eine Wohnung (**Top 4**) errichtet und in der Folge von Hrn. Dkfm. M mit Kaufvertrag vom 11.12.2001 verkauft.

Laut Kaufvertrag hatte diese Wohnung eine Nutzfläche von 90,63 m<sup>2</sup>; der Abstellraum hatte eine zusätzliche Fläche von 10,24 m<sup>2</sup> (= **Top 7**).

Diese Wohnung wurde offenbar nie vermietet.

**2.** Der Großteil der restlichen Nutzfläche des Gartengeschoßes im Ausmaß von 40 m<sup>2</sup> wurde im Rahmen der Parifizierung Hrn. Dr. B zugesprochen.

Unklar ist, ob diese Nutzfläche (= offenbar **Top 5** laut im Bewertungsakt des Finanzamtes aufliegendem Plan) mit der von Dr. B im Obergeschoß vermieteten Wohnung mitvermietet ist oder anderweitig genutzt wurde bzw. wird.

Unklar ist auch das Schicksal des offenbar Dkfm. M zugesprochenen **Tops 6** (9,50 m<sup>2</sup> laut Plan).

**3.** Die Wohnung im Erdgeschoß (ehem. Wohnung/K.) mit der Bezeichnung **Top 3** und einer Größe von 165 m<sup>2</sup> wurde laut dem von Ihnen im Rahmen der Besprechung am 20.3.2007 vorgelegten Mietvertrag ab 1.11.2001 an Hrn. Christoph Dh vermietet.

Auf Grund des nunmehr ho. aufliegenden Kaufvertrages vom 26.7.2005 wurde die Wohnung in der Folge aber verkauft.

**Zusammenfassend** ergibt sich daraus, dass nach der Renovierung der Villa T in den Jahren 1999 bis 2001 (nach dem Auszug/K.) von dem ehemals dem Miteigentum unterliegenden Gebäudeteil (Garten- und Erdgeschoß) **allenfalls** nur noch die im Gartengeschoß befindlichen

Räumlichkeiten (Abstellräume?) des Hrn. Dr. B im Ausmaß von ca. 40 m<sup>2</sup> (Top 5) sowie das offensichtlich Dkfm. M zugesprochene Top 6 (9,50 m<sup>2</sup>) (mit)vermietet sein können. Der Rest des Gartengeschoßes wurde **nicht** vermietet; die Wohnung im Erdgeschoß wurde vor deren Verkauf 2005 kurzzeitig vermietet.

**Hiezu ergeben sich folgende Fragen:**

**1)** Ist der oben dargelegte Sachverhalt richtig?

Wenn nein, wird um Korrektur und entsprechende Erläuterungen gebeten.

Insbesondere wird ersucht, die Nutzung der im Rahmen der Parifizierung Dr. B zugesprochenen Nutzfläche im Gartengeschoß (Top 5) und des offenbar Dkfm. M gehörenden Tops 6 (9,50 m<sup>2</sup>) darzulegen.

**2)** Wie lange war die ab 1.11.2001 im Erdgeschoß laut Mietvertrag an Hrn. Dh vermietete Wohnung **tatsächlich** vermietet?

**3) a)** Bitte beschreiben Sie die **Beweggründe** für den **Verkauf der Wohnung im Gartengeschoß** (Top 4 samt Top 7) im Jahr 2001.

**b)** Bitte beschreiben Sie die **Beweggründe** für den **Verkauf der Wohnung im Erdgeschoß** (Top 3) im Jahr 2005.

**4)** Bitte legen Sie auch dar, **warum** Sie sich im Jahr 2000 überhaupt für die **Auflösung der Miteigentümergeinschaft und Parifizierung** entschlossen haben, wo doch nun der Weg für die Erzielung von Mieteinkünften durch die Gemeinschaft frei war.

In diesem Zusammenhang wäre bitte auch der Wohnungseigentumsvertrag vom 18. Februar 2000 samt Ergänzungen vom 24. März 2000 sowie vom 23. August 2001 vorzulegen.

**Hinweis zu den Fragen 3) und 4):**

Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe hiezu auch jüngstes Erkenntnis vom 8.2.2007, 2004/15/0079) hat, wenn die Vermietung vor Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses (Anmerkung: Auch eine Anwendung der Prozentsätze laut unserer Besprechung vom 20.3.2007 bzw. Schreiben vom 16.4.2007 auf die Ausgaben der Miteigentümergeinschaft führte im gegenständlichen Fall zu keinem gesamtpositiven Ergebnis!) beendet wird, der Steuerpflichtige den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.“

**Dieser Vorhalt wurde am 30. Jänner 2008 folgendermaßen beantwortet:**

**Ad 2)** Die Wohnung an Herrn Dh sei tatsächlich bis Juli 2003 vermietet gewesen.

**Ad 3)**

**a)- Verkauf/Top 4:** Wie schon mehrmals dargelegt, sei ausschließlich die langfristige Vermietung des Objektes geplant gewesen und keinesfalls ein Verkauf. Es wurde diesbezüglich auf die vorgelegten umfassenden Schriftstücke verwiesen. Außerdem wurde auf das Erörterungsgespräch und die dort ausführlich dargelegte wirtschaftliche Zwangslage hingewiesen, welche sich aufgrund der schwierigen rechtlichen Situation, welche die mietrechtlich geschützte Bestandsnehmerin Frau Dr. K exzessiv ausgenutzt habe, ergeben habe. Deswegen hätten die geplanten Umsetzungen nicht zeitgemäß durchgeführt werden können, wodurch sich massive Projektverzögerungen letztendlich ergeben hätten. Aufgrund der damaligen Situation und der schlechten wirtschaftlichen Konjunktur sei eine Vermietung zu dem ursprünglich angesetzten Mietzins, welcher Jahre vorher ohne weiters erzielbar gewesen wäre, nun nicht mehr möglich gewesen. Man habe ca. zwei Jahre versucht, einen Mieter zu finden, dies zu den bestehenden Mietkonditionen. Dies habe allerdings nicht gefruchtet. Um einen entsprechend drohenden, wirtschaftlichen Schaden zu vermeiden, habe man sich dann letztendlich entgegen der ursprünglichen geplanten Konzeption entschlossen, ein eingelangtes Kaufangebot einer fremden dritten Person, welches einen attraktiven Preis, aber nur zum Kauf angeboten und eine Mietvariante ausdrücklich abgelehnt habe,

anzunehmen.

**b)-Verkauf/Top 3:** Hiefür gelte das Gleiche.

**Ad 4) – Auflösung der Miteigentümergeinschaft:**

*Wie bereits ausgeführt, sei die Miteigentümergeinschaft aufgrund der zeitlichen Verzögerung mit entsprechenden Mehrkosten belastet worden.*

*Die Parifizierung sei erfolgt, um eine von den Banken gewünschte bessere Sicherheit für die Finanzierungskredite zu erreichen. Nicht zuletzt hätten die Banken auch in der Parifizierung eine Wertsteigerung des gesamten Objektes dahingehend gesehen, dass im Falle einer zwangsweisen Verwertung hier Teilbereiche des Objektes schneller und effizienter veräußert werden könnten.*

*Davon unabhängig sei weiter die Vermietung zu diesem Zeitpunkt geplant gewesen.*

*Die Parifizierung sei somit aufgrund der Banken erfolgt und habe man diesen nachgegeben, da sich ja die wirtschaftliche Situation des gesamten Projektes, wie mehrfach dargelegt, zunehmend verschlechtert habe.*

*In diesem Zusammenhang wurde auch auf die Stellungnahme/Mag. EL verwiesen.*

*Weiters wurde angeboten, zum Nachweise der von vornherein bestehenden Vermietungsabsicht weitere Sachbeweise beizubringen.*

*Dass letztendlich (aus heutiger Sicht) sämtliche Gebäudeteile veräußert worden wären, sei keinesfalls von vornherein geplant gewesen und sei nur Ergebnis der Zwangslage, welche durch nicht vorhersehbare Umstände eingetreten sei. Man sei letztendlich dem Druck der Banken nachgekommen, die Kredite durch Veräußerung der Liegenschaft zurückzuzahlen.*

*Es wurde nochmals auf die bereits vorgebrachten Argumente und Unterlagen verwiesen.*

*Zum Zeitpunkt der Investitionstätigkeit und des Kaufes des Objektes sei eine gänzlich andere wirtschaftliche Situation gegeben gewesen und das Mietumfeld aufgrund der damaligen Situation (Universität in Planung, wirtschaftliche Attraktivität des Standortes, hohe Nachfrage an Mietobjekten, exzellente Lage des Objektes, luxuriöses Ambiente für potentielle mögliche Mieter wie insbesondere Universitätsprofessoren und Vortragend etc.) habe sich auch anders dargestellt sowie die überraschende Absage der GL-School und der Verzögerung des Objektes durch die Mieterin habe letztendlich im Jahres 2002 dazu geführt.*

*Sollte es Probleme mit der Abgrenzung (Zuordnung) der verschiedenen Objektteile (Tops) der Immobilie geben, könne eine Besichtigung angeboten werden.*

*Zusammenfassend wurde festgestellt:*

*Von der Miteigentümergeinschaft B.M sei nur die Vermietung geplant gewesen.*

*Entsprechende Sachbeweise lägen bereits vor und könnten, falls dies in Zweifel gestellt werde, noch entsprechende weitere Zeugen namhaft gemacht werden, die dies bestätigen.*

*Keinesfalls sei ein „Bauträgerobjekt“ geplant oder gewollt gewesen.*

*Dass dieses gesamte Investment letztendlich als Vermietungsobjekt Jahre nachher nicht mehr tragbar gewesen sei, sei auf die umfassend ausgeführten, wirtschaftlich geänderten Rahmenbedingungen zurückzuführen. Hier von vornherein eine beabsichtigte*

*Verkaufstätigkeit zu unterstellen, entspreche keinesfalls den Tatsachen und verwehre man sich auch gegen diesbezügliche, durch nichts fundierte Feststellungen!*

*Im Zweifelsfalle könnten noch weitere Beweise beigebracht werden. Um Mitteilung der weiteren Vorgangsweise wurde ersucht.*

Am **6. Juni 2008** wurden die Bw im Wege eines **Vorhaltsschreibens** abermals um

Beantwortung folgender Fragen bzw. Vorlage folgender Unterlagen ersucht:

**1)** *Wie bereits dargelegt, hat laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0079) der Steuerpflichtige den **Nachweis** dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.*

*In Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 30. Jänner 2008 haben Sie als Unwägbarkeit bzw. Grund für den Verkauf der Wohnungen durch Hrn. Dkfm. M die schwierige Vermietbarkeit infolge der*

*geänderten Konjunktur angeführt.*

*Sie werden ersucht, durch Vorlage von Unterlagen (zum Beispiel solcher über die erfolglose Mietersuche) einen **geeigneten Nachweis für Ihre Behauptung** zu erbringen.*

**2) a)** *In Reaktion auf die Besprechung beim Unabhängigen Finanzsenat am 20.3.2007 haben Sie den "Sonstigen Aufwand" 1994 und 1995 dargelegt.*

*Da dieser offensichtlich das gesamte Gebäude betraf, ist dieser – wie anlässlich der angeführten Besprechung erörtert – mit 50% der Miteigentümergeinschaft zuzurechnen.*

**b)** *Beziehen sich die übrigen Werbungskosten laut Überschussrechnungen 1992 bis 2000 tatsächlich zur Gänze auf die Miteigentümergeinschaft oder wären von diesen nicht ebenfalls noch welche entsprechend aufzuteilen?*

*Um Bekanntgabe ev. noch aufzuteilender (in welchem Ausmaß?) Beträge wird ersucht.*

In Reaktion darauf folgende Unterlagen über den E-Mail-Verkehr des Dkfm. M mit Immobilienmaklern nachgereicht, aus den die ernsthafte Vermietungsabsicht und das intensive Bemühen, die Wohnungen attraktiv zu vermieten, entnommen werden sollte:

**1) E-Mail-Verkehr vom 23. März 2004 mit Therese M**, wonach der Bw dieser mitteilte, dass eine Loggiaerweiterung im Obergeschoß vom Eigentümer der Wohnung des Untergeschoßes nicht gewünscht und daher nicht möglich sei, weswegen die Empfängerin der E-Mail bekundete, dass sie kein Interesse mehr an der Wohnung habe.

**2) E-Mail vom 20. April 2005 an Dkfm. M unter Hinweise auf die E-Mail vom 7. April 2005 der EB**, in dem auf zwei Besichtigungen, einerseits durch Hugh und Berenice F als Kaufinteressenten und andererseits durch Manfred HD vorrangig als Mietinteressent hingewiesen wurde, wobei letzterer Interessent als sehr ernsthaft bezeichnet wurde.

**3) E-Mail vom 15. Juni 2005 von EB an Dkfm. M:**

Diese betraf zwei Objekte, die Villa T und die Terrassenwohnung Schstraße. Zunächst wurde das Bedauern darüber ausgedrückt, dass über keinen neuen Interessenten informiert werden könne. Die Reduzierung des Kaufpreises bei der Villa T sei aber sicher ein Beitrag zu einem zügigeren Verkauf, ob er reiche, werde sich weisen.

Bezüglich des Objektes Villa T sei Herr HD als Mieter noch offen, Mag. Christine RL sei als Mieterin sehr interessiert, es passe aber nicht zu ihrer Gesamtsituation.

Für die Vermietung beider Objekte wurde ein Mailing an oberösterreichische Firmen in der folgenden Woche in Aussicht gestellt.

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat wurden dem **Finanzamt** zur Kenntnisnahme übermittelt. Eine weitere Stellungnahme wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht abgegeben.

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

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war strittig, ob die ab 1992 entstandenen Verluste aus der Vermietung des der Miteigentümergeinschaft der Bw gehörenden Gebäudeteiles (Erdgeschoß/Mezzanin und Gartengeschoß) in D, Sstraße xx („Villa T“) als **steuerlich beachtliche negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** festzustellen oder als Resultate einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei-Tätigkeit zu qualifizieren waren.

Den gesetzlichen Formulierungen des **§ 2 Abs. 2 EStG 1988** über den Verlustausgleich ist das Verständnis zu entnehmen, dass unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988

(und um solche handelt es sich bei jenen aus Vermietung und Verpachtung) nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solche Erfolges zugrunde liegt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144).

In diesem Sinne wurde in **§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1990 (BGBl.Nr. 322/1990)** - anwendbar bis 1992; in der Folge kurz LVO 1990) Folgendes ausgeführt:

*„Das Vorliegen von Einkünften ist zu vermuten 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.*

*Die Vermutung kann widerlegt werden, wenn die Absicht nicht 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....“*

Ähnlich lautet **§ 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung 1993 (BGBl.Nr. 33/1993)** – anwendbar laut § 8 Abs. 1 ab 1993; in der Folge kurz LVO 1993):

*„Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die*

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und*
- nicht unter Abs. 2 fällt.*

*Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatte Einheit gesondert zu beurteilen.“*

Maßgeblich ist nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben der Tätigen nach einem solchen Erfolg. Der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, muss absehbar sein. Als noch absehbar wird bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Zeitraum von rund 20 Jahren gesehen (siehe VwGH 25.11.1999, 97/15/0144; 10.7.1996, 92/15/0101).

Gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO 1990 sowie LVO 1993 in der Stammfassung**

**BGBl.Nr. 33/1993** kann auch bei Verlusten, die aus Tätigkeiten entspringen, die



typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, die Vermutung der Liebhaberei nach § 1 Abs. 2, widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Nach **§ 2 Abs. 4 LVO 1993 idF BGBl II 1997/358** ist auch bei Verlusten, die aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen, (siehe § 1 Abs. 2 Z 3) dann nicht von Liebhaberei auszugehen, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Als absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar sein muss, gilt ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Für Zeiträume, in denen die LVO 1990 oder die LVO 1993 in der Stammfassung zur Anwendung kommen, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt generell ausgesprochen, dass die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von **cirka 20 Jahren** ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss erzielbar ist (VwGH 30.1.2003, 99/15/0040 zur Vermietung einer Eigentumswohnung; VwGH 23.3.2000, 97/15/0009 zur Vermietung eines Hauses mit mehreren Wohnungen).

In seinem zuletzt genannten Erkenntnis vom 23.3.2000, 97/15/0009, hielt er zudem fest, dass dieser Zeitraum von circa 20 Jahren nur zur Anwendung kommen könne, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin gehe, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Es müsse aber der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen werde (siehe dazu auch weiter unten). Außerdem wies der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis darauf hin, dass bei vorhandenen Mietzinsbeschränkungen bei der Prüfung der Ertragsfähigkeit an Stelle der gesetzlich beschränkten fiktive marktübliche Mietzinse angesetzt werden müssten.

Fest steht, dass bei der Liebhabereiprüfung **jeder Veranlagungszeitraum für sich** zu betrachten ist.

Bei dem gegenständlichen Objekt der Liebhabereibetrachtung handelte es sich – das ist unbestritten – um einen sich über zwei Geschoße (Erdgeschoß/Mezzanin und Gartengeschoß) erstreckenden Gebäudeteil, der zum Teil (unter Anwendung der mietrechtlichen Zwangsvorschriften; Erdgeschoß) vermietet war und zum Teil (Gartengeschoß) leer stand.

Obwohl – wie das Ermittlungsverfahren ergab – offensichtlich geplant gewesen war, in dem der Miteigentümergeinschaft gehörenden Gebäudeteil zumindest zwei Wohnungen zu errichten, die vermietet werden sollten, war der gegenständlichen Liebhabereibetrachtung als Beurteilungseinheit zunächst der Gebäudeteil in seiner Gesamtheit zu unterziehen; dies deshalb, weil – wie von den Bw schließlich dargelegt und im Schreiben des Zeugen Mag. EL bestätigt – die Nutzung des eigentlich großteils leerstehenden Gartengeschoßes auch in erheblichem Ausmaß durch teilweise Nutzungsrechte im Rahmen der bestehenden Mietverhältnisse (vor allem K, z.T. aber auch P) beeinträchtigt war.

Fest steht, dass sich der von der Miteigentümergeinschaft über die berufsgegenständlichen Jahre hinweg erwirtschaftete Gesamtverlust laut ursprünglichen Feststellungsbescheiden bzw. –erklärungen insgesamt auf - 2.181.210,00 S belief.

Das Finanzamt nahm dies zum Anlass, die Verluste aus der entsprechenden Tätigkeit wegen Fehlens einer Einkunftsquelle bzw. Annahme von Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne nicht anzuerkennen.

Die Bw wendete dagegen vor allem das Vorliegen mietrechtlicher Zwangsvorschriften ein, die einerseits die Vorschreibung höherer Mietzinse nicht möglich gemacht, andererseits aber vor allem das Vorhaben der Generalsanierung des gesamten Projektes verhindert hätten.

Hiezu ist zunächst festzustellen und darin ist den Bw zuzustimmen, dass allein auf Grund der Tatsache, dass über einen abgeschlossenen Beobachtungszeitraum hinweg nur Verluste angefallen sind, noch nicht automatisch das Vorliegen von Liebhaberei anzunehmen ist. Jedenfalls rechtfertigen jährliche Verluste aber die Prüfung der Einkunftsquelle im Hinblick auf das Vorliegen von Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne.

Außerdem ist dem Finanzamt – unabhängig davon, ob in der Parifizierung eine Änderung der Bewirtschaftung erblickt werden kann – jedenfalls darin beizupflichten, dass mit der Auflösung der Miteigentümergeinschaft ein **abgeschlossener Beobachtungszeitraum, was diese Personengemeinschaft anlangt**, vorlag. Mit deren Beendigung in Form der Parifizierung konnten die ehemaligen Gesellschafter nämlich **keine gemeinsamen Einkünfte**, die im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gemäß § 188 BAO festzustellen gewesen wären, mehr erzielen (arg. § 188 Abs. 1 BAO: *"Einheitlich und gesondert werden festgestellt die Einkünfte ....., wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind."*); vielmehr war, wenn überhaupt, eine Einkunftserzielung nur mehr als Einzelunternehmer möglich.

Wenn auch, wie von den Bw dargelegt, die Realteilung in gewissen Bereichen der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung eine Sonderstellung einnimmt, so zieht diese in Bezug auf die Feststellung der Einkünfte dennoch die Konsequenz nach sich, dass das wirtschaftliche Engagement nun nicht mehr auf die Erzielung gemeinsamer Einkünfte in Form

einer Personenvereinigung, sondern jeweils in Form eigenständiger, im Einkommensteuerverfahren des jeweiligen ehemaligen Gesellschafters zu qualifizierende Einkünfte als Einzelunternehmer gerichtet ist.

Das wirtschaftliche Engagement innerhalb der Personenvereinigung ist aber nach § 4 der Liebhabereiverordnung (in der Folge kurz LVO) einer eigenständigen Liebhabereibeurteilung zu unterziehen:

Gemäß **§ 4 Abs. 1 LVO** sind die §§ 1 bis 3 auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

*Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist. (Abs. 2)*

*Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen. (Abs. 3)*

*Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen. (Abs. 4)*

Der zitierten Verordnungsbestimmung zufolge ist auch bei Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, wie diese im gegenständlichen Fall zwischen den Bw vorgelegen hatte, nach den allgemeinen Regeln der §§ 1 bis 3 LVO zu prüfen, **ob diese gemeinschaftliche Betätigung als solche Liebhaberei darstellt.**

Danach ist auch die Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben erzielen zu wollen, in Bezug auf diese gemeinschaftliche Betätigung an sich zu prüfen.

Ist die Betätigung einer Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen, so liegt auch beim Gesellschafter – soweit er keine besonderen Vergütungen (Einnahmen) erzielt – ebenfalls Liebhaberei vor (siehe Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, 2. Aufl., Wien 2007, Rz 568 unter Verweis auf VwGH 21.3.1996, 94/15/0085).

Die Anordnung des § 4 LVO, auch bei gemeinschaftlichen Betätigungen eine Liebhabereiprüfung im Sinne der §§ 1 bis 3 durchführen zu müssen, bezieht sich auch auf die in § 1 Abs. 1 festgelegte Nachvollziehbarkeit der subjektiven Absicht, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielen zu wollen, an Hand objektiver Umstände.

Wird die **Betätigung der Gemeinschaft** also – wie im gegenständlichen Fall – vor Erzielen eines solchen Gesamtüberschusses an Einnahmen **eingestellt**, so ist in diesem Zusammenhang daher auch auf die ständige, bereits oben erwähnte **Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes** (siehe z.B. VwGH 28.2.2007, 2004/15/0079) zu dieser Problematik Bedacht zu nehmen, wonach *„der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehe, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen werde. Das gelte entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung (VwGH 27.4.2000, 99/15/0012). Die Behörde könne allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige konkret geplant habe, die Vermietung unbegrenzt bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant habe. Daher werde es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beende, an ihm gelegen sein, den **Nachweis** dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben habe. Aufgabe der Abgabenbehörde sei es sohin, Feststellungen darüber zu treffen, ob es als erwiesen angesehen werden könne, dass der konkrete Plan des Beschwerdeführers bzw. Berufungswerbers auf die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen sei.“*

Im gegenständlichen Fall bestand in Anwendung dieser Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes die Aufgabe der Abgabenbehörde darin, für den gesamten Zeitraum deren Bestehens von 1992 bis 2000 den entsprechenden Plan der Miteigentümergeinschaft als Ganzes zu eruieren, wobei auch die Möglichkeit in Betracht zu ziehen war, dass sich der ursprüngliche Plan der Erzielung gesamtpositiver Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung irgendwann während dieses Zeitraumes geändert haben konnte bzw. aufgegeben worden war.

Eine Indizwirkung im Rahmen der Beurteilung, ob auf Grund der von den Bw vorgebrachten Argumente und Nachweise vor allem in den letzten Jahren des Bestandes der Gemeinschaft (nach Auszug der Mieterin K) als erwiesen angenommen werden konnte, dass die Vermietung noch auf einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen war, kam nach h.o. Ansicht auch dem weiteren Schicksal der parifizierten, vorher im ideellen Miteigentum gestandenen Anteile bei jedem Miteigentümer nach Auflösung der Miteigentümergeinschaft zu. Bei Gesellschaften (Gemeinschaften) müssen nämlich die Gesellschafter (Mitglieder), wollen sie an den gemeinschaftlichen Einkünften teilhaben, in ihrer Person die Voraussetzungen für die "originäre" Erzielung von Einkünften erfüllen, da letztlich sie die Besteuerungssubjekte sind (Quantschnigg, Die Liebhabereiverordnung, in: ÖStZ 1990, S. 154). Auch der Plan der

Gesellschaft kann sich dementsprechend nur als Summe der subjektiven Absichten der einzelnen Gesellschafter ergeben.

Im Rahmen des gegenständlichen Berufungsverfahrens legten die Bw ausführlich dar, dass sie zum Zeitpunkt des Ankaufs des Objektes beabsichtigten, dieses bestandsfrei zu machen, generalzusanieren und anschließend gewinnbringend zu vermieten.

Dies geht sowohl aus umfangreichen Schriftsätzen und Äußerungen im Rahmen der Veranlagungsverfahren ab 1992 sowie insbesondere des Berufungsverfahrens hervor und wurde diesbezüglich eine Bestätigung des Projektbeauftragten, Mag. EL, vorgelegt.

Im Hinblick auf diese beabsichtigte Bewirtschaftung des Objektes wurde von den Bw auch eine **Prognoserechnung** beigebracht. Danach wäre bereits ab 1997 ein Gesamtüberschuss zu erzielen gewesen.

Aus den Überschussrechnungen der einzelnen Jahre ist überdies ersichtlich, dass die ursprünglich sehr hohen Zinsenbelastungen aus der Fremdfinanzierung innerhalb von drei Jahren drastisch reduziert wurden und ab 1995 aus dem Ankauf des Objektes kaum mehr eine Zinsenbelastung bestand.

Schließlich legten die Bw auch Schreiben über Indexerhöhungen an die Mieterin und des Rechtsanwaltes Dr. Sch vor, aus denen hervorgeht, dass sie sich intensiv bemüht hatten, die Einnahmen anzupassen bzw. vorrangig das Gebäude bestandsfrei zu machen, was auch vom Zeugen Mag. EL in seinem Schreiben bestätigt wurde. Von einer Einvernahme der übrigen von den Bw diesbezüglich angeführten Zeugen konnte sohin abgesehen werden, da der entsprechende Sachverhalt auf Grund der vorgelegten Unterlagen als erwiesen angesehen werden konnte.

Dies alles deutete darauf hin, dass die Tätigkeit der Bw zunächst von der Absicht getragen war, das Objekt zur Erzielung von (positiven!) Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu nutzen.

Jedenfalls wäre bei Ansatz fiktiver Marktmieten (die von den Bw mit Gutachten belegt wurden), wie es der Verwaltungsgerichtshof für die Beurteilung der Bewirtschaftung von Mietzinsbeschränkungen unterliegenden Objekten als Liebhaberei notwendig erachtet (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144), innerhalb von 20 Jahren ein positiver Gesamtüberschuss zu erzielen gewesen, selbst wenn man zusätzliche Aufwendungen für ab 1994 geplante Umbaumaßnahmen samt entsprechenden Fremdfinanzierungskosten (Instandhaltung bis 1999 bereits in den erklärten Werbungskosten enthalten!) und Mietausfallwagnis in die Prognose miteinbeziehen würde – siehe folgende Übersicht (Beträge in ATS):

	1992	1993	1994	1995
<b>Einnahmen lt.</b>	41.635,00	93.219,00	117.309,00	118.893,00

<b>Prognoserechnung (Erkl.)</b>				
<b>- Werbungskosten lt. Erkl. (inkl. Instandhaltungen)</b>	- 570.402,00	- 637.322,00	- 356.575,00	- 271.891,00
<b>+ Korrekturen / AfA / Sonst.Aufw.</b>	+ 30,855,00 <sup>1)</sup>	+ 30.855,00 <sup>1)</sup>	+ 30.855,00 <sup>1)</sup> + 56.300,00 <sup>2)</sup>	+ 30.855,00 <sup>1)</sup> + 68.177,00 <sup>2)</sup>
	- 497.912,00	-513.248,00	- 152.111,00	- 53.966,00
<b>+ Mehreergebnis / Marktmieten</b>	+ 229.400,00	+ 307.344,00	+ 311.847,00	+ 307.344,00
	- 268.512,00	- 205.904,00	+ 159.736,00	+ 253.378,00
<b>- 10 % Mietausfallwagnis</b>	- 30.000,00	- 40.000,00	- 40.000,00	- 40.000,00
<b>- 2 % AfA/Umbau (Umbaukosten 2,5 Mio)</b>			- 50.000,00	- 50.000,00
<b>Fremdfinanzierung/ Zinsen Umbau**)</b>			- 240.000,00	- 240.000,00
<b>Fiktives Ergebnis</b>	- 298.512,00	- 245.904,00	- 170.264,00	- 76.622,00
<b>Fiktiver Totalüberschuss</b>				- 791.302,00
	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
<b>Einnahmen lt. Prognoserechnung (Erkl.)</b>	103.738,00	145.064,00	115.996,00	39.433,00
<b>- Werbungskosten lt. Erkl.</b>	- 161.399,00	- 252.247,00	- 128.717,00	- 411.625,00
<b>+ Korrekturen / AfA / Sonst.Aufw.</b>	+ 30.855,00 <sup>1)</sup>	+ 30.855,00 <sup>1)</sup>	+ 30.855,00 <sup>1)</sup>	+ 30.855,00 <sup>1)</sup> + 160.000,00 <sup>3)</sup>
<b>+ Korrektur/Zinsen</b>				+ 98.982,00 <sup>3)</sup>
	- 26.806,00	- 76.328,00	+ 18.134,00	- 82.355,00
<b>+ Mehreergebnis / Marktmieten</b>	+ 306.436,00	+ 302.000,00	+ 301.476,00	+ 361.380,00
	+ 279.630,00	+ 225.672,00	+ 319.610,00	+ 279.025,00
<b>- 10 % Mietausfallwagnis</b>	- 40.000,00	- 40.000,00	- 40.000,00	- 40.000,00
<b>- 2 % AfA/Umbau (Umbaukosten 2,5 Mio)</b>	- 50.000,00	- 50.000,00	- 50.000,00	- 50.000,00

Fremdfinanzierung/ Zinsen Umbau**)		- 240.000,00	- 240.000,00	- 240.000,00	0,00
Fiktives Ergebnis		- 50.370,00	- 104.328,00	- 10.390,00	189.025,00
Fiktiver Totalüberschuss					- 767.365,00
	2000	2001	2002	2003	2004
Einnahmen/ fiktiv*)	361.380,00	361.380,00	361.380,00	361.380,00	361.380,00
- AfA/Altbau	38.569,00	38.569,00	38.569,00	38.569,00	38.569,00
- AfA/Umbau	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
- Mietausfall- wagnis 10%	36.138,00	36.138,00	36.138,00	36.138,00	36.138,00
- Instand- haltung 10%	36.138,00	36.138,00	36.138,00	36.138,00	36.138,00
- Verwaltung/ Grundsteuer/ Versicherung (analog Vorj.)	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
	170.535,00	170.535,00	170.535,00	170.535,00	170.535,00
Fiktiver Totalüberschuss					+ 85.310,00
1) AfA: 90 % = 69.424,00 50 % = 38.569,00 → Differenz = 30.855,00 - Begründung siehe unten		2) Sonstiger Aufwand/1994: 100 % = 112.600,00 50% = 56.300,00 = Differenz  Sonstiger Aufwand/1995: 100 % = 136.353,10 50 % = 68.177,00 = Differenz - Begründung siehe unten		3) AfA und Zinsen/Ablöse K wurden korrigiert, da ursprünglich nicht absehbar.	

\*) Die Ergebnisberechnung erfolgte ab 2000 unter Anlehnung an die Einnahmen laut Prognoserechnung und die Vorjahresergebnisse fiktiv, da bereits im Jahr 2000 das tatsächliche Ergebnis der Miteigentümergeinschaft nur mehr ein Viertel des Jahres ausmachte (Auflösung der Miteigentümergeinschaft per 31.3.2000).

\*\*) Die Fremdfinanzierungsaufwendungen/Umbau ab 1994 wurden unter Berücksichtigung der Ausführungen in der Berufung, dass zwar eine Fremdfinanzierung der Umbauaufwendungen erfolgen, die entsprechenden Rückzahlungen aber unter Verwendung von Eigenmitteln zügig vor sich gehen sollten, in Ansatz gebracht, wobei auf die Umbaukosten der Zinssatz laut Schreiben der Ba in Höhe von 9,5% angewendet wurde (9,5% von 2.500.000,00 S = ca. 240.000,00 S). Dass eine rasche Rückzahlung unter Zuhilfenahme von Eigenmitteln tatsächlich geplant war, erschien im Hinblick darauf, dass laut Aktenlage auch

der ursprüngliche Kredit zur Erwerbung des Objektes bereits 1996 zurückgezahlt worden war, glaubhaft. Eine maximale Kreditlaufzeit von fünf Jahren wurde daher als angemessen erachtet.

Anzumerken ist, dass selbst ein durch den Umbau bedingter Einnahmenausfall von circa einem Jahr durch die fiktiven Jahresüberschüsse von ein bis zwei Jahren (also jedenfalls noch innerhalb des absehbaren Zeitraumes) wettgemacht worden wäre, wobei zu bedenken ist, dass nach dem Umbau überdies laut Gutachten von einem höheren Mietpreis pro Quadratmeter als 95,00 S (nämlich 105,00 S bis 130,00 S) ausgegangen hätte werden können.

Auf Grund obiger Erwägungen und der dargestellten Berechnungen konnte den Bw in objektiver Betrachtungsweise darin nicht entgegen getreten werden, wenn sie behaupteten, dass ihre **subjektive Absicht** ursprünglich auf die Erzielung von positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gerichtet gewesen war, wobei die Einkunftsquelle grundsätzlich auch objektiv zur Erzielung positiver Einkünfte geeignet gewesen wäre.

Wenn die Bw diese subjektive Absicht nicht verwirklichen konnten, weil sie an der Durchführung ihrer Pläne durch die durch mietrechtliche Zwangsvorschriften stärkere Position der Mieterin gehindert wurden, so sind dies mit unvorhersehbaren Investitionen oder anderen Schwierigkeiten in der Abwicklung des Bestandsverhältnisses vergleichbare Unwägbarkeiten, die bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit für die Annahme einer Einkunftsquelle nicht schädlich sind (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144).

Denn nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen (subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Vermieters nach einem solchen Erfolg) ist Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes (VwGH 12.6.2006, 2004/14/0082).

Jedenfalls konnten die Bw diese **Unwägbarkeiten**, die sich aus der Auseinandersetzung mit der Mieterin/K ergaben, nach Ansicht des Senates ausreichend darlegen und durch den einschlägigen Schriftverkehr beweisen.

Durch die Blockade der Mieterin konnten weder der Zeitplan für den Umbau eingehalten noch entsprechende Arbeiten im Gartengeschoß vorgenommen werden, da auch dieses teilweise durch die Mieterin blockiert wurde.

Die Annahme einer fehlenden Gewinnabsicht erschien nach ho. Ansicht daher während aufrechten Mietverhältnisses nicht gerechtfertigt.

Wenn auch laut Äußerung des Miteigentümers Dr. B gegenüber dem Finanzamt aus dem Jahre 1996, dass – neben einer eventuellen Vermietung – sogar wieder an einen Verkauf des



Objektes gedacht werde, so reicht dies in Anlehnung an die jüngere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 21.6.2007, 2005/15/0069) nicht für die Annahme fehlender Vermietungsabsicht aus, zumal im gegenständlichen Fall tatsächlich Mieteinnahmen flossen, was nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ein wesentliches Kriterium für die Beurteilung der Frage, ob eine Verkaufsoption schädlich für die Annahme einer Vermietungsabsicht sei, ist. Außerdem bestand hinsichtlich dieses geäußerten Gedankens offenbar, wie die Aussage/Mag. EL bekräftigte, zunächst zwischen den Miteigentümern keine ausreichende Übereinstimmung.

Diese Äußerung bestätigte aber vor allem wiederum die wiederholte Darstellung der Bw, dass durch das nicht einkalkulierte Hindernis der Weigerung der Mieterin/K das ursprüngliche Vorhaben einer Generalsanierung des Hauses und anschließender Vermietung empfindlich gestört worden war und nun nach diversen Auswegen aus der Situation gesucht wurde.

**Bis zum Zeitpunkt der Auflösung des Mietverhältnisses/K war daher auf Grund obiger Erwägungen vom Vorliegen einer Vermietungsabsicht auszugehen bzw. war infolge des faktischen Bestehens eines Mietverhältnisses, das zwar zu negativen Einkünften führte, deren Höhe aber wegen mietrechtlicher Zwangsvorschriften durch die Besitzer der Einkunftsquelle nicht beeinflussbar war, eine Einkunftsquelle anzunehmen.**

**Was die Zeiträume nach Auflösung des Mietverhältnisses/K anlangt, ist Folgendes auszuführen:**

Unbestritten ist, dass das Mietverhältnis/K ab 1999 nicht mehr bestand, nachdem sich Fr. K nach Zusage einer entsprechend hohen Ablösezahlung letztendlich doch entschlossen hatte, die Wohnung zu räumen.

Im Jahr 1999 wurden von der Miteigentümergemeinschaft nur noch Einnahmen aus Betriebskosten-Abrechnungen erklärt und wurde – wie von den Bw dargetan – auch noch 1999 mit den Vorbereitungen für die Umbauarbeiten begonnen, die spätestens Mitte 2001 (siehe Niederschrift vom 20.3.2007) abgeschlossen wurden. Zwischenzeitig war die Miteigentümergemeinschaft per 31.3.2000 aufgelöst worden. Die Ablösezahlung an Fr. Dr. K in Höhe von 1.600.000,00 S war im Mai 1999 erfolgt.

Im Hinblick auf die Prüfung der Liebhaberei auf Miteigentümergemeinschaftsebene ergab sich auf Grund der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zunächst die **Frage, warum die Miteigentümergemeinschaft jetzt, wo doch der Weg für die Verwirklichung deren ursprünglicher Pläne frei war, aufgelöst wurde.**

In einer **Vorhaltsbeantwortung gegenüber dem Finanzamt vom 19. November 2002** wurde als Begründung von den Bw ausgeführt, dass durch die jahrelange Verzögerung der

Generalsanierung und die verdrießliche rechtliche Situation mit den geschützten Mietern die Miteigentümer schlussendlich zur Auffassung gelangt seien, dass unter den gegebenen Umständen für die weitere Bewirtschaftung des Objektes von Vorteil sei, dieses zu parifizieren. Im Jahr 1992 sei dies nicht zweckmäßig gewesen, weil für die Generalsanierung und möglichst ertragreiche Vermietung ein gemeinsames Vorgehen unabdingbar gewesen sei.

Auch im **Vorhaltsschreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 4. Oktober 2006** wurden die Bw um Stellungnahme gebeten, warum nach dem Auszug der Mieterin K das ursprüngliche Vorhaben der Generalsanierung und anschließenden ertragreichen Vermietung nicht von der Miteigentümergeinschaft beschritten wurde.

In Reaktion darauf wurde ausgeführt, dass der ursprünglich geplante Weg, das Gebäude unmittelbar nach Freiwerden der mietergeschützten Wohnungen umfassend generalzusanieren, selbstverständlich beschritten worden sei.

Mit **Vorhalt vom 14. August 2007** wurden die Bw unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach im Fall der Einstellung der Vermietungstätigkeit vor Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses der Steuerpflichtige den Nachweis dafür zu erbringen habe, dass sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hätte, abermals dezidiert dazu befragt, warum sie sich im Jahr 2000 überhaupt zur Auflösung der Miteigentümergeinschaft und Parifizierung entschlossen hätten, wo doch nun der Weg für die Erzielung von Mieteinkünften durch die Gemeinschaft frei geworden war. Gleichzeitig wurde um Vorlage des Wohnungseigentumsvertrages samt Ergänzung ersucht.

Der Wohnungseigentumsvertrag samt Ergänzungen wurde nicht vorgelegt.

Zur Parifizierung führten die Bw aus, dass eine von den Banken gewünschte bessere Sicherheit für die Finanzierungskredite erreicht hätte werden sollen. Die Banken hätten in der Parifizierung insofern eine Wertsteigerung des Objektes gesehen, als im Falle einer zwangsweisen Verwertung Teilbereiche schneller und effizienter veräußert hätten werden können.

Man habe dem Drängen der Banken nachgegeben, da sich die wirtschaftliche Situation auf Grund der Änderung des Mietumfeldes (insbesondere Absage der GL -School) zunehmend verschlechtert habe.

Hinsichtlich der bestehenden Vermietungsabsicht wurde auch auf die Stellungnahme des Mag. EL vom 4. April 2007 sowie die bereits schriftlich und mündlich eingebrachten Argumente und Unterlagen verwiesen. Zudem wurde angeführt, "dass, sollte es für den UFS noch zweifelhaft sein, dass von vornherein nur eine Vermietungsabsicht gegeben gewesen sei, weitere Sachbeweise angeboten würden".

Zusammenfassend rechtfertigten die Bw die Auflösung der Miteigentümergeinschaft also einerseits damit, dass im Gegensatz zum Jahr 1992, als ein gemeinsames Vorgehen für eine Generalsanierung und möglichst ertragreiche Vermietung unabdingbar gewesen sei, nunmehr eine Parifizierung für die weitere Bewirtschaftung von Vorteil erachtet worden sei.

Andererseits sei diesbezüglich von den Banken Druck ausgeübt worden. Die Parifizierung sei erfolgt, um eine von diesen gewünschte bessere Sicherheit für die Finanzierungskredite zu erreichen. Außerdem habe sich das Mietumfeld gänzlich geändert bzw. verschlechtert.

Mit diesen Behauptungen haben die Bw aber keinen Nachweis für eine Unwägbarkeit bzw. dafür, dass dieser Entschluss erst nachträglich gefasst worden sei, erbracht.

Wie vom Verwaltungsgerichtshof bereits in mehreren Erkenntnissen (z.B. VwGH 27.4.2000, 99/15/0012, und bereits zitierte Erkenntnisse) ausgeführt, **obliegt es dem**

**Steuerpflichtigen, den Beweis zu führen, dass sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat.**

Ihn trifft also die Beweislast für seine Behauptungen. Folglich ist es nicht Sache der Behörde, Beweise für dessen Behauptungen zu sammeln, und tritt insofern der Grundsatz der amtswegigen Ermittlungspflicht in den Hintergrund.

Die bloße Behauptung des Druckes der Banken ohne Untermauerung durch entsprechende Beweismittel konnte jedenfalls nicht als ausreichender Beweis erachtet werden.

Fest steht, dass der Entschluss, den unteren Gebäudeteil der Villa T im Rahmen einer Miteigentümergeinschaft zu sanieren, bereits im Jahr 1992 gefallen war, während man sich entschlossen hatte, den übrigen Gebäudeteil bereits damals zu parifizieren. Es war also hinsichtlich des streitgegenständlichen Gebäudeteiles bewusst von einer Parifizierung abgesehen worden, obwohl man schon damals den Gesamtumbau ins Auge gefasst hatte. Bereits damals hätte im Hinblick auf eine nicht unbeträchtliche Fremdfinanzierung (siehe hohe Zinsenaufwendungen in den ersten Jahren ab 1992!) durch die Banken auf das Argument einer besseren Verwertbarkeit bei Parifizierung Bedacht genommen werden können. Hier von einer Unwägbarkeit zu sprechen, erschien dem Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar.

Im Übrigen hatte man sich – wie sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2002 ergab – bewusst gegen eine Parifizierung entschieden, weil für eine Generalsanierung und eine möglichst ertragreiche Vermietung ein gemeinsames Vorgehen unabdingbar gewesen wäre. Dass gerade dieses Ziel einer ertragreichen Vermietung noch immer bestand, hätte es aber im gegenständlichen Fall zu beweisen gegolten.

Die gegenständliche Änderung des Mietumfeldes bzw. die daraus resultierende wirtschaftliche Situation werden als allgemeines Unternehmerrisiko erachtet, das nicht als unvorhersehbare Unwägbarkeit qualifiziert werden kann, zumal – wie die Vermietung einer Wohnung und der

vorgelegte E-Mail-Verkehr zeigte – wenn auch auf mühsamere Art und Weise, aber so doch in den Folgejahren Mieter bzw. potentielle Mieter zu finden waren.

Allein die Bestätigung des Mag. EL vermag nicht zu beweisen, ab wann der Entschluss der Bw zur Auflösung tatsächlich gefallen ist, da auch diese keine Erklärung dafür zu geben vermag, warum die Miteigentümergeinschaft trotz Freiwerdens der Wohnung/K aufgelöst wurde, bzw. nicht auf das Ende der Miteigentümergeinschaft Bezug nimmt. Der allgemeine Hinweis auf die Vermietungsabsicht der Herren Dkfm. M und Dr. B bis zur Fertigstellung des Objektes als solche bestätigt aber insbesondere für die Zeiträume ab 1999 (nach Auszug/K) nicht die subjektive Gewinnabsicht im Rahmen der Personenvereinigung.

Weitere Beweise legten die Bw zum Nachweis ihrer Behauptungen nicht vor.

Zwar boten Sie für den Zweifelsfall weitere Sachbeweise für die Vermietungsabsicht an.

Welcher Art diese sein sollten, wurde jedoch nicht näher ausgeführt.

Wie bereits oben ausgeführt, war es im gegebenen Zusammenhang nicht Sache der Behörde, Beweise für die Behauptungen der Bw zu sammeln, sondern wäre es an diesen gelegen, durch Vorlage entsprechender Beweise für ihre Behauptungen den Beweis zu führen, dass sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hatte, zumal sie auf ihre bestehende Nachweispflicht dezidiert hingewiesen worden waren.

Allein auf Grund der vorgebrachten Argumente und der in diesem Zusammenhang beigebrachten Beweise konnte es nach ho. Ansicht in objektiver Betrachtungsweise **keinesfalls als erwiesen angesehen werden, dass ab dem Veranlagungszeitraum 1999 (also nach Auszug der Mieterin K) noch der Plan bestanden hatte, die Vermietungstätigkeit durch die Miteigentümergeinschaft bis zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses fortzuführen.**

Vielmehr konnte auf Grund der gegebenen Feststellungen für einen objektiven Betrachter der Gesamteindruck nicht entkräftet werden, dass nach jahrelangem Tauziehen der ursprünglich vorhandene Plan, das gemeinsame Objekt einer gewinnbringenden Vermietungstätigkeit durch die Miteigentümergeinschaft zuzuführen, (wenngleich verständlich, aber so doch für die aus steuerlicher Sicht notwendige subjektive Gewinnerzielungsabsicht schädlich!) fallen gelassen worden war.

Diese Annahme wurde noch durch das weitere Schicksal der ehemaligen ideellen Anteile bei den nunmehrigen Alleineigentümern nach Auflösung der Miteigentümergeinschaft bestärkt. Wenngleich die subjektive Absicht der Bw nach Beendigung der Gemeinschaft ohnehin nicht mehr auf die Erzielung gemeinschaftlicher Einkünfte gerichtet sein konnte, spiegelte die weitere Vorgangsweise dennoch die Absicht der Gesellschafter bezüglich deren Vermietungsabsicht wider und hatte gleichsam Indizwirkung, zumal – wie bereits oben

ausgeführt – die subjektive Ebene der Gewinnerzielungsabsicht letztlich jeweils nur in der Person jedes einzelnen Gesellschafter gegeben sein konnte.

Wie sich aus der Aktenlage ergibt, wurden im Rahmen der Parifizierung die Wohnungen Top 3 (ehemalige Wohnung/K; 165 m<sup>2</sup>) und Top 4 (nach dem Auszug/K im Rahmen der Umbauarbeiten errichtete Wohnung im Gartengeschoß; 90,63 m<sup>2</sup> + 10,24 m<sup>2</sup>) Hrn. Dkfm. M zugesprochen, während Dr. B einen Teil des Gartengrundstückes, Kellerräumlichkeiten und eine Garage im Gartengeschoß (ca. 40 m<sup>2</sup>) erhielt.

Die neu errichtete Wohnung Top 4 im Gartengeschoß wurde, ohne je vermietet worden zu sein, von Dkfm. M am 11. Dezember 2001 verkauft; die Wohnung Top 3 wurde ab 1. November 2001 vermietet und mit 26. Juli 2005 verkauft, wobei der vorgelegte E-Mail-Verkehr auch diesbezüglich eine Unwägbarkeit kaum zu beweisen vermochte, zumal daraus hervorging, dass es bis zuletzt auch immer wieder potentielle Mietinteressenten gegeben hatte.

Die dem ehemaligen Gesellschafter Dr. B zugewiesenen Anteile, eine 40m<sup>2</sup>-Nutzfläche im Gartengeschoß und eine abgetrennte Gartenfläche wurden offenbar keiner eigenständigen Vermietung zugeführt, sondern wurden in der Folge mit dessen Wohnung im 1. Stock mitvermietet (eine entsprechende Nutzung durch den Mieter P war bereits auch zuvor erfolgt und wurde trotz keine andere Nutzung dargelegt).

**Insgesamt** gelangte der Unabhängige Finanzsenat in Würdigung sämtlicher im gegenständlichen Berufungsverfahren vorgebrachten Argumente und Beweismittel zu dem Schluss, dass zwar der ursprüngliche Plan einer ertragreichen Vermietung für die ersten Veranlagungszeiträume des Bestehens der Miteigentümergeinschaft entsprechend nachgewiesen werden konnte. Die Miteigentümergeinschaft konnte nach Korrektur des Ergebnisses (siehe unten) trotz bestehender Mietzinsbeschränkung sogar schon einen geringen Einnahmenüberschuss erwirtschaften.

Warum die Miteigentümergeinschaft ihr ursprüngliches Vorhaben auf Erzielung eines gemeinsamen Einnahmenüberschusses aus der Vermietung des gegenständlichen Objektes, der ab 1999 nunmehr frei gewesen wäre, nicht mehr weiter verfolgte, konnten die Bw – wie oben dargelegt – nicht in dem Ausmaße ausreichend darlegen, dass der Weiterbestand des entsprechenden Planes ab 1999 als erwiesen (wie es laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefordert wird) angesehen hätte werden können.

Auf Grund obiger Ausführungen war dem gegenständlichen Berufungsbegehren daher für die Jahre 1992 bis 1998 insofern stattzugeben, als die Ergebnisse aus der Vermietung grundsätzlich anzuerkennen waren; allerdings waren diese – wie im Rahmen der Besprechung vom 20. März 2007 (siehe Sachverhaltsdarstellung) übereingekommen – insofern zu korrigieren, als jene Aufwendungen, die das gesamte Gebäude betrafen, entsprechend dem

Nutzwertverhältnis 50%:50% aufzuteilen waren.

Dabei handelte es sich um die Absetzung für Abnutzung sowie den "Sonstigen Aufwand" 1994 (Kosten für Schätzungsgutachten) und 1995 (Gehsteigkostenbeitrag).

Die Ergebnisse für die Jahre **1992 bis 1998** laut Berufungsentscheidung wurden daher folgendermaßen berechnet (Beträge in ATS):

	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>
Einnahmen lt. Erklärung	41.635,00	93.219,00	117.309,00	118.915,00
- Werbungskosten lt. Erklärung bzw. Erstbescheid	- 570.402,00	- 637.322,00	- 356.575,00	- 271.891,00
+ Korrektur/AfA*)	<u>+ 30.855,00</u>	<u>+ 30.855,00</u>	+ 30.855,00	+ 30.855,00
+ Korrektur/ Sonstiger Aufwand**)			<u>+ 56.300,00</u>	<u>+ 68.177,00</u>
<b>Einkünfte aus V+V lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>- 497.912,00</b>	<b>- 513.248,00</b>	<b>- 152.111,00</b>	<b>- 53.944,00</b>
	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	
Einnahmen lt. Erklärung	103.738,00	145.064,00	116.051,00	
- Werbungskosten lt. Erklärung bzw. Erstbescheid	- 161.399,00	- 252.247,00	- 128.717,00	
+ Korrektur/AfA*)	<u>+ 30.855,00</u>	<u>+ 30.855,00</u>	<u>+ 30.855,00</u>	
+ Korrektur/ Sonstiger Aufwand**)				
<b>Einkünfte aus V+V lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>- 26.806,00</b>	<b>- 76.328,00</b>	<b>+ 18.189,00</b>	

\*) AfA bisher: 90% = 69.424,00

AfA/neu: 50% = 38.569,00

Differenz = 30.855,00

**\*\*)** Sonstiger Aufwand 1994:

Bisher: 100% = 112.600,00

Neu: 50% = 56.300,00 = Differenz

Sonstiger Aufwand 1995:

Bisher: 100% = 136.353,10

Neu: 50% = 68.177,00 = Differenz

Die Einkünfte waren – wie laut Erklärung – im Verhältnis 72,5% (Dkfm. M) zu 27,5% (Dr. B) auf die Miteigentümer aufzuteilen.

Hinsichtlich der Jahre **1999 und 2000** war das gegenständliche Berufungsbegehren auf Grund obiger Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 7 Darstellungen der Aufteilung der Einkünfte 1992 bis 1998 (Beilagen 1-7)

Linz, am 17. Dezember 2008