



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von Bw., Adr._Bw., vertreten durch Dippold-Haas & Partner Steuerberatungs OG, 8600 Bruck an der Mur, Koloman Wallisch-Platz 23/II, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Wolfgang Praxmarer, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für den Zeitraum 2003 bis 2007 nach der am 11. Juli 2013 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10 im Beisein der Schriftführerin Sabine Hasenöhrle durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

1) Die Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften für 2003 und 2004 werden abgeändert.

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

2) Die Berufung gegen die Bescheide über die Feststellung von Einkünften für 2005 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A: Bisheriger Verfahrensgang:

(1) Die Berufungswerber (kurz: Bw.) erklärten in den Jahren 1998 bis 2007 Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung einer in ihrem gemeinsamen Eigentum

befindlichen Liegenschaft in Eugendorf. Das Finanzamt erließ für die Jahre 1998 bis 2006 endgültige Feststellungsbescheide sowie für 2007 einen vorläufigen Feststellungsbescheid, in denen die erklärten Werbungskostenüberschüsse nicht anerkannt wurden, sondern die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € Null festgestellt wurden.

Die dagegen eingebrachten Berufungen wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Nach Abhaltung eines Erörterungstermines und weiteren Ermittlungshandlungen, die in relevanten Punkten ohne ausreichende Ergebnisse blieben, hob der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 17.9.2009, RV/0697-S/07 die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf.

(2) In diesem Aufhebungsbescheid stellte der Unabhängige Finanzsenat folgenden **Sachverhalt** fest:

„Die Bw. erwarben im Jahr 1998 von Herrn G. im Wohnungseigentum befindliche Räumlichkeiten (Eigentumswohnungen) im Ausmaß von 213m² in einer Wohnanlage in X.. Das Kaufobjekt ist im Erdgeschoß der Wohnanlage gelegen und war baulich als Geschäftslokal mit Auslagen gestaltet. Zum Kaufzeitpunkt war es - entsprechend der ursprünglichen Verwendung - als Sauna und Schwimmbad gewidmet. Zum Objekt gehörten auch vier PKW-Abstellplätze. Im Kaufvertrag gewährleistete der Verkäufer die Nutzung der Räumlichkeiten als Büro- und Lagerräume. Bereits im Zuge der Kaufverhandlungen vermittelte der Verkäufer den Bw. einen Mieter für das Objekt, mit dem schon die Mietkonditionen wie Miethöhe etc. vereinbart waren.

Daraufhin schlossen die Bw. am 1.8.1998 mit F. einen Mietvertrag ab. Darin wurden die Räumlichkeiten als Büro- und Lagerräume vermietet. Das Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Als Mietzins wurde ein Betrag von ATS 14.000,- vereinbart, die Betriebskosten (monatlich ATS 8.458,95) sollten vom Mieter direkt mit der Hausverwaltung abgerechnet werden. Unter diesen Voraussetzungen errechneten sich die Bw. bei einer monatlichen AfA von ATS 1.875,- und entsprechenden Zinsen immer noch einen entsprechenden Überschuss, sodass ab dem ersten Monat der Vermietung ein positives Ergebnis erzielt werden würde.

Am 27.8.1998 teilte der Mieter den Bw. mit, dass er den Mietvertrag mit 31. Oktober 1998 aufkündige. Die Bw. nahmen mit der Gemeinde Kontakt wegen eines neuen Mieters auf bzw. boten nun das Objekt der Gemeinde X. zum Kauf an. Im Zuge dieser Verhandlungen kam hervor, dass das Objekt über keine Benützungsbewilligung verfügte. Der Verkäufer hatte die als Schwimmbad konzipierten Räumlichkeiten ohne baubehördliche Bewilligung in Lager- bzw.

in Geschäftsräume umgebaut. Aus einem im Veranlagungsakt erliegenden Schreiben der Marktgemeinde X. geht hervor, dass der vorherige Eigentümer im Jahr 1996 einen Antrag auf Umwidmung der als Freizeitbereich gewidmeten Räumlichkeiten in eine Nutzung zu gewerblichen Zwecken gestellt hatte. Dieser Umwidmungsantrag des Herrn G. wurde abgelehnt, wobei die Bw. jedenfalls ab Anfang des Jahres 1999 davon Kenntnis hatten.

Als Folge des dagegen erhobenen Rechtsmittels erteilte die Marktgemeinde X. schließlich mit Bescheid vom 9. September 2002 die baubehördliche Bewilligung für die Umwidmung der gegenständlichen Räumlichkeiten in Büro- und Archivräume. Dieser Bescheid ist an Herrn G. gerichtet und enthält als Auflage zur Nutzung der Räumlichkeiten, dass die Zu- und Ablieferung von zu lagernden Gütern nur mittels Kleintransportern bis zu 3,5 t erfolgen darf.

Den Bw. wurde somit bereits 1998 bekannt, dass eine Vermietung des Objektes zu gewerblichen Zwecken mangels vorliegender Benutzungsbewilligung nicht möglich war. Die Bw. betrieben in der Folge eine gerichtliche Aufhebung des Kaufvertrages, weil die laut Kaufvertrag gewährleistete Benützung als Büro- und Lagerräume nicht gegeben war. Dabei wurde gegenüber G. eine Forderung von rd. ATS 2,55 Millionen geltend gemacht, über die ein Versäumnungsurteil vom 13.12.1999 erging. Die Forderung war jedoch zur Gänze nicht einbringlich. Kurze Zeit später ist G. verstorben.

Die Bw. versuchten ihren eigenen Angaben zufolge laufend, das Objekt zu vermieten oder auch zu verkaufen. Die Bemühungen scheiterten jedoch an den hohen Betriebskosten bzw. der schwierigen Nutzung. Auch eine Vermietung zu günstigeren Konditionen als denen des Mietvertrages mit Herrn F. wurde versucht, blieb aber erfolglos. Da die hohen Betriebskosten von den Bw. zu tragen waren, von ihnen jedoch eine Zeit lang nicht bezahlt wurden, betrieb die Hausverwaltung der Wohnanlage die Versteigerung der Räumlichkeiten der Bw.

Nachdem aber die Benutzungsbewilligung im Jahre 2002 erteilt worden war, wurde die bereits bewilligte Versteigerung zurückgezogen. Doch auch nach erteilter Benutzungsbewilligung durch die Gemeinde X. konnte kein Mieter gefunden werden. Zwar gab es Interessenten, aber die Vertragsabschlüsse scheiterten den Berufungsausführungen zufolge oft daran, dass eine Zufahrt für Lkw untersagt wurde und die Betriebskosten zu hoch waren. Es wurden immer wieder verschiedene Immobilienmakler mit der Mietersuche beauftragt, die aber letztlich ohne Erfolg blieb. Die Bw. beabsichtigten auch, das Objekt in zwei Eigentumswohnungen zu teilen, die dann vermietet oder verkauft werden könnten. Diese Änderung scheiterte aber daran, dass nicht alle Wohnungseigentümer ihre Zustimmung dazu erteilten.

Nachdem also über Jahre hindurch weder ein Mieter noch ein Käufer für das Objekt gefunden werden konnte, sodass die Bw. selbst beim Erörterungstermin vor dem UFS das Objekt als

"unvermietbar" bezeichneten, wurde es letztlich mit Kaufvertrag vom 12. Oktober 2007 von den Bw. verkauft.

Die Bw. erzielten Mieterträge nur im Jahr 1998, nämlich die Mietzahlungen des ersten Mieters für die Dauer von drei Monaten, sowie geringe Mieterträge im Jahr 2004. Diese Erträge resultierten daraus, dass 2004 das ganze Gebäude renoviert wurde und die Hausverwaltung Platz für diverses Baumaterial benötigte. Zu diesem Zweck wurden die Räumlichkeiten der Bw. kurzfristig als Lagerräume vermietet.

Die beim Finanzamt eingereichten Überschussrechnungen enthalten offensichtlich Unrichtigkeiten wie zB fehlende Betriebskosten in mehreren Jahren oder Rechtsanwaltskosten, die mit dem Anschaffungsvorgang der Liegenschaft in Zusammenhang stehen (bzw. mit der "Rückabwicklung" des Kaufvertrages) und die als Aufwendungen für den Vermögensstamm nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind. Weiters ist die Bemessungsgrundlage für die AfA-Berechnung unklar (dazu weitere Ausführungen unter Pkt. 3). Die Überschussrechnung für das Jahr 2005 fehlt im Akt des Finanzamtes."

(3) In rechtlicher Hinsicht führte der Unabhängige Finanzsenat aus:

„Im gegenständlichen Fall ging das Finanzamt davon aus, dass der Tatbestand des [§ 1 Abs 2 LVO](#) zur Anwendung gelangt. Damit handelt es sich um eine sogenannte "kleine Vermietung" und somit um eine Betätigung, bei der prinzipiell von Liebhaberei auszugehen ist. Da die Liebhabereivermutung widerlegbar ist, kann eine Anerkennung als Einkunftsquelle dann erfolgen, wenn trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum zu erwarten ist. Die Tätigkeit muss also objektiv ertragsfähig sein, d.h. innerhalb eines absehbaren Zeitraums (in der Regel 20 - 23 Jahre) einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) ermöglichen, was der Steuerpflichtige nachzuweisen oder glaubhaft zu machen hat (Doralt/Renner, EStG, § 2 TZ 453).

Im gegenständlichen Fall erzielten die Bw. aus der Bewirtschaftung ihrer Eigentumswohnung lediglich in den ersten drei Monaten Mieterträge. Es waren dies die Mietzahlungen des vom Verkäufer vermittelten Mieters, den die Bw. als "Strohmann" bezeichneten, der nur dazu gedient habe, um die Wohnung verkaufen zu können. Als Mietzins wurde ein Betrag von ATS 14.000,- vereinbart, die Betriebskosten (monatlich ATS 8.458,95) sollten vom Mieter direkt mit der Hausverwaltung abgerechnet werden. Unter diesen Voraussetzungen errechneten sich die Bw. bei einer monatlichen AfA von ATS 1.875,- und entsprechenden Zinsen immer noch einen entsprechenden Überschuss, sodass ab dem ersten Monat der Vermietung ein positives Ergebnis erzielt werden würde.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erscheint es fraglich, ob dieser Mietzins tatsächlich marktkonform ist oder ob er lediglich deshalb in dieser Höhe vereinbart wurde, um die Bw. zum Kauf der Liegenschaft zu motivieren. Es wäre daher auf der Basis eines fremdüblichen, marktgerechten Mietzinses zu überprüfen, ob die gegenständliche Vermietung überhaupt ertragsfähig gewesen wäre. Zu diesem Zweck sind aber Ermittlungen darüber notwendig, zu welchem Preis eine derartige Liegenschaft in dieser oder einer vergleichbaren Lage in den Streitjahren vermietbar war. Nicht unberücksichtigt dürfen dabei die hohen Betriebskosten bleiben.

Wie bereits zuvor dargestellt sind die vorgelegten Überschussrechnungen auch ausgabenseitig einer genauen Überprüfung zu unterziehen. Die AfA - Berechnung beruht auf Anschaffungskosten von ATS 1.569.890,- (Grundanteil ATS 69.890,-). In einem Schreiben des Herrn R. vom 8.7.2007 spricht dieser aber davon, dass er sich mit dem Verkäufer auf einen Preis von ATS 2 Mio geeinigt habe, wobei der Verkäufer ATS 500.000,- in bar verlangt habe. Laut Versäumnungsurteil des Landesgerichts M_Stadt vom 13.12.1999 wurde den Bw. eine Forderung von ATS 2.354.774,83 nur für Kapital zugesprochen. Die AfA - Bemessungsgrundlage von ATS 1,5 Mio kann daher nicht richtig sein, daher werden Ermittlungen über die tatsächlichen Anschaffungskosten durchzuführen sein.

Die in den einzelnen Überschussrechnungen geltend gemachten Finanzierungskosten differieren stark und werden im Laufe der Zeit immer höher. Auch hier sind genaue Ermittlungen zur Aufklärung erforderlich. Wie schon ausgeführt enthalten einige Überschussrechnungen keine Betriebskosten. In den Überschussrechnungen für die ersten Jahre sind teilweise sehr hohe Rechtsanwaltskosten enthalten. Dem vorgelegten Schriftverkehr mit dem Rechtsanwalt ist zu entnehmen, dass diese wohl überwiegend bzw. zur Gänze im Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft und mit dem darauf folgenden Rechtsstreit mit dem Verkäufer angefallen sind. Werbungskosten müssen durch die Einnahmenerzielung veranlasst sein. Da bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten der Vermögensstamm grundsätzlich nicht erfasst wird, sind auch Aufwendungen für den Vermögensstamm nicht als Werbungskosten abzugsfähig (Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 16 Tz. 6). Es wird also zu ermitteln sein, in welchem Zusammenhang die Rechtsanwaltskosten stehen, ob gegebenenfalls eine Aufteilung der Kosten vorzunehmen ist oder ob diese Kosten zur Gänze nicht abzugsfähig sind. Erst die Ermittlung "rechtsrichtiger" Ergebnisse für alle Jahre ermöglicht eine Beurteilung dahingehend, ob überhaupt eine Ertragsfähigkeit gegeben ist.

Die objektive Ertragsfähigkeit bedeutet nicht, dass daraus ein Gesamtüberschuss tatsächlich erwirtschaftet wird, sondern, dass die Betätigung unter normalen wirtschaftlichen

Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung überhaupt objektiv geeignet ist, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Treten durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Verluste bzw. entgehende Einnahmen auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 3.7.1996, [93/13/0171](#)). Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Sie sind von gewöhnlichen Risiken abzugrenzen, die bei einer unternehmerischen Tätigkeit üblicherweise anfallen. Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemietler gehören bei der Objektvermietung grundsätzlich zum typischen Vermietungsrisiko (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz. 285). Ebenso sind fehlende behördliche Bewilligungen keine Unwägbarkeiten, weil es sich dabei um eine fehlende Voraussetzung zur Realisierbarkeit der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, handelt (VwGH 16.12.1998, [92/13/0282](#)).

Im gegenständlichen Fall liegt aber insofern eine nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechende Situation vor, weil die Bw. durch den Verkäufer der Liegenschaft grob getäuscht wurden. So wurde im Kaufvertrag die Gewährleistung dafür erteilt, dass das Objekt als Büro- bzw. Lagerraum genutzt werden könne. Unter diesem Aspekt befand offensichtlich auch der Rechtsanwalt der Bw. es nicht für erforderlich, bei der Gemeinde dahingehende Informationen einzuholen. Ebenso wurde vom Verkäufer bereits ein fingierter Mieter vermittelt, der mit den Bw. einen unbefristeten Mietvertrag abschloss, diesen jedoch bereits nach einem Monat kündigte. Die von den Bw. in der Folge betriebene "Rückabwicklung" des Kaufvertrages scheiterte an der in der Zwischenzeit eingetretenen Zahlungsunfähigkeit des Verkäufers. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann diese Konstellation als Unwägbarkeit beurteilt werden, sofern nicht auch andere Gründe für die Ertraglosigkeit der Vermietung ausschlaggebend waren. Es sind also Ermittlungen dahingehend erforderlich, welche Gründe zur Ertraglosigkeit des Objektes führten. Insbesondere werden Erhebungen bei der Gemeinde notwendig sein, auch deshalb, um die Relevanz der behördlichen Genehmigung beurteilen zu können.

Im Jahr 2002 wurde die baubehördliche Bewilligung und damit die Genehmigung zur Nutzung als Büro und Lager erteilt. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist darin eine Änderung der Bewirtschaftung zu sehen. Trotz dieser Bewilligung konnte auch in der Folge kein Mieter gefunden werden, wobei die Bw. weitere fünf Jahre verstreichen ließen, bevor das Objekt endlich verkauft wurde. Auch für diese Phase sind Ermittlungen erforderlich, warum die Mietersuche erfolglos blieb und in welcher Weise die Bw. darauf reagierten. In seinem Erkenntnis vom 27.3.2008, 2005/13/0102 hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass bei einer jahrelangen erfolglosen Mietersuche das Vorliegen einer Einkunftsquelle ab dem

Zeitpunkt verneint werden kann, zu dem der Eigentümer des potentiellen Bestandobjektes hätte erkennen müssen, dass eine Nachmietersuche erfolglos bleiben wird.

Wie bereits ausgeführt ist eine typische der Lebensführung zuzurechnende Betätigung nicht schon deshalb Liebhaberei, weil sie vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten beendet wurde. Denn nicht der tatsächliche Ertrag ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ausschlaggebend, sondern die objektive Ertragsfähigkeit. Deshalb sind die näheren Umstände der Betätigung und ihrer Beendigung für die Liebhabereibeurteilung von mit Verlust abgeschlossenen Betätigungen von Bedeutung. Hat die Art der Betätigung von vornherein erkennbar keinen Gesamtgewinn innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten lassen, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur vorzeitigen Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor. In allen anderen Fällen hat die Abgabenbehörde zu ermitteln, aus welchen Gründen der sich Betätigende die Betätigung vorzeitig beendet hat. Hat der sich Betätigende eine verlustbringende Betätigung wegen typischer Betätigungsrisiken vorzeitig beendet, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, RZ 233 ff.)"

(4) In der Folge führte das Finanzamt ein Ermittlungsverfahren in Form einer Nachschau bei den Bw. durch. Die Ergebnisse dieser Ermittlungen werden weiter unten unter **Punkt B (2)** dargestellt. Das Finanzamt gelangte aufgrund dieser Ermittlungsergebnisse zur Auffassung, dass bei der gegenständlichen Vermietungstätigkeit für die Jahre 1998 bis 2002 von einer Einkunftsquelle auszugehen ist. Es erließ daher am 1.10.2010 neue Feststellungsbescheide für diese Jahre, in denen negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anerkannt wurden. Dabei wurden die von den Bw. erklärten Ergebnisse vom Finanzamt überprüft und korrigiert. Für die Jahre 2003 bis 2007 erließ das Finanzamt ebenfalls am 1.10.2010 neue Feststellungsbescheide, mit denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 0 festgestellt wurden. In seiner Begründung für alle diese Bescheide führte das Finanzamt aus:

„Die ho. Behörde teilt die Ansicht, dass im vorliegenden Fall Unwägbarkeiten gegeben sind, sodass bis zur Erteilung der Bewilligung im Jahre 2002 von einer steuerlich beachtlichen Tätigkeit ausgegangen wird. Die Einkünfte für die Jahre 1998 bis 2002 wurden daher steuerlich berücksichtigt, wobei allerdings die vorliegenden Überschussrechnungen im Sinne der Ausführungen des UFS ausgabenseitig einer Überprüfung unterzogen wurden und es dabei zu Änderungen in Bereich der Rechtsanwaltskosten, AfA und Betriebskosten kam (siehe Aufstellung im Anhang, diese wurde bereits den Abgabepflichtigen bzw. der steuerlichen Vertretung im Rahmen der Nachschau übermittelt).

Die Erteilung der baubehördlichen Bewilligung und damit die Genehmigung zur Nutzung als Büro und Lager stellt nach Ansicht des UFS eine Änderung der Bewirtschaftung dar. Ab

diesem Zeitpunkt ist die objektive Ertragsfähigkeit zu untersuchen. Nach den durchgeführten Ermittlungen war die objektive Nichteignung der Betätigung zur Erzielung eines Gesamtgewinnes spätestens im Jahr 2003 erkennbar, da sich einerseits die Grundvoraussetzungen mit Ausnahme der erteilten Genehmigung nicht geändert haben und andererseits trotz Genehmigung keine Nachmieter gefunden werden konnte.

Die im Jahr 2002 mit der Vermittlung dieser Liegenschaft beauftragte Immobilienfirma A. Immobilien GmbH teilte im Rahmen der Nachschau mit, dass der Vermittlungsauftrag 2003 aufgrund der äußerst eingeschränkten Nutzungsmöglichkeiten (ehemaliges Hallenbad/Saunalandschaft), der schlechten Marktlage, der ungeeigneten Zufahrt als Lagerobjekt und der fehlenden Investitionsbereitschaft des Auftraggebers nicht mehr weiterbetrieben wurde. Ausschlaggebend sei hierfür der fehlende Erfolg und die Rahmenbedingungen gewesen.

Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist nach ho. Ansicht davon auszugehen, dass es den Abgabepflichtigen bewusst gewesen sein musste, dass unter den gegebenen Voraussetzungen keine längerfristigen Nachmieter gefunden werden könnten und somit keine objektive Ertragsfähigkeit gegeben sein kann. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist jedenfalls ab dem Zeitpunkt zu verneinen, zu dem der Eigentümer hätte erkennen müssen, dass eine Nachfolgersuche erfolglos bleiben wird. Diese Voraussetzung ist nach ho. Ansicht ab dem Jahr 2003 gegeben, als das Mandat des Immobilienbüros A. aus den genannten Gründen zurückgelegt wurde.

Die Behauptung der Abgabepflichtigen (Mail vom 16.9.2010), wonach die Aussage des Immobilienmaklers nicht zutreffe bzw. bereits entgegnet wurde, kann nicht nachvollzogen werden. Einerseits stimmen die gemachten Aussagen exakt mit den von der Finanzbehörde ermittelten Gründen für eine fehlende Ertragseignung überein, andererseits wurden zwar noch weitere Makler beauftragt, die aber im Wesentlichen alle zum selben Ergebnis der Nichtvermietbarkeit gelangten, sodass das Objekt schließlich veräußert wurde. Die ho. Behörde geht nach den durchgeführten Ermittlungen unter Berücksichtigung der Ausführungen des UFS davon aus, dass ab dem Jahr 2003 bis zur Veräußerung des Objektes im Jahr 2007 keine steuerlich beachtliche Betätigung sondern Liebhaberei vorliegt. Die erklärten Verluste konnten daher nicht berücksichtigt werden. „

(5) Gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 2003 bis 2007 erhoben die Bw. innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung und beantragten die Anerkennung der Vermietungstätigkeit als steuerlich beachtliche Betätigung. Es lägen im gegenständlichen Fall gleich mehrere Unwägbarkeiten vor, die eine Qualifizierung der Tätigkeit als Liebhaberei verhindern würden, nämlich

- behördliche Beschränkungen der Nutzungsmöglichkeit und damit verbundene Probleme beim Finden eines geeigneten Nachfolgemieteters
- unvorhersehbare Investitionen
- Schwierigkeiten in der Abwicklung eines Vertragsverhältnisses und nicht zuletzt
- Aufgabe der Vermietung aus einer Zwangslage heraus.

Die Bw. regten an, die Berufung ohne Erlassung einer abschlägigen BVE direkt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen und beantragten die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

(6) In der am 11. Juli 2013 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. ergänzend ausgeführt, es seien in den Jahren nach 2002 sehr wohl Maßnahmen getätigt worden, um eine Vermietbarkeit des Objektes herbeizuführen. Im Jahr 2003 sei eine Aufteilung in Kellerabteile für alle Hausbewohner geplant gewesen. Dazu wurde ein entsprechender Kostenvoranschlag, datiert mit 13.5.2003 vorgelegt. In den Jahren 2004 und 2005 sei der Schwerpunkt auf den Bemühungen gelegen, die Räume an diverse Therapeuten zu vermieten. Dazu wären jedoch bauliche Maßnahmen an der Fassade (Fenstervergrößerung) nötig gewesen, denen die Hausgemeinschaft aber die Zustimmung versagte. Außerdem wären dafür fünf Parkplätze nötig gewesen, dem Objekt seien vorerst aber nur 4,3 Parkplätze zugeordnet gewesen. Diese vier Parkplätze seien Ende 2004 fix gekennzeichnet worden. Um einen fünften Parkplatz habe es längeren Streit gegeben. Anfang 2005 habe ein Nachbar einen fünften Parkplatz zur Verfügung gestellt. Ab Sommer 2006 sei ein Architekt mit der Umplanung in zwei Wohnungen beauftragt gewesen. Dieser Plan sei Ende 2006 fertig gewesen und im Anschluss bei der Baubehörde eingereicht worden. Vorgelegt wurde ein Plan, der den Eingangsstempel der Gemeinde vom 24.1.2007 trägt. Der Umbau sei nicht mehr realisiert worden, weil im September 2007 die endgültige Verkaufsentscheidung getroffen wurde. Bis dahin sei die Vermietungsabsicht im Vordergrund gestanden. Einem Verkauf des Objektes wäre in dieser Zeit nur bei einem sehr hohen Erlös zugestimmt worden. Vorgelegt wurden weiters Rechnungen über Zeitungsinserate aus dem Jahr 2006, in denen das Objekt zur Vermietung als Therapie- oder Praxisräume um € 1.875,- angeboten wurde sowie Fotos des Hauses und der Zufahrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

B: Sachverhalt und Beweiswürdigung:

Aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten (Veranlagungsakt und Akt über die Nachschau), den Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates und dem Vorbringen der Bw. geht der folgende Sachverhalt hervor, der – soweit nicht anders dargestellt – unstrittig ist:

(1) Vorerst wird verwiesen auf die Sachverhaltsdarstellung des Unabhängigen Finanzsenates im Verfahren zu RV/0697-S/07, welche auch zuvor unter **Punkt A (2)** dargestellt wurde. Das Ermittlungsverfahren des Finanzamtes brachte folgende weitere Sachverhaltselemente zutage:

(2) Die Bw. legten eine Liste von Immobilienbüros vor, die sie offenbar mit einer Vermittlung des Objektes betraut hatten, wobei dieser Liste nicht zu entnehmen ist, ob es sich um Vermietungs- oder Verkaufsvermittlungen handelte. Weiters legten sie eine Aufstellung vor, in welchen Zeitungen sie an welchem Tag Inserate schalteten. Diese Auflistung bezieht sich auf den Zeitraum November 1998 bis Oktober 2006. Es geht aber wiederum nicht hervor, ob es sich um Inserate zur Vermietung oder zum Verkauf des Objektes handelte.

Das Finanzamt nahm Ermittlungen bei den angegebenen Immobilienbüros vor, die folgendes Ergebnis erbrachten:

Herr A. von der Fa. A. Immobilien GmbH teilte mit:

„Wir waren 2002 mit der Vermittlung der Liegenschaft beauftragt. Die Angebotskonditionen lauteten: Nutzfläche ca. 214 m², Kaufpreis € 159.880,-, die Einheit befindet sich in sehr gutem Zustand und soll im Gesamten abverkauft werden, eigentümerseits werden keine baulichen Investitionen vorgenommen.

Allerdings haben wir 2003 aufgrund der äußerst eingeschränkten Nutzungsmöglichkeiten (ehemaliges Hallenbad/Saunalandschaft), der schlechten Marktlage, der ungeeigneten Zufahrt als Lagerobjekt und der fehlenden Investitionsbereitschaft des Auftraggebers den Vermittlungsauftrag nicht weiter betrieben. Der fehlende Erfolg und die Rahmenbedingungen waren dafür ausschlaggebend.“

Die Immobilienmaklerin Frau B. hielt Folgendes fest:

„Ich war als Immobilienmaklerin mit der Vermietung/Verkauf der gewerblichen Eigentumseinheit der Ehegatten R. in X. beauftragt. Allerdings muss ich meine Maklertätigkeit auf den Zeitraum ungefähr zwischen 2003 – 2005 einschränken. Da meine Bemühungen erfolglos blieben, habe ich auch keine Unterlagen aufbewahrt. Soweit ich allerdings in Erinnerung habe, ist bei dieser Einheit möglicherweise die Lage, hoher Betriebskostenanteil, wenig zugeordnete Parkplätze und auch die Nutzungsaufgabe der Gemeinde ausschlaggebend gewesen, dass die Einheit nicht verwertet werden konnte.“

Die Immobilienkanzlei C. erteilte folgende Auskunft:

„Unsere Kanzlei war im Jahr 2005 von Familie R. mit dem Verkauf der genannten Liegenschaft beauftragt. Es war uns jedoch damals nicht möglich, ernsthafte Kaufinteressenten namhaft zu machen, unter anderem, weil

- keine optimale Lage für ein Gewerbeobjekt (mitten im Wohngebiet)*
- nicht überall optimale Belichtung*
- überall Fliesenboden*
- ursprüngliche Nutzung Schwimmbad...*

Die Eigentümer haben die Räumlichkeiten auch immer selbst zum Verkauf angeboten. Im November 2006 wurde uns dann mitgeteilt, dass an einen anderen Makler ein Alleinauftrag übergeben wurde. Zu diesem Zeitpunkt haben wir unsere Tätigkeit eingestellt.“

Laut Auskunft des Bauamtsleiters der Gemeinde X. wurde nie um eine Umwidmung in zwei Eigentumswohnungen angesucht. Ab dem Jahr 2002 lag eine Bewilligung zur Nutzung der Räume als Büro- und Lagerräume vor.

Mit Kaufvertrag vom 12.10.2007 verkauften die Ehegatten R. schließlich die gegenständlichen Räumlichkeiten um den Kaufpreis von € 80.000,-.

(3) Aus den in der Berufungsverhandlung vorgebrachten Äußerungen der Bw. und den dazu vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass ab dem Vorliegen der Baubewilligung im Jahr 2002 die Absicht, das Objekt für gewerbliche Zwecke zu vermieten, im Vordergrund stand. Im Jahr 2003 wurde der Plan dokumentiert, die Räume in Kellerabteile für alle Hausbewohner aufzuteilen und zu vermieten, was mangels Zustimmung der Hausgemeinschaft nicht realisiert wurde. In den Jahren 2004 bis Herbst 2006 wurde versucht, die Räume als Praxis- bzw. Therapieräume zu vermieten. Dazu wären bauliche Adaptierungen (Fenstervergrößerung) nötig gewesen, denen die Hausgemeinschaft wiederum nicht zustimmte. Das Immobilienbüro A. war ab 2002 mit der Vermittlung des Objektes betraut. Der Vermittlungsauftrag wurde aber 2003 beendet, weil dieses Immobilienbüro den Verkauf des Objektes forcierte, während die Bw. vermieten wollten. Diese Vermietungsabsicht war zumindest bis in das Jahr 2006 hinein auf eine gewerbliche Nutzung des Objektes ausgerichtet, weil diese Nutzung nach Aussagen der Bw. für sie mit dem geringsten Aufwand verbunden gewesen wäre. Obwohl eine Vermietung des Objektes zu Wohnzwecken nach den Äußerungen der Bw. „eigentlich ideal gewesen wäre“, wurde der Plan, das Objekt in zwei Wohnungen zu unterteilen, erst im Laufe des Jahres 2006 gefasst. Ein Architekt wurde im Sommer 2006 mit der Umplanung beauftragt. Dieser Plan, der in der Berufungsverhandlung vorgelegt wurde, war Ende 2006 fertiggestellt und wurde im Jänner 2007 bei der Baubehörde eingereicht. Der Umbau wurde aber nicht realisiert, weil die Bw. spätestens im September 2007 den Entschluss gefasst hatten, das

Objekt zu verkaufen. Mit Kaufvertrag vom 12. Oktober 2007 wurde das Objekt um € 80.000,- verkauft.

Bezüglich einer geplanten Umwidmung des Objektes in Wohnungen ergab somit das Vorbringen der Bw. in der Berufungsverhandlung ein anderes Ergebnis als das Ermittlungsverfahren des Finanzamtes, wonach laut Auskunft der Gemeinde nie um eine Umwidmung angesucht wurde. Da ein Änderungsplan samt Eingangsstempel der Baubehörde vorgelegt wurde, nimmt der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass eine derartige Umwidmung geplant war, von den Bw. aber unstrittig nicht realisiert wurde.

Diverse Immobilienbüros waren im gesamten Zeitraum ab 2002 mit der Vermittlung des Objektes beauftragt, wobei die Intentionen der Bw. bis zur fixen Verkaufsabsicht im Herbst 2007 stets auf die Vermietung des Objektes gerichtet waren. Einem Verkauf des Objektes hätten die Bw. bis zum Vorliegen der Baubewilligung im Jahr 2002 auch bei einem niedrigen Erlös zugestimmt, danach aber nur, wenn ein hoher Verkaufspreis zu erzielen gewesen wäre.

C: Rechtliche Würdigung:

Nachdem das Finanzamt die vorliegende Vermietungstätigkeit der Jahre 1998 bis 2002 als Einkunftsquelle anerkannt hat, ist strittig, ob die Einkunftsquelleneigenschaft auch noch in den Jahren 2003 bis 2007 gegeben war.

Die von der Liebhabereiverordnung geforderte objektive Ertragsfähigkeit einer Betätigung bedeutet nicht, dass aus dieser Tätigkeit ein Gesamtüberschuss tatsächlich erwirtschaftet wird, sondern, dass die Betätigung unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung überhaupt objektiv geeignet ist, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Treten durch unerwartete Umstände unvorhergesehene Verluste bzw. entgehende Einnahmen auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirken, so sind diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich (VwGH 3.7.1996, [93/13/0171](#)). Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussende Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und idR keinen Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen aufweisen. Sie sind von gewöhnlichen Risiken abzugrenzen, die bei einer unternehmerischen Tätigkeit üblicherweise anfallen. Probleme bei der Suche nach einem Nachfolgemietler gehören bei der Objektvermietung grundsätzlich zum typischen Vermietungsrisiko (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Rz. 285). Ebenso sind fehlende behördliche Bewilligungen keine Unwägbarkeiten, weil es sich dabei um eine fehlende Voraussetzung zur Realisierbarkeit der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, handelt (VwGH 16.12.1998, [92/13/0282](#)).

Im gegenständlichen Fall ist das Finanzamt vom Vorliegen von Unwägbarkeiten ausgegangen, weil die Bw. durch den Verkäufer der Liegenschaft grob getäuscht wurden. So wurde im Kaufvertrag die Gewährleistung dafür erteilt, dass das Objekt als Büro- bzw. Lagerraum genutzt werden könne. Ebenso wurde vom Verkäufer bereits ein fingierter Mieter vermittelt, der mit den Bw. einen unbefristeten Mietvertrag abschloss, diesen jedoch bereits nach einem Monat kündigte. Die von den Bw. in der Folge betriebene "Rückabwicklung" des Kaufvertrages scheiterte an der in der Zwischenzeit eingetretenen Zahlungsunfähigkeit des Verkäufers. Das Finanzamt hat diese Situation als eine nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechende Situation beurteilt.

Im Jahr 2002 wurde die baubehördliche Bewilligung durch die Gemeinde und damit die Genehmigung zur Nutzung als Büro und Lager erteilt. Ab diesem Zeitpunkt waren die rechtlichen Voraussetzungen einer derartigen Nutzung gegeben. Trotz dieser Bewilligung konnte auch in der Folge kein Mieter gefunden werden, wobei die Bw. weitere fünf Jahre verstreichen ließen, bevor das Objekt endlich verkauft wurde. In seinem Erkenntnis vom VwGH 27.3.2008, [2005/13/0102](#) hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass bei einer jahrelangen erfolglosen Mietersuche das Vorliegen einer Einkunftsquelle ab dem Zeitpunkt verneint werden kann, zu dem der Eigentümer des potentiellen Bestandobjektes hätte erkennen müssen, dass eine Nachmietersuche erfolglos bleiben wird.

Im Erkenntnis vom VwGH 21.6.2007, [2005/15/0069](#) brachte der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich eines Objektes, das jahrelang der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat, zum Ausdruck, dass bei einer solchen Sachlage die erforderliche Vermietungsabsicht erst dann nicht mehr gegeben ist, wenn entweder die Immobilie objektiv erkennbar für private Zwecke gewidmet wird oder sonst objektiv erkennbar die Bemühungen um das Erlangen von Mietern beendet werden. Bei dieser Sachlage steht die zu den Vermietungsbemühungen hinzutretende Suche nach potentiellen Käufern der Annahme von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht entgegen. Von einer Vermietungsabsicht ist aber dann nicht mehr auszugehen, wenn das ehemals vermietete Objekt für viele Jahre unvermietet bleibt und der Vermieter dennoch keine deutliche Anpassung der angebotenen Mietkonditionen vornimmt. Laut VwGH 28.6.2012, [2010/15/0016](#) ist die nach außen in Erscheinung getretene Vorgangsweise des Abgabepflichtigen daraufhin zu untersuchen, ob sie auf die Erzielung von Einnahmen und Entgelten gerichtet ist.

Ein besonders lang dauernder Leerstand nach vorheriger, auf Dauer angelegter Vermietung kann dazu führen, dass eine vom Steuerpflichtigen aufgenommene Einkünfteerzielungsabsicht ohne sein Zutun oder Verschulden wegfällt. Davon kann aber nur ausgegangen werden, wenn absehbar ist, dass das maßgebliche Objekt entweder wegen fehlender Marktgängigkeit oder

aufgrund anderweitiger struktureller Vermietungshindernisse in absehbarer Zeit nicht wieder vermietet werden kann (Renner, SWK 10/2013, S. 530; BFH 11.12.2012, IX R 14/12). Besteht für ein Objekt in der bestehenden baulichen Gestaltung offenbar kein Markt und ist dieses deshalb nicht vermietbar, muss der Steuerpflichtige zum Nachweis seiner weiterhin bestehenden Vermietungsabsicht – auch durch bauliche Umgestaltungen – **zielgerichtet** darauf hinwirken, einen vermietbaren Zustand zu erreichen. Bleibt er hingegen untätig, spricht dies gegen den Entschluss zu vermieten (BFH 25.6.2009, IX R 54/08; UFS 19.4.2012, RV/0195-L/11).

Ab Vorliegen der geänderten behördlichen Bewilligung waren jedenfalls die rechtlichen Voraussetzungen zur Vermietung des Objektes als Büro- und Lagerräume gegeben, allerdings mit der Auflage eingeschränkter Zufahrtsmöglichkeiten (nur für Klein-LKW bis 3,5 t). Eine Verwertung der Räumlichkeiten als Lager oder Archivräume war somit nicht mehr erfolgversprechend. Die Aktivitäten der Bw. waren im Jahr 2003 darauf ausgerichtet, das Objekt in Kellerabteile für die 52 Hausbewohner zu unterteilen und an diese zu vermieten. Diese Absicht scheiterte am fehlenden Konsens der Hausgemeinschaft. In den Jahren 2004 bis 2006 stand der Plan im Vordergrund, die Vermietung zu gewerblichen Zwecken zu realisieren, nämlich als Praxis- oder Therapieräume. Entsprechende Vermietungsbemühungen konnten durch das Vorlegen von Zeitungsinseraten glaubhaft gemacht werden und entsprechen im Wesentlichen auch den Aussagen der Immobilienmakler. Allerdings standen einer derartigen Nutzung wiederum Hindernisse entgegen, nämlich offenbar nötige Baumaßnahmen an der Fassade (Fenstervergrößerung), denen die Hausgemeinschaft ihre Zustimmung versagte, und fehlende Parkplätze.

Das Parkplatzproblem konnte offenkundig Ende 2004 bzw. Anfang 2005 gelöst werden. Eine Zustimmung der Hausgemeinschaft zu Umbaumaßnahmen wurde jedoch nicht erteilt. Nach den Aussagen der Bw. gelang es auch der Hausverwaltung nicht, hier einen entsprechenden Konsens mit den Hausbewohnern herbeizuführen. Überhaupt war die negative Einstellung der übrigen Hausbewohner zu den von den Bw. geplanten Aktivitäten (Vermietung zu gewerblichen Zwecken) schon sehr lange erkennbar und wurde im gesamten Berufungsverfahren stets als Argument für die Nichtvermietbarkeit des Objektes vorgebracht. Dennoch hielten die Bw. bis zum Sommer 2006 an der Absicht fest, das Objekt zu gewerblichen Zwecken zu vermieten. Eine Vermietung zu Wohnzwecken wäre ihren eigenen Aussagen zufolge zwar „eigentlich ideal“ gewesen, aber mit größeren Investitionen verbunden und von ihnen daher in den Hintergrund gestellt worden.

Der (deutsche) Bundesfinanzhof entschied mit Erkenntnis vom BFH 25.6.2009, IX R 54/08, dass Aufwendungen für eine leerstehende Wohnung vorab entstandene Werbungskosten sein

können, wenn der Steuerpflichtige sich endgültig entschlossen hat, daraus durch Vermieten Einkünfte zu erzielen und diese Entscheidung später nicht wieder aufgegeben hat. Der endgültige Entschluss zu vermieten muss sich anhand ernsthafter und nachhaltiger Vermietungsbemühungen belegen lassen. Zeigt sich aufgrund bislang vergeblicher Vermietungsbemühungen, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und es deshalb nicht vermietbar ist, muss der Steuerpflichtige zielgerichtet darauf hinwirken – unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen – einen vermietbaren Zustand zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt er den Leerstand auch künftig hin, spricht dies gegen den endgültigen Entschluss zu vermieten oder – sollte er bei den bisherigen vergeblichen Vermietungsbemühungen mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt haben – für deren Aufgabe.

Der Unabhängige Finanzsenat ist der Auffassung, dass bei dieser Sachlage die Bw. gefordert gewesen wären, früher zu reagieren und ihre auf gewerbliche Nutzung gerichtete Vermietungsabsicht in eine solche zu Wohnzwecken zu ändern. Dazu wären bereits früher entsprechende Planungen zur Umgestaltung des Objektes in Wohnraum und damit verbundene Investitionen erforderlich gewesen. Nach all den Jahren einer erfolglosen Mietersuche und in langjähriger Kenntnis der Reaktionen der Hausgemeinschaft musste den Bw. zu Beginn des Jahres 2005 klar gewesen sein, dass eine Nutzung des Objektes zu gewerblichen Zwecken unter den gegebenen Umständen nicht realisierbar sein würde. In solchen Fällen entscheidet der Verwaltungsgerichtshof und ihm folgend der Unabhängige Finanzsenat in ständiger Rechtsprechung, dass zielgerichtete Aktivitäten des Vermieters erforderlich sind, um eine Vermietbarkeit eines Objektes herbeizuführen (siehe etwa UFS 23.7.2009, RV/1400-L/07; UFS 19.4.2012, RV/0195-L/11).

Zwar konnten die Bw. ihren Plan, das Objekt in zwei Wohnungen umzugestalten, dokumentieren, aber der Umbauplan wurde erst zu Beginn des Jahres 2007 bei der Baubehörde eingereicht. Bis dahin wollten die Bw. von einer Vermietung zu gewerblichen Zwecken nicht abrücken, weil diese mit weniger Aufwand verbunden gewesen wäre. Sie haben also den Leerstand des Objektes weiterhin in Kauf genommen, wobei der Unabhängige Finanzsenat nach dem Gesamtbild der Ermittlungen davon ausgeht, dass ihnen bereits Ende des Jahres 2004, **spätestens aber in den ersten Monaten des Jahres 2005** bewusst gewesen sein musste, dass die von ihnen angestrebte Vermietung nicht realisierbar sein würde. Es wären also spätestens Anfang 2005 zielgerichtete Maßnahmen erforderlich gewesen, um unter den gegebenen Umständen eine Marktgängigkeit des Objektes herzustellen oder die Vermietungsabsicht aufzugeben und das Objekt zu verkaufen.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangte daher zur Ansicht, dass entsprechend der zitierten Judikatur im Jahr 2005 von der Aufgabe des Vermietungsentschlusses und somit vom Ende der Vermietung auszugehen ist. Ab 2005 liegen damit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr vor. Für die Jahre 2003 und 2004 erachtet der Unabhängige Finanzsenat das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht durch die vorgelegten Beweise bzw. Glaubhaftmachungen als gegeben. Aus diesem Grund war der Berufung betreffend die Jahre 2003 und 2004 Folge zu geben und die Einkünfte in der vom Finanzamt bei der Nachschau dokumentierten Höhe festzustellen. Die Berufung betreffend die Jahre 2005 bis 2007 war als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 6. August 2013