



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die den gesamten Senat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 11. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln, vertreten durch Andreas Halm, vom 1. September 2008 betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 nach der am 21. September 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftführerin auf Antrag durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist, ob eine für die Einkommensteuer relevante Vermietungstätigkeit betreffend ein Zinshaus in Wien vorliegt. Laut offenem Grundbuch ist der Berufungswerber (Bw.) **seit 1996** Eigentümer des Hauses K-Gasse (K-Gasse).

a) Vorverfahren

Der Bw. erklärte neben seinen anderen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalvermögen folgende Ergebnisse aus Vermietung und Verpachtung betreffend K-Gasse (V+V):

	nsA S	V+V S	KV
1996	1.051.058,00	-327.534,00	
1997	1.324.968,00	-328.885,00	
1998	1.075.164,00	-288.496,00	

1999	1.083.134,00	-280.723,00	
2000	0,00	-246.433,00	
2001	27.023,00	-100.716,00	
	€	€	€
2002	3.545,76	-8.327,25	-118,44
2003		-10.866,86	3.838,74
2004		-6.429,29	

Im **FAX vom 17. Juni 1999** (Dauerbelege Seite 21) teilte der Bw. dem zuständigen Finanzamt (FA) mit, Top 9/10 (zusammengelegt) und Top 7 seien beim Kauf "mietrechtlich" übernommen worden. Anfangs sei das Ziel gewesen, das gesamte Haus bestandsfrei zu bekommen, was jedoch gescheitert sei. Dadurch habe nicht wie geplant parifiziert und Wohnungseigentum zum Verkauf geschaffen werden können. Außerdem habe es die "derzeitige Situation" am Immobilienmarkt nicht erlaubt. Bis Ende 1999 sollten [nun] mindestens 2/3 aller Wohnungen vermietet sein und somit für 1999 ein voraussichtlicher Gewinn ausgewiesen werden können. 1998 sei noch die Top 5 vermietet worden, betreffend Vermietung anderer Wohnungen würden noch Verhandlungen laufen. Für Zinshäuser, bei denen die Mietzinsbildung dem Mietrechtsgesetz unterliegen würden, gelte grundsätzlich die Liebhabereiverordnung nicht, wenn nicht eine überwiegende Eigennutzung in Aussicht genommen werde. Eine solche Eigennutzung habe der Bw. nicht vor.

Im **Schreiben vom 8. Mai 2001** (Dauerbelege Seite 16f) teilte der Bw. dem FA betreffend Prognoserechnung Zinshaus K-Gasse mit, das Objekt sei von ihm im Oktober 1996 gekauft worden. Die Vorsteuer der Maklerprovision sowie der laufenden Aufwendungen sei steuerlich geltend gemacht worden. Es würden sich in diesem Zinshaus 14 Wohneinheiten befinden, überwiegend Kategorie D, wobei beim Kauf die Wohneinheiten 9 und 10 mit einem bestehenden unbefristeten Mietvertrag zum Kategoriemietzinssatz hätten übernommen werden müssen. Die Finanzierung sei durch eine genannte Bank mittels eines Schweizer-Franken-Hypothekarkredites erfolgt. Weiters seien die gesetzlich vorgeschriebene AfA sowie der Zinsaufwand als "Betriebsausgabe" geltend gemacht worden. Das Zinshaus sei zum Zeitpunkt einer hochpreisigen Marktlage erworben worden.

Ursprünglich sei beabsichtigt gewesen, das Zinshaus zu parifizieren und Wohnungseinheiten gewinnbringend zu verkaufen. Aus diesem Grunde seien auch keine wesentlichen Anstrengungen einer Vermietung unternommen worden. In Folge des rapiden Preisverfalls auf dem Wohnungssektor habe sich herausgestellt, dass dieses Vorhaben nicht realisierbar gewesen sei, da wesentliche Zusatzkosten bedingt durch die Anhebung der Wohnungskategorie entstanden seien und dadurch ein kostendeckender Verkauf nicht mehr zu erzielen gewesen wäre.

In den Folgejahren seien die Mieterträge (USt 10%) sowie die Vorsteuern der laufenden Kosten geltend gemacht worden. Bedingt durch den anhaltenden Preisverfall am Wohnungsmarkt sowie durch die Lage des Objektes in einer Wohngegend mit hohem Ausländeranteil hätten bis dato auch keine befriedigenden Mieteinnahmen erzielt werden können.

Die unbefriedigende Situation sei im Laufe des Jahres 2000 wesentlich dadurch verbessert worden, indem die Zinsbelastung durch Umfinanzierung in japanische Yen auf ein Drittel des ursprünglichen Betrages reduziert worden sei. Weiters hätten die bis dato leer stehenden Wohnungen durch eigene Anstrengungen zur Gänze zum Kategoriezinssatz vermietet werden können.

Eine Vorausschau für das Jahr 2001 ergebe – bedingt durch die gesetzten Maßnahmen hinsichtlich einer wesentlichen Reduzierung des Zinsaufwandes sowie der gesteigerten Mieteinnahmen – ein ausgeglichenes Ergebnis. Eine Prognose für die Folgejahre ergebe Gewinne in der Größenordnung von zumindest S 100.000,00 jährlich, da bereits Maßnahmen zur Anhebung der Mietzinskategorie gesetzt worden seien.

Der Bw. sei gerne bereit, eine detaillierte Prognoserechnung für die nächsten 10 Jahre erstellen zu lassen, sofern das vom FA gewünscht werde. Da dies jedoch mit Kosten verbunden sei, würde der Bw. "eine exakte persönliche Auskunft zu dieser Sache bevorzugen".

Der Bw. sei bereits vor ca. 3 Jahren seitens des FAes hiezu fernmündlich befragt worden. Der Bw. teile nochmals schriftlich mit, dass er zu keinem Zeitpunkt einen Herrn ÖE gekannt und auch keinerlei Mietzahlungen von einer Person dieses Namens erhalten habe. Der dem FA vorliegende Mietvertrag enthalte nicht die persönliche Unterschrift des Bw. Dies sei seitens des FAes zu besagtem Zeitpunkt auch überprüft und "einstimmig" festgestellt worden, dass die auf dem vorliegenden Mietvertrag "verzeichnete" Unterschrift nicht vom Bw. stammen könne. Es sei dem Bw. weiters auch nicht bekannt, dass eine Person dieses Namens in seinem [nicht berufsgegenständlichen] Haus in S, gewohnt habe. Folglich seien auch keine Mieteinnahmen von monatlich S 3.000,00 dem FA mitgeteilt worden. In dieser Sache ersuche der Bw. das FA höflich um Überprüfung seiner seinerzeitigen Angaben, welche sich in seinem Steuerakt befinden würden.

Der Bw. ersuchte um eine rasche endgültige Veranlagung des Jahres 1999 sowie Rückzahlung des Umsatzsteuerguthabens, da dieses Geld zur Sanierung bzw. zur Anhebung der Mietzinskategorie verwendet werden soll.

Im undatierten **FAX vom Dezember 2006** (Tag nicht erkennbar, Akt 2005 Seite 28) teilte der Bw. dem FA mit, er habe das Zinshaus K-Gasse nicht mehr in die Einkommensteuererklärung für 2005 (daher auch keine Umsatzsteuererklärung)

aufgenommen, da er sich auf Grund der außerordentlichen Situation dazu gezwungen gesehen habe, diese Liegenschaft zur weiteren Verwertung einer Immobilienverwertungsgesellschaft zu übergeben, welche das Haus zwischenzeitlich abgerissen habe und nach erfolgter Verwertung den Bw. aus den beiden Krediten entlasse sowie die Zinsen ab 2005 zu diesen Krediten übernehme.

Schon beim Kauf des Hauses sei dieses mit diversen Bauaufträgen belastet gewesen, von denen der Bw. aber nichts gewusst habe. Nicht einmal der namentlich genannte Verkäufer habe dies gewusst, da er selbst das Haus aus einer Versteigerung erstanden habe und die umfangreichen Bauaufträge nicht offensichtlich gewesen seien. Auf Grund fehlender finanzieller Mittel sei der Bw. diesen Aufträgen nicht nachgekommen, was aber keine Verschlechterung des Zustandes bewirkt habe. In den Folgejahren seien aber neue, anfangs nicht erkennbare Mängel hervorgetreten, wie starke Feuchtigkeit im Keller sowie zwei Mal eine komplette Überschwemmung des Kellers auf Grund sehr starker Regenfälle, sodass eine Sockelsanierung angestanden sei. Außerdem seien bereits Bauaufträge für eine komplette Fassadenrenovierung vorgelegen, da Teile der Fassade bereits abgestürzt seien. Es hätten Bauaufträge für eine Erneuerung des Kanalsystems (weil zu geringer Durchmesser der Abflussrohre sowie Beschädigungen im Straßenbereich) als auch die Feststellung erfolgt, dass das Erdgeschoss auf Grund von Verschimmelung, die sich bereits bis in den dritten Stock vorgearbeitet habe, nicht mehr bewohnt werden dürfe.

Die Kosten zur Erfüllung der diversen Bauaufträge seien in keinem Verhältnis mehr zum Wert der Liegenschaft und einer weiteren positiven Prognose gestanden. Es hätten auch mehrere Begehungen mit der Baupolizei stattgefunden, die dem Bw. aber nur insofern weitergeholfen hätten, etwas Zeit zu gewinnen, um doch einen Verwerter zu finden.

Der Bw. habe laufend versucht, die Liegenschaft gewinnbringend zu verkaufen, jedoch hätten sich Probleme mit zwei Altmietern ergeben, die partout nicht hätten ausziehen wollen, obwohl sich der Zustand des Hauses laufend verschlechtert habe. Speziell habe der Bw. dann versucht, die Liegenschaft an den neuen Eigentümer des Nachbarhauses K-Gasse 10 (rechter Hand des berufungsgegenständlichen Hauses) zu verkaufen, da dieser das Haus von der Stadt Wien erworben, in der Folge auch abgerissen und mittlerweile ein neues Hausprojekt errichtet habe. Beim Abriss des Nachbarhauses sei das Dach des berufungsgegenständlichen Hauses beschädigt worden, sodass es zu Wassereintritt vom Dach gekommen sei, was dem Haus nicht gerade bekommen habe. Kurioserweise habe der "damalige Verantwortliche des Hauses" noch gemeint, sie würden nichts bezahlen und der Bw. könne ja vor Gericht gehen. Und das sei immerhin die Stadt Wien gewesen, die das gemeint habe. So viel Pech mit einem Haus habe man zum Glück eher selten, aber in diesem Fall sei einiges nicht vorhersehbar gewesen.

Der Bw. bitte daher, die Verluste endgültig anzuerkennen und die Veranlagung durchzuführen.

Im **Schreiben vom 14. April 2008** (Akt 2005 Seite 33f) teilte die steuerliche Vertretung des Bw. dem FA mit, dass das berufungsgegenständliche Gebäude nach wie vor nicht fertig gestellt worden sei, da die Gesellschaften der ARGE K-Gasse auf Grund von Fehlkalkulationen "etc." in Konkurs gegangen seien. Der Bau sei somit derzeit eingestellt und der Bw. zahle laufend Zinsen für das Grundstück an die Bank. Die Privatstiftung des Bw. hafte für die Kredite, welche das Grundstück belasten würden. Laut Auskunft des Bw. würde "ein Schreiben an das Finanzamt" vorliegen, in welchem er die ganze Problematik erläutert und auch erklärt habe, dass eine weitere Bewirtschaftung als Zinshaus auf Grund diverser Bauaufträge sowie dem Zustand des Hauses generell nicht mehr kostendeckend sei. Aus diesem Grund habe der Bw. einen Neubau zur Schadensbegrenzung veranlasst. Schriftliche Verträge würden nicht vorliegen, da die [gemeint:] W-GmbH (W-GmbH) im Eigentum der Stiftung und das Zinshaus im Eigentum des Bw. stünden, welcher Begünstigter der Stiftung sei. Es seien auch seit Beginn des Neubaus keine Zinsen mehr in der Einkommensteuererklärung des Bw. geltend gemacht worden. Zusammenfassend könne noch gesagt werden, dass bis dato weder die Verluste kompensiert noch Überschüsse erzielt worden wären.

Weiters wurde Folgendes seitens des Bw. angegeben:

- Liegenschaft X-Gasse, 1200 Wien: Diese Wohnung sei nicht vermietet, da sie zum Verkauf stehe:
- Liegenschaft Y-gasse, 1200 Wien: Diese Liegenschaft stehe ebenfalls zum Verkauf und sei nicht vermietet.
- L-Gasse, (L-Gasse), 1200 Wien: Diese Liegenschaft werde seit ca. 5 Jahren um einen Betrag von € 726,00 vermietet, der Mietvertrag sei beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt.
- Z-Gasse, 1190 Wien: Stehe ebenfalls zum Verkauf und sei nicht vermietet.
- T, 1020 Wien: Stehe ebenfalls zum Verkauf, sei nur zeitweise von Personen bewohnt, die jedoch alle nie etwas bezahlt hätten und einfach verschwunden seien. Es würden Polizeiprotokolle aufliegen und Zeugen seien auch vorhanden.
- A: Diese Liegenschaft stehe zum Verkauf und werde derzeit saniert. Der Bw. sei noch bis Ende März dort gemeldet, danach würde er eventuell nach Polen übersiedeln.

- N: Rohbau, der von der W-GmbH fertig gestellt werden sollte. Es bestehe absolut keine Bewohnbarkeit, der Bürgermeister dieser Ortschaft könne dies bestätigen.
- S: Dies sei das Elternhaus des Bw., welches mindestens seit dem Jahre 2000 leer stehe. Der Zustand sei desolat und es bestehe seitens der Gemeinde ein Wohnverbot wegen Verschimmelung. Das Gebäude werde zur Zeit saniert und ein Maklerauftrag zum Verkauf sei ebenfalls vorhanden.

Überschüsse aus der Vermietung seien derzeit nur aus der Vermietung der L-Gasse zu erwarten.

b) Bescheide - Berufung

Am **1. September 2008** erließ das FA die nunmehr berufsgegenständlichen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen **Bescheide** betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999, in denen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt wurden. Zur Begründung führte das FA aus (Akt 1988 Seite 18), dass bereits kurz nach dem Kauf zu Tage gekommen sei, dass wesentliche Bauaufträge durchzuführen wären, welche aber auf Grund fehlender finanzieller Mittel nicht möglich gewesen seien. Da bereits in diesen Jahren Verluste erzielt worden, die notwendigen Investitionen nicht möglich gewesen seien und daher auch eine Ertragssteigerung unmöglich gewesen sei, sei davon auszugehen, dass von Beginn an ein Gesamtüberschuss nicht erzielbar gewesen sei. Auch sei die Tätigkeit nicht zielgerichtet und ertragsorientiert betrieben worden, vielmehr seien jahrelang die Verluste akzeptiert und erst, als die Kreditzahlungen nicht mehr beglichen hätten werden können, sei - soweit ersichtlich (aus dem Schreiben vom 14. April 2008 gehe lediglich hervor, dass ab 2005 die Zinsen nicht mehr beim Bw. geltend gemacht würden) - ein unentgeltliches Baurecht an ein nahe stehendes Unternehmen vergeben worden. Gemäß § 1 Abs. 2 LVO [im Vorlagebericht an den UFS Verf. 46 vom 23. Juli 2009 wies das FA darauf hin, dass die richtig zitierte Norm § 1 Abs. 1 LVO laute] liege keine Einkunftsquelle aus der Vermietung der K-Gasse vor und seien die erklärten Verluste außer Ansatz zu lassen.

Mit Schreiben vom 30. September 2008 und weiterer Eingabe in Finanzonline vom 31. Oktober 2008 ersuchte die steuerliche Vertretung das FA um Verlängerung der Berufsfrist (Akt 2005 Seite 56 und 58).

Punkt 1 der **Berufung vom 11. November 2008** (Akt 2006 Seite 18ff) betrifft die nicht berufsgegenständliche Umsatzsteuer aus der Vermietung der anderen Wohnung L-Gasse. In Punkt 2 wurden die mit den Einkommensteuerbescheiden 1998 und 1999 vom 1. September 2008 nicht anerkannten Verluste aus der Vermietung der K-Gasse angefochten: Der Bw. habe im Jahr 1996 die Liegenschaft (Zinshaus) fremdfinanziert erworben. In der

Bescheidbegründung verweise das FA darauf, dass nach dem Kauf der Liegenschaft zu Tage gekommen sei, dass wesentliche Bauaufträge durchzuführen seien.

In den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung sei unter Punkt 6.2. ausgeführt, dass nicht der wirtschaftliche Gesamterfolg ausschlaggebend für die Liebhabereibeurteilung sei, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit. Zusätzlich sei ausgeführt, dass bei Eintritt von unerwarteten Umständen nicht sofort auf Liebhaberei abzustellen sei. Eine objektive Eignung als Einkunftsquelle sei beim Erwerb eines Zinshauses zu marktüblichen Konditionen grundsätzlich gegeben. Wie bereits oben erwähnt, werde zutreffend in der Bescheidbegründung ausgeführt, dass dem Bw. die wesentlichen Bauaufträge erst nach dem Kauf bekannt geworden seien. Daher sei die Unterstellung einer Liebhaberei nicht zutreffend, da es sich für den Bw. um einen unerwarteten Umstand handle, der erst nach Erwerb bekannt geworden sei.

Auch die Beendigung der Tätigkeit im Jahr 2005 lasse nicht darauf schließen, dass es sich von vornherein wie in der Bescheidbegründung ausgeführt um keine Einkunftsquelle handle, da gemäß Punkt 6.3.a) der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung nicht zwingend ein Gesamtüberschuss zu erzielen sei, wenn ein unerwartetes Ereignis im Sinne des Punkt 6.2 eintrete.

Wären dem Bw. von vornherein sämtliche Mängel bekannt gewesen, wäre ein Kauf der Liegenschaft auf Grund vernünftiger kaufmännischer Überlegungen sicherlich nicht erfolgt. Es werde daher beantragt, die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1998 und 1999 aufzuheben und [die Steuer] gemäß den ursprünglich eingereichten Einkommensteuererklärungen neu festzusetzen.

c) BVE - Vorlageantrag

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 29. April 2009 mit der Begründung ab (Akt 1999 Seite 23f), dass laut Schreiben vom 8. Mai 2001 das Objekt K-Gasse im Oktober 1996 gekauft worden sei. In diesem Zinshaus würden sich 14 Wohneinheiten - überwiegend Kategorie D – befinden, wobei bei Kauf die Wohneinheiten 9 und 10 zum Kategoriemietzins übernommen worden seien. Ursprünglich sei beabsichtigt gewesen, das Zinshaus zu parifizieren und Wohnungseinheiten gewinnbringend zu verkaufen. Aus diesem Grunde seien auch keine wesentlichen Anstrengungen einer Vermietung unternommen worden. Da jedoch wesentliche Zusatzkosten bei Anhebung des Kategoriemietzins angefallen wären und auch auf Grund des rapiden Preisverfalles auf dem Immobiliensektor sei dieses Vorhaben nicht realisierbar gewesen. Im Jahre 2000 habe sich die Situation verbessert durch gänzliche Vermietung sowie die Umschuldung in Yen. Prognostiziert seien im Jahr 2001 für die Folgejahre Überschüsse von zumindest S 100.000,00 pro Jahr. Entgegen dieser Prognose hätten sich jedoch auch in den Folgejahren jährliche Überschüsse der

Werbungskosten von ca. € 10.000,00 (2002 € 8.327,00, 2003 € 10.866,00, 2004 € 6.429,00) ergeben.

Daraus ergebe sich jedoch eindeutig, dass

- a) die Vermietung gar nicht mit dem Ziel der Erzielung eines Gesamtüberschusses begonnen worden sei
- b) auch in Folge (ca. ab 2000) laufend - entgegen der prognostizierten Ergebnisse - Verluste erzielt worden seien.

Auch sei in dem Schreiben aus dem Jahre 2001 überhaupt nicht die Rede von unvorhergesehenen Investitionen gewesen. Bekannt sei die Kategorie D gewesen und dies bedeute zwangsläufig hohe Investitionen bei beabsichtigter Anhebung des Kategoriemietzinses.

Daher sei davon auszugehen, dass das gegenständliche Objekt vorwiegend als Vermögensanlage bzw. zur Erzielung eines Spekulationsgewinnes erworben worden sei, zumal nun auf diesem Grundstück durch eine dem Bw. zuzurechnende Stiftung "eine Liegenschaft neu errichtet" werde. Die Erzielung des Gesamtüberschusses aus der Vermietungstätigkeit sei weder erwartet worden noch sei dies auf Grund der bekannten Kategorie auch nicht möglich. Es würden daher keinesfalls die behaupteten Unwägbarkeiten vorliegen und erfolge die Beurteilung als Liebhaberei zu Recht.

Aber auch wenn in einem gewissen Ausmaß die behaupteten Unwägbarkeiten vorgelegen wären, so hätte diesen mit einer an Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierten, raschen Reaktion begegnet werden müssen. Durch das "Laufenlassen" über nahezu zehn Jahre sei diesem Erfordernis sicher in keinsten Weise entsprochen worden. In diesem Zusammenhang sei auf die UFS-Entscheidung vom 10.10.2006, RV/0144-F/05, hinzuweisen, wonach bei keiner entsprechenden Reaktion jedenfalls Liebhaberei vorliege. Die Berufung sei daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2009 ersuchte die steuerliche Vertretung das FA um Verlängerung der Frist zur Stellung eines Vorlageantrages (Akt 2006 Seite 28).

Im **Vorlageantrag vom 18. Juni 2009** (Akt 2006 Seite 30f) brachte die steuerliche Vertretung vor, es werde zur Begründung auf die Berufung vom 11. November 2008 und auf folgende zwei Punkte verwiesen: Das FA habe in seiner ursprünglichen Bescheidbegründung vom 1. September 2008 selbst eingeräumt, dass öffentliche Bauaufträge erst nach dem Erwerb der Liegenschaft angeordnet worden wären. Als zweiter Punkt sei anzuführen, dass die ursprüngliche Motivation zwar die Parifizierung und Veräußerung der einzelnen Wohnungen gewesen sei, diese Strategie jedoch bereits kurz nach Erwerb des Objektes

wegen der Undurchführbarkeit verworfen worden wäre, wie aus "einem Schreiben des Bw. aus dem Jahr 2001" zu entnehmen sei. Das bedeute, dass bereits in den Jahren 1998 und 1999 die ursprüngliche Motivation der eventuellen Erzielung eines Spekulationsgewinnes nicht mehr verfolgt worden wäre.

d) Verfahren UFS

In der vom Bw. beantragten mündlichen Berufungsverhandlung vom 21. September 2010 brachte der steuerliche Vertreter vor, das FA habe zeitnah in den einzelnen Jahren den Bw. bereits hinsichtlich der Einkunftsquelleneigenschaft befragt. Die Fragen des FA seien vom Bw. auch regelmäßig ausführlich beantwortet worden. Hinsichtlich der Streitjahre sei der Bw. bemüht gewesen, das Ergebnis ins Positive zu kehren, die Ergebnisse seien auch deutlich besser geworden. Das FA habe dann erst in den Folgejahren, als es bereits eine Fülle von Bauaufträgen gegeben habe, eine Liebhabereibetrachtung angestellt. Tatsache sei, dass es keinen Überschuss aus der Vermietung gegeben habe, der Bw. habe jedoch damit rechnen können, dass bei der Vermietung des Wohnhauses in Zukunft Einnahmenüberschüsse erwirtschaftet werden könnten. Auf die diesbezügliche Korrespondenz des Bw. werde verwiesen. Darauf hingewiesen werde, dass es im gegenständlichen Fall keine private Veranlassung gegeben habe, vielmehr habe es sich bei dem Erwerb des Zinshauses um eine Veranlagung gehandelt.

Über Vorhalt des Referenten, im Schreiben vom 8. Mai 2001 habe der Bw. selbst die Situation als unbefriedigend bezeichnet, wendete der steuerliche Vertreter ein, seines Erachtens habe das FA im gegenständlichen Fall eine ex-post Betrachtung angestellt, nämlich erst zu dem Zeitpunkt als erkennbar gewesen sei, dass mit der Liegenschaft auf Grund der nachträglich hervorgekommenen Bauaufträge keine Überschüsse erzielt werden könnten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Laut offenem Grundbuch erwarb der Bw. die berufungsgegenständliche Liegenschaft K-Gasse im Jahr 1996 (Urkunde 28. März 1996, Kaufvertrag vom 18. Oktober 1996). Der Bw. ist nach wie vor Eigentümer der Liegenschaft. Im Jahr 2009 räumte der Bw. Herrn XY die Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum gemäß § 40 Abs. 2 WEG 2002 an W 2 ein.

Der Bw. erklärte in den Jahren 1996 bis 2004 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Gesamtbetrag von € 139.922,29 zur Einkommensteuer, die er mit seinen

bereits eingangs der Berufungsentscheidung dargestellten anderen positiven Einkünften gegen verrechnete.

	S	
1996	-327.534,00	
1997	-328.885,00	
1998	-288.496,00	
1999	-280.723,00	
2000	-246.433,00	
2001	-100.716,00	€
	<u>-1.572.787,00</u>	-114.298,89
2002		-8.327,25
2003		-10.866,86
2004		<u>-6.429,29</u>
		-139.922,29

Das FA veranlagte die Werbungskostenüberschüsse zunächst antragsgemäß, jedoch vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO. Jeweils am 1. September 2008 erließ das FA – teilweise gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige - Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2006, in denen die Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung der K-Gasse (betrifft die Jahre 1998 bis 2004) nicht angesetzt wurden. Der Bw. erhob Berufung nur gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999.

Die seitens des Bw. mehrfach genannte W-GmbH wurde laut offenem Firmenbuch mit Erklärung vom 28. Juli 2004 errichtet. Geschäftsführer ist Herr SM, einziger Gesellschafter die Privatstiftung des Bw. (Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom 8. Mai 1998). Der Geschäftsführer der W-GmbH ist seit 19. Mai 2004 Vorsitzender der Privatstiftung des Bw.

2. Rechtliche Beurteilung

In Richtlinien oder Erlässen geäußerten Rechtsansichten des BMF kommt mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine rechtliche Verbindlichkeit zu. Unabhängig davon sind im vorliegenden Fall nicht einmal jene Sachverhalte verwirklicht, auf die sich die vom Bw. zitierten Stellen der "Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung" beziehen (siehe unten).

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unterliegen die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, der Einkommensteuer. Darunter fällt auch die Vermietung von Wohnungen.

Gemäß § 30 Abs. 1 und 4 EStG 1988 unterliegt der Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungs- und Werbungskosten einerseits und Veräußerungserlös andererseits aus dem Verkauf eines Grundstückes innerhalb von zehn Jahren seit seiner Anschaffung als Spekulationseinkünfte (sonstige Einkünfte § 29 Z 2 EStG 1988) der Einkommensteuer. Unter diesen Tatbe-

stand fällt auch die Anschaffung eines Wohnhauses mit anschließender Veräußerung von einzelnen Wohnungen (vgl. VwGH 20.9.2001, 98/15/0071).

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO) BGBl 1993/33 idgF liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht an Hand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Berufungsgegenständlich ist die Vermietung in einem Haus mit (laut Angaben des Bw.) 14 Wohnungen. Diese Betätigung fällt unter § 1 Abs. 1 LVO, insbesondere da es sich nicht um die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (vgl. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO) handelt.

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

§ 2 Abs. 1 LVO bestimmt: Fallen bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere an Hand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch Strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

§ 2 Abs. 3 LVO bestimmt: Ein Anlaufzeitraum für die ersten drei Jahre ab Beginn der Betätigung, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, in dem Werbungskostenüberschüsse jedenfalls anzuerkennen wären, ist für die entgeltliche Überlassung von Gebäuden – wie im vorliegenden Fall - ausgeschlossen. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist im vorliegenden Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen.

Die weitere Bestimmung des § 2 Abs. 3 letzter Satz LVO, wonach als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) gilt, ist gemäß § 8 Abs. 3 auf entgeltliche Überlassungen – wie im vorliegenden Fall die Vermietung von Wohnungen – anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat (BGBl II 1997/358).

Der VwGH stellt in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 25.11.1999, 97/15/0144, VwGH 24.2.2000, 97/15/0166, VwGH 2.2.2010, 2007/15/0253) fest, dass der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen ist und dass dieser absehbare Zeitraum jedenfalls mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" nach § 2 Abs. 3 in der Fassung vor der Änderung der Liebhabereiverordnung durch BGBl II 1997/358 (siehe oben § 8 Abs. 2 LVO) übereinstimmt.

Der Bw. bringt mehrmals vor (Schreiben vom 8. Mai 2001, FAX vom 17. Juni 1999), dass er bei Erwerb des Zinshauses K-Gasse im Jahr 1996 die Parifizierung und den Abverkauf der Wohnungen plante. Ein innerhalb der Frist des § 31 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 erzielter Einnahmenüberschuss aus dem Wohnungsverkauf würde als Spekulationseinkünfte der Einkommensteuer unterliegen.

Im FAX vom 17. Juni 1999 gab der Bw. an, dass er sein Vorhaben des Wohnungsverkaufes aufgab und begann, freie Wohnungen nicht zu verkaufen sondern zu vermieten. Dies würde zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 führen. Bis Ende 1999 sollten 2/3 aller Wohnungen vermietet sein, die Wohnung Top 5 wurde schon 1998 vermietet.

Im Fragebogen Verf. 24, unterschrieben am 15. November 1997, teilte der Bw. dem FA mit, dass er die Vermietungstätigkeit am 1. Oktober 1996 begonnen habe (Dauerbelege Seite 23 Rückseite). Aus diesen Angaben ergibt sich ein absehbarer Zeitraum von 20 Jahren.

Der Bw. gab im Schreiben vom 8. Mai 2001 an, dass die Vermietungstätigkeit im berufsgegenständlichen Zeitraum 1998 bis 1999 in der konkret ausgeübten Art mit einem Kredit in Schweizer Franken wegen der hohen Zinsenbelastung nicht gewinnbringend war und er daher die Bewirtschaftungsweise dahingehend änderte, dass er im Jahr 2000 – somit nach dem berufsgegenständlichen Zeitraum – die von ihm so bezeichnete "unbefriedigende Situation" dadurch (Zitat Bw.): "wesentlich" verbesserte, in dem er die Zinsbelastung durch Umfinanzierung auf japanische Yen auf ein Drittel des ursprünglichen Betrages reduzierte.

1998	1999	2000	2001	2002
------	------	------	------	------

Laut Überschuss- rechnung Bw.:	S	S	S	= €	€	€
Bankzinsen	69.088,90	67.774,34	85.829,83	6.237,50	2.613,97	2.032,85
Bankzinsen	110.047,61	113.608,06	144.251,77	10.483,18	4.393,23	3.416,56
Bankspesen	612,68	1.090,00	2.990,72	217,34	49,58	31,84

Durch die Umschuldung des Kredits von Schweizer Franken auf japanische Yen mit einer Zinsenreduktion von (nach Angaben des Bw.) zwei Drittel liegt ab 2000 eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsweise vor.

Der VwGH sprach im Erkenntnis vom 29.4.2010, 2007/15/0227, aus (siehe dort Punkt 2.2): "Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. Jänner 2001, 95/13/0032). Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden ist, ist an Hand jener Planung des Steuerpflichtigen zu beurteilen, die von vornherein bestanden hat."

Nach seinen eigenen Angaben (Schreiben vom 8. Mai 2001) fasste der Bw. erst im Jahr 2000 den Entschluss zur wesentlichen Änderung der bisherigen Bewirtschaftungsweise durch Umschuldung auf japanische Yen.

Gleichzeitig bezeichnete der Bw. selbst die in den berufsgegenständlichen Jahren 1998 und 1999 ausgeübte Bewirtschaftung als "unbefriedigend" und brachte damit selbst zum Ausdruck, dass die im berufsgegenständlichen Zeitraum 1998 bis 1999 konkret ausgeübte Bewirtschaftungsweise mit dem Kredit in Schweizer Franken nicht geeignet war, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (20 Jahre) einen Einnahmenüberschuss zu erreichen.

Geht man überdies ab 2005 – sohin nach 10jähriger Bewirtschaftung der Liegenschaft - von den vom Bw. (bereits ab 2002) mit jährlich S 100.000,00 prognostizierten Überschüssen aus – zu beachten ist, dass entgegen dieser Prognose die Werbungskostenüberschüsse 2002 bis 2004 bei rd. € 25.600,00 lagen – so müsste der Bw. weitere 19 Jahre die von ihm veranschlagten Beträge jährlich erwirtschaften, um den in den Jahren 1996 bis 2004 in Höhe von S 1,9 Mio. angewachsenen Werbungskostenüberschuss zumindest auszugleichen. Von einem in einem absehbaren Zeitraum erzielbaren Gesamtüberschuss kann daher keine Rede sein.

Dem Schreiben des Bw. vom 8. Mai 2001 ist auch zu entnehmen, dass er vom FA zur Vorlage einer Prognoserechnung gebeten wurde, die der Bw. jedoch nicht vorlegte. Der Bw. gab nicht

an, dass im Fall einer Adaptierung der erklärten Kategoriemieten durch marktübliche Mietzinse (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, Rz 421) bei einer gedachten Weiterzahlung des Kredits in Schweizer Franken rechnerisch ein Gesamtwerbungskostenüberschuss innerhalb absehbarer Zeit erreichbar gewesen wäre.

Ob die ab 2000 wesentlich geänderte Bewirtschaftungsweise gewinnträchtig ist, ist für die Beurteilung des Zeitraumes davor nicht erheblich.

Wenn nun der Berufungswerber selbst angibt, dass die bisher konkret ausgeübte Betätigung nicht geeignet ist, um in absehbarer Zeit einen Gesamterfolg zu erwirtschaften und deshalb nach dem berufungsgegenständlichen Zeitraum eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart vornimmt, ist die bis dahin ausgeübte Betätigung als Liebhaberei zu beurteilen.

Das Vorliegen von öffentlichen Bauaufträgen ist nicht als unerwarteter Umstand zu werten, da von einem ordentlichem Kaufmann bzw. von einer wirtschaftlich tätigen Person zu erwarten ist, dass vor Erwerb eines Gebäudes bei der zuständigen Baubehörde diesbezügliche Erkundigungen eingeholt werden, die auch vor einer angesetzten Versteigerung möglich sind.

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Mangels vorliegender Berufung war vom UFS nicht zu entscheiden, ob die ab 2000 geänderte Bewirtschaftungsweise nicht mehr als Liebhaberei anzusehen ist und welche Auswirkung es hat, dass der Bw. nach 2004 keine Einkünfte mehr erklärt, das Haus nach den Angaben des Bw. abgerissen und ein Neubau errichtet worden sei, die Privatstiftung des Bw. für Kredite hafte, es jedoch keine schriftlichen Vereinbarungen zur Privatstiftung gebe, laut Grundbuch der Bw. und nicht seine Privatstiftung weiterhin Eigentümer der Liegenschaft ist und offenbar weiterhin Wohnungen vermietet werden, und überdies der Bw. im Jahr 2009 über eine der Wohnungen eine Zusage zur Einräumung von Wohnungseigentum machte.

Wien, am 24. September 2010