

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerden (vormals Berufungen) der Dr. E\*\*\*\*, vertreten durch Appellator Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1010 Wien, Schenkenstraße 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 und Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, eine Rechtsanwältin, vermietet bzw vermietete zahlreiche Eigentumswohnungen; streitgegenständlich sind die Wohnungen in 1170 Wien, S\*\*\*\*gasse 2\*\* sowie in 1180 Wien, P\*\*\*\*straße 1\*\*.

In einem Vorhalt vom 17.11.2005 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003, führte das Finanzamt aus, die Wohnung S\*\*\*\*gasse werde seit dem Jahr 1994 vermietet, es sei ein Gesamtverlust von -17.941,91 € erwirtschaftet worden. Seit dem Jahr 2001 würden keine Einnahmen sondern nur mehr Ausgaben bzw sei dem Jahr 2002 nur mehr Zinsaufwendungen geltend gemacht.

Die Wohnung P\*\*\*\*straße sei ebenso seit dem Jahr 1994 vermietet worden, bisher sei ein Gesamtverlust von -4.845,59 € erwirtschaftet worden. Laut den vorliegenden Unterlagen würden seit dem Jahr 2002 nur mehr Zinsaufwendungen geltend gemacht.

Das Finanzamt schließe daraus, dass beide Liegenschaften nicht mehr vermietet würden bzw verkauft worden seien und beabsichtige daher die Vermietungen ab dem vorläufig veranlagten Jahr 1999 als Liebhaberei zu qualifizieren.

Es werde um Stellungnahme ersucht, warum seit dem Jahr 2002 nur mehr Zinsen geltend gemacht würden.

Die Beschwerdeführerin gab dazu bekannt (11.12.2005), die Wohnung S\*\*\*\*gasse sei im Jahr 1994 auf Basis eines damals erzielbaren Nettomietzinses von ca 450 € (entsprach 6,70 €/m<sup>2</sup>) angeschafft worden. Für eine ähnliche Wohnung ganz in der Nähe habe sie ohne Probleme durch Jahre hinweg 7 €/m<sup>2</sup> erhalten. Es habe daher für sie kein Zweifel bestanden, dass diese Miete für diese Wohnung, die zudem über eine Loggia verfügte, weiterhin erzielbar sein werde. Im Dezember 1996 hätten die Schwierigkeiten begonnen. Der Mieter habe nur mehr äußerst unregelmäßig bis gar nicht bezahlt, im Februar 1997 habe der Mietzinsrückstand bereits 27.131,50 € betragen. Der Rückstand sei zunächst eingemahnt und im April eingeklagt worden. Die säumigen Mieter seien im Juli 1997 ausgezogen und hätten eine verwüstete Wohnung hinterlassen. Die Wohnung hätte daher zunächst repariert werden müssen. Alles in allem habe dies bis zum Einzug des nächsten Mieters alleine 14 Monate Mietentgang (acht Monate Mietausfall, sechs Monate Renovierung und Mietersuche), insgesamt sohin 123.200 S entgangene Einnahmen gekostet. Dieser Rückstand habe trotz zahlreicher Exekutionsversuche bisher nicht eingebbracht werden können. Die Wohnung habe sich sodann als extrem schwer vermietbar entpuppt. Im Februar 1998 sei der nächste Mieter eingezogen, welcher bis Oktober 2000 geblieben sei. Nach dessen Auszug sei es der Beschwerdeführerin nicht mehr gelungen, einen neuen Mieter auf altem Mietzinsniveau zu finden. Sie habe daher die Wohnung (mit Verlust) verkauft, weil sie keine andere Möglichkeit gesehen habe, diesen Spesenbringer weg zu bekommen.

Die Wohnung P\*\*\*\*straße sei im Jahr 1994 angeschafft worden und habe bereits ab dem Jahr 1996 einen Überschuss erzielt. Bis zum Jahr 1998 seien Überschüsse erzielt worden, ab dem Jahr 1999 Verluste. Grund für diese Verluste sei, dass die Mieteinnahmen, mit welchen die Beschwerdeführerin anlässlich des Kaufes der Wohnung im Jahr 1994 gerechnet habe, nicht mehr erzielbar gewesen und sukzessive geringer geworden seien. Im Kaufzeitpunkt sei die Wohnung bereits seit dem Jahr 1993 für einen Betrag von 5.900 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten vermietet gewesen. Dies habe bei einem Kaufpreis inkl Nebengebühren von 461.000 S einer sehr ansehnlichen Rendite von etwas unter 10% entsprochen. Nach Auszug des Mieters hätten ab Juni 1995 nur mehr 5.560 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten erzielt werden können. Diese Tendenz habe sich fortgesetzt. Der nächste Mieter sei Mitte 1998 eingezogen und habe nur mehr 4.500 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten bezahlt, der nächste Mieter ab 1.9.2000 nur mehr 3.500 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten. Damit sei eine Verminderung des Mietzinses um ca 41 % in nur sechs Jahren eingetreten. Nach Auszug des letztgenannten Mieters sei kein weiterer Mieter mehr zu finden gewesen. In Anbetracht dieser unerwarteten Schwierigkeiten bei der Vermietung habe sie versucht, die durch Betriebskosten, Zinsen und Abschreibungen anfallenden Verluste zu

vermeiden, indem sie die Wohnung im Jahr 2001 verkauft habe. Den Kaufpreis habe sie zur Abdeckung des Kredites verwendet. Die geltend gemachten Zinsen als nachträgliche Werbungskosten in geringer Höhe hätten den restlichen Kreditteil betroffen, welcher 2002 endgültig abgedeckt worden sei.

In einem solchen Zusammenhang spreche man von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum. In Pkt 13.3 a) LRL sei insoweit vorgesehen, dass für einen abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen sei, wenn Unwägbarkeiten iSd Pkt 6.2 LRL vorlägen. Nach Pkt 6.2 LRL habe nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen Erfolges, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägigen nach einem solchen Erfolg, zu gelten. Träten daher durch unerwartete Umstände (zB unerwartete Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung einer eingegangenen Vertragsverhältnisses, Zahlungsunfähigkeit eines Mieter unvorhergesehen Verluste (bzw entgehende Einnahmen) auf, die ein Ausbleiben des Gesamterfolges bewirkten, so seien diese Verluste für sich allein der Qualifizierung einer Betätigung als Einkunftsquelle nicht abträglich.

Die Beschwerdeführerin habe anlässlich des Kaufes der beiden Objekte unmöglich davon ausgehen könne, dass sich derartige Schwierigkeiten ergeben würden, Mieter zu finden, die die gleiche Miete wie die Vormieter zu zahlen bereit seien.

Das Finanzamt hielt der Beschwerdeführerin vor (5.5.2006), bei kleiner Vermietung (§ 1 Abs 2 LVO) liege eine Einkunftsquelle vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lasse (objektive Ertragsfähigkeit). Träten während des Beobachtungszeitraumes Unwägbarkeiten auf (zB Unbrauchbarkeit des Mietobjektes durch Brand, unvorhersehbares Probleme bei der Auflösung eines Mietverhältnisses) und werde auf diese sofort wirtschaftlich sinnvoll reagiert, so seien die Auswirkungen sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig zu neutralisieren und es sei von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen. Hingegen seien gewöhnliche Risiken wie zB Leerstehungen, Anstieg der Fremdkapitalzinsen etc zu berücksichtigen. Werde die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet oder auf Dritte übertragen, liege Liebhabelei vor, wenn dies aus privaten Motiven oder auf Grund gewöhnlicher Risiken erfolge. Werde erkannt, dass in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss zu erwarten sei, sei die Betätigung umsatz- und einkommensteuerlich als Liebhabelei zu beurteilen. Die Verluste (sowie gegebenenfalls erzielte Überschüsse) seien steuerlich unbeachtlich, Umsatzsteuer und Vorsteuer seien zu neutralisieren.

Bei vorzeitigem Einstellen der Betätigung sei die Beurteilung davon abhängig, ob die Vermietung auf einen begrenzten oder unbegrenzten Zeitraum geplant gewesen sei. Ziele der Plan des Vermieters auf einen begrenzten Zeitraum, müsse das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein. Allerdings könne die Behörde idR keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige plane, die Vermietung unbegrenzt (bzw zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum plane. Daher werde es, wenn

der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstelle, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben habe. Auf den Streitfall bezogen bedeute dies:

Die Wohnung P\*\*\*\*straße sei im Jahr 1994 angeschafft und im Jahr 2001 verkauft worden. Es liege daher ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, innerhalb dessen ein Gesamtverlust von -66.666 S erwirtschaftet worden sei. Die Beschwerdeführerin habe angegeben, der Grund für die Verluste liege darin, dass die Wohnung immer wieder neu vermietet worden sei und bei jeder Vermietung ein geringerer Mietzins erzielt worden sei. Diesbezüglich liege nach Ansicht des Finanzamtes keine Unwägbarkeit vor, sondern falle dies vielmehr unter die gewöhnlichen Risiken. Umso mehr, als aus den Mietverträgen ersichtlich sei, dass diese immer auf drei Jahre abgeschlossen worden seien. Diese befristete Vermietung lasse auch darauf schließen, dass die Vermietung nicht auf Dauer, sondern eher von Mietvertrag zu Mietvertrag bzw Mieter zu Mieter beabsichtigt gewesen sei. Es handle sich daher um Liebhaberei.

Die Wohnung S\*\*\*\*gasse sei im Jahr 1994 angeschafft und im Jahr 2003 verkauft worden. Es liege damit ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, innerhalb dessen ein Gesamtverlust von -249.886,05 S erzielt worden sei. Bei der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege sei ua zu untersuchen, ob Unwägbarkeiten vorlägen. Unter Berücksichtigung der Unwägbarkeit der entgangenen Mietzinse von 123.200 S verbleibe ein Gesamtverlust von -126.686,05 S. Die angeführte „schwere Vermietbarkeit der Wohnung“ falle unter die gewöhnlichen Risiken, ebenso wie etwaige Leerstehungen. Die Mietverträge seien immer auf drei Jahre befristet abgeschlossen worden. Es habe daher immer das Risiko bestanden, dass im Anschluss kein neuer Mieter gefunden werden könne. Diese befristete Vermietung lasse auch darauf schließen, dass die Vermietung nicht auf Dauer, sondern eher von Mietvertrag zu Mietvertrag bzw Mieter zu Mieter beabsichtigt gewesen sei. Es handle sich daher um Liebhaberei.

Die Beschwerdeführerin brachte dazu zusammengefasst vor (21.7.2006), private Motive für die Aufgabe der Vermietungstätigkeit seien aufgrund der Begleitumstände auszuschließen. Sie habe die Wohnungen in vermietetem Zustand bzw in der Absicht diese zu vermieten angeschafft, Ziel sei die angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals gewesen. Bei der Prüfung der Eignung als Einkunftsquelle sei von der Situation bei Anschaffung auszugehen.

Die Wohnung S\*\*\*\*gasse sei bei Erwerb im Oktober/November 1994 vermietet gewesen, wobei der Mieter nur die Betriebskosten bezahlt habe. Sie habe mit diesem Mieter die Vereinbarung getroffen, dass dieser gegen Zahlung von 125.000 S ausziehen werde. Entsprechend bilde diese Ablöse einen Teil der abzuschreibenden Anschaffungskosten. Sie habe mit einer Leerstehung von zwei Monaten 1994 und sechs Monaten 1996 (gemeint wohl: 1995) gerechnet. Entsprechend Lage, Größe, Erhaltungszustand und Baujahr der Wohnung sei sie für ein Haus im 17. Bezirk, Baujahr 1973, ohne gesetzliche Mietzinsbeschränkung, von einer Miete von 6,00 € (83,00 S) pro m<sup>2</sup> ausgegangen. Als

Vermieter müsse man damit rechnen, dass eine Wohnung nicht immer vermietet werden könne („kalkulatorische Leerstehung“) und in den Leerstehungszeiträumen instand gehalten werden müsse („kalkulatorische Instandhaltung“). Nach ihren bei Branchenprofis eingeholten Erkundigungen rechne man im Schnitt mit 5% der Mieteinnahmen für kalkulatorische Instandhaltungen und Leerstehungen. Sie habe ausgehend von diesen Überlegungen eine Prognoserechnung aus ex-ante-Sicht angefertigt, welche sie als Anlage 1 beilege. Aus dieser sei ersichtlich, dass das Objekt jedenfalls als Einkunftsquelle einzuschätzen gewesen sei, da sich bereits im 9. Jahr nach Anschaffung ein Gesamtüberschuss ergebe. Alles was über die damals angestellte und plausible Prognoserechnung hinausgehe, sei als „unvorhergesehene Umstände“ einzuschätzen. Letztere habe sie bereits in ihrem Schreiben vom 11.12.2005 dargelegt.

Die Wohnung P\*\*\*\*straße sei in bereits vermietetem Zustand im April 1994 erworben worden. Der Mietzins entspreche einer Nettomiete von ca 335 € bzw 11,20 €/m<sup>2</sup>. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Wohnung (30 m<sup>2</sup>) am Ende der P\*\*\*\*straße in ausgezeichneter Grünlage in einem neuwertigen Gebäude liege. Auch für diese Wohnung habe sie unter Berücksichtigung von kalkulatorische Instandhaltungen und Leerstehungen eine Prognoserechnung aus ex-ante-Sicht erstellt, welche sie als Anlage 2 anschließe. Diese Vermietung sei jedenfalls als Einkunftsquelle anzusehen, da sie unter normalisierten Bedingungen bereits ab dem ersten Jahr nach Anschaffung einen Gesamtüberschuss erziele. Zu den weiteren Umständen verweise sie auch hier auf ihr Schreiben vom 11.12.2005.

Die Vermietung sei immer auf einen unbefristeten Zeitraum geplant gewesen und durch unvorhersehbare Schwierigkeiten vorzeitig beendet worden. Ihr Verhalten sei auf die neuerliche Vermietung zu gleichen Konditionen gerichtet gewesen. Beim Ausfall vertraglich fixierter Mietzinse handle es sich um unvorhersehbare Umstände.

Betreffen ihre Vermietungsabsicht auf unbefristete Zeit sei zu sagen, dass sie die Wohnungen als Ertragswohnungen iS einer langfristigen und ertragreichen Veranlagung angeschafft habe. Beide Wohnungen seien bereits ab Erwerb bzw kurz danach vermietet gewesen und hätten nach einem extrem kurzen Anlaufzeitraum bereits Überschüsse abgeliefert. Der Abschluss von befristeten Mietverträgen bedeute dabei nicht, dass sie nur begrenzt habe vermieten wollen. Vielmehr entspreche es der gängigen Praxis bei Vermietungen von Wohnungen in Lagen mittlerer Qualität, dass man die Mietrisiken dadurch begrenze, dass man zunächst befristete Verträge abschließe, welche dann, nachdem man die Zahlungsqualität des Mieters kennen gelernt habe, auf unbefristete Verträge verlängert werden könnten. Begründet werde ein solches Verhalten durch die extrem mieterfreundliche Rechtsprechung. Allerdings seien bei beiden Wohnungen die Mieter zum Teil weit vor Ablauf des Mietvertrages ausgezogen. Daher sei es irrelevant, ob die Mietverträge nun auf 3 Jahre befristet oder unbefristet abgeschlossen worden seien. Der zumutbare Nachweis für eine auf Dauer angelegte, aber dann durch unvorhergesehene Umstände beendete Vermietung sei damit erbracht.

Zum Verhalten der Beschwerdeführerin zur neuerlichen Vermietung zu gleichen Konditionen sei zu sagen, dass sie jedwede Bemühung gesetzt habe, die Wohnungen

gleichwertig zu vermieten. Sie habe aber keine neuen Mieter um das gleiche Geld finden können. Sie habe daher nur die Auswahl zwischen den Möglichkeiten gehabt, die Wohnungen leer stehen zu lassen (was die Verluste nur noch mehr vergrößert hätte), die Wohnungen billiger zu vermieten (was sie versucht habe) und die Wohnungen letzten Endes zu verkaufen (was sie getan habe), weil sich herausgestellt habe, dass eine Ende mit Schrecken besser sei als ein Schrecken ohne Ende. Sie beantrage dazu die Einvernahme des von ihr beauftragten Immobilienmaklers.

Beim Ausfall vertraglich fixierter Mietzinse handle es sich um unvorhersehbare Umstände. Die Ansicht des Finanzamtes würde in letzter Konsequenz bedeuten, dass nur die letzten Endes Ertrag bringende Vermietung eine Einkunftsquelle darstellt und ein Irrtum des Steuerpflichtigen hinsichtlich Ertragsfähigkeit, Lage, Vermietbarkeit, Bonität des Mieters usw einer anderen Wohnung steuerlich irrelevant wäre.

Das Finanzamt erließ Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2001 sowie Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002, in welchen es die Vermietung der beiden Wohnungen als Liebhaberei beurteilte. Dabei wiederholte das Finanzamt in einer gesonderten Bescheidbegründung im Wesentlichen die Ausführungen vom 5.5.2006. Mit dem Vorbringen vom 21.7.2006 sei die Liebhabereivermutung nicht entkräftet worden.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 sowie Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 Berufung, wobei sie auf ihre Schreiben vom 11.12.2005 und 21.7.2006 verwies und ergänzte, im Jahr 2002 seien Schilling mit Euro verwechselt worden. Weiters beantragte sie die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat sowie eine mündliche Verhandlung.

Mit weiterem Schreiben vom 21.11.2006 weitete sie ihr Berufungsbegehren betreffend Umsatzsteuer insoweit aus, als der Bescheid im Punkt Vorauszahlungen angefochten und beantragt wurde, die Vorauszahlungen gemäß den tatsächlichen Meldungen und Zahlungen mit einem Betrag von 47.821,27 € festzusetzen. Die von ihr entrichteten November- und Dezemberzahllasten seien zweimal in Euro umgerechnet worden und mit dem falschen Betrag im Umsatzsteuerjahresbescheid als Entrichtung angesetzt worden. Sie beantrage den Differenzbetrag in Höhe von 16.930,16 € auszusetzen.

Das Finanzamt erließ Berufungsvorentscheidungen, in welchen es die Berufung in der hier strittigen Frage keine Folge gab. Betreffend Umsatzsteuer führte es allerdings aus, der Berufung werde stattgegeben, der Differenzbetrag von € 16.930,16 werde als Zahllast in der „Umsatzsteuererklärung 2001“ festgesetzt. Betreffend Einkommensteuer führte das Finanzamt zusammengefasst aus, es bestehe insbesondere bei Betätigungen iSd § 2 Abs 1 LVO für den Abgabenpflichtigen die Verpflichtung, zur Abgabe einer von ihm erstellten Prognoserechnung. Werde keine Prognoserechnung vorgelegt, sei die kleine Vermietung als Liebhaberei zu beurteilen. Im Streitfall lägen keine Unwägbarkeiten, sondern herkömmliche wirtschaftliche Risiken vor, die jeder Vermieter zu tragen habe. Die Vermietbarkeit bzw die Suche nach Miatern gehöre zum gewöhnlichen Vermietungsrisiko. Diese gewöhnlichen Risiken fielen bei einer unternehmerischen Tätigkeit - wenn auch ungeplant - typischerweise an und seien daher Ausfluss des Unternehmerrisikos.

Solche Umstände seien nicht völlig atypisch, auch wenn sie vom Unternehmer idR nicht beeinflussbar seien. Probleme auf der Suche nach einem Nachmieter gehörten bei der Vermietung von Eigentumswohnungen zum betätigungstypischen Risiko. Problem bei der Mietersuche bzw bei der Suche nach einem Nachmieter bei Beendigung des Mietverhältnisses, insbesondere dann, wenn nur befristete Mietverträge abgeschlossen würden, unterlügen dem typischen wirtschaftlichen Risiko, dass nicht sofort ein Mieter gefunden werden könne bzw keine Miete in einer Höhe erzielt werde, die eine entsprechende Rendite erwarten lasse. Enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Höhe der Mieteinnahmen stellten ein gewöhnliches Vermietungsrisiko dar. Ein typisches Vermietungsrisiko sei auch, dass von vornherein mit Mietausfällen zu rechnen sei. Ein Vermieter sei den Ereignissen, die dem typischen Betätigungsrisiko entsprängen, völlig ausgeliefert. Die Reaktion auf gewöhnliches Vermietungsrisiko (auch wenn rasch und wirtschaftlich sinnvoll) verhindere nicht die Beurteilung einer kleinen Vermietung als Liebhaberei. Sie führe zumeist zu einer Änderung der Bewirtschaftung. Es treffe in diese Fall zwar zu, dass die Vermieterin Maßnahmen gesetzt habe, um wirtschaftlich besser dazustehen, aber das Handeln, das als Reaktion auf die oa gewöhnlichen Risiken gesetzt worden sei, führe dann zu einer Änderung der Bewirtschaftung (hier Verkauf der Wohnungen) und damit zur Beurteilung der gesamten bisherigen Betätigung als Liebhaberei (auch wenn es Wirtschaftlichkeitsprinzipien folge). Lediglich - hier nicht vorliegende - Impondarabilien (bzw deren steuerlichen Auswirkungen) seien bei der Liebhabereibeurteilung außer Acht zu lassen. Es sei der Allgemeinheit nicht zumutbar, einen Abgabenausfall zu tragen, der seine Ursache in der Außerachtlassung eines betätigungsspezifischen durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes des Vermieters habe. Da die (kleine) Vermietung wegen gewöhnlicher Vermietungsrisiken vor Erzielung eines Gesamtüberschusses beendet worden sei, liege mangels objektiver Ertragsfähigkeit Liebhaberei vor.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Vorlageantrag, wobei sie ergänzend hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2001 „nochmals“ beantragte, die gebuchten Entrichtungen richtig zu stellen. Im Bescheid vom 9.10.2007 seien zwar die richtigen Entrichtungen in Höhe von 47.821,27 € angesetzt worden, diese aber wiederum falsch in der „Buchungsmittelung 5“ belastet worden.

Das Finanzamt hob den Umsatzsteuerbescheid und die Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2001 gemäß § 299 BAO auf und erließ mit Datum vom 21.1.12008 einen neuen Umsatzsteuerbescheid, wobei es jedoch in der Sache keine Änderung vornahm.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin ebenso Berufung. Auch diese Berufung richtet sich gegen die Beurteilung der streitgegenständlichen Vermietungen als Liebhaberei.

Anlässlich einer Besprechung am 19.6.2013 gab der steuerliche Vertreters der Beschwerdeführerin an, die Wohnung S\*\*\*\*gasse sei am 27.4.2001, die Wohnung P\*\*\*\*straße am 10.8.2001 verkauft worden. Er stellte außer Streit, dass bei der Wohnung

S\*\*\*\*gasse im Hinblick auf den Verkauf im ersten Halbjahr nur eine Halbjahresafa möglich sei, sowie dass die Zinsen zu aliquotieren seien.

Ebenso stellte er außer Streit, dass im Jahr 2002 die geltend gemachten Zinsen nicht mehr abzugsfähig seien; es liegt aber ein Fehler in der Berechnung durch das Finanzamt vor (Euro und Schilling seien verwechselt worden).

Mit Datum vom 27.8.2013 erstattete der steuerliche Vertreter folgendes Schreiben (angeschlossen waren Ergebnisübersichten für die beiden Wohnungen):

*„Namens und auftrags unserer im Betreff rubrizierten Klientin nehmen wir zu den im Gespräch vom 19.6.2013 aufgeworfenen Fragen wie folgt Stellung:*

*1. Wäre bei der Liegenschaft P\*\*\*\*straße auch bei nachhaltig erzielbaren Mieten ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen?*

*Die Liegenschaft P\*\*\*\*straße 1\*\*/4/3 war zum Zeitpunkt der Anschaffung seit dem 1.1.1993 vermietet, was auch eine der Gründe für die Kaufentscheidung [...] war. Diesbezüglich verweisen wir auf unsere Ausführungen auf Seite 4 von 8 unseres Schreibens vom 21.6.2006. Bei der Prognose wurde also von tatsächlich erzielten Mietzinsen ausgegangen und hierzu passend (Relation Rendite der Wohnung < Verzinsung Kredit) eine ATS-Kredit mit einer Verzinsung von 7,25% aufgenommen. Die Abgabepflichtige hat die erzielte Miete als dem Markt entsprechend für eine Grünruhelage und dem entsprechend für nicht überhöht angesehen. Ansonsten hätte sie die Wohnung nicht gekauft.*

*Dies entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Prognoserechnung von realistischen Verhältnissen auszugehen hat. Was ist realistischer als die Realität?*

*2. Warum waren die Betriebskosten der beiden Wohnungen im Jahr 2001 so hoch?*

*Wir haben uns zur Beantwortung Ihrer Anfrage die bei der Steuerzahlerin geführten Betriebskostenkonten durchgesehen und müssen leider festhalten, dass die beiden Betriebskostenkonten im Jahr 2001 deshalb so hoch waren, weil die Vermittlungsprovision des verkaufenden Maklers als Betriebskosten verbucht wurden.*

*Insofern ergibt sich also ein Berichtigungsbedarf wie folgt:*

S****gasse	62.166,88 BK alt	9.205,54 Vorsteuer alt
Korrekturen	-27.900,00 Makler	-5.580,00 Makler
Summen neu	34.266,88 BK neu	3.625,54 Vorsteuer neu

P**** straße	37.648,09 BK alt	5.787,21 Vorsteuer alt
--------------	------------------	------------------------

Korrekturen	-20.000,00 Makler	-4.000,00 Makler
Summen neu	17.648,09 BK neu	1.787,21 Vorsteuer neu

*Wir können uns für diesen Fehler nur in aller Form entschuldigen. Der Fehler wirkt sich steuerlich voll aus, weil aus dem Verkauf der bei den Wohnungen in Summe (1 plus, 1 minus) ein Spekulationsverlust erzielt wurde, der nicht ausgleichbar ist.*

**3. Wann hat [die Beschwerdeführerin] beschlossen, die Wohnungen zu verkaufen und nicht zu vermieten?**

*[Die Beschwerdeführerin] hat beide Wohnungen zum Zweck der Vermietung erworben und wollte dem entsprechend immer vermieten. Erst als sich im Laufe der Zeit herausstellte, dass die Vermietung beider Liegenschaften mit Problemen verbunden ist, hat sie sich zum Verkauf entschlossen, als durch die Suche nach Mietern beide Male Personen gefunden wurden, die eben nur kaufen wollten. Die Steuerzahlerin wollte kein weiteres wirtschaftliches Risiko eingehen und verkaufte.*

**4. Welche konkreten Gründe waren dafür maßgebend, warum die Wohnungen nur zu sinkenden Mieten vermietbar waren?**

*S\*\*\*\*gasse: Nach Meinung [der Beschwerdeführerin] war insbesondere der daneben liegende Baumarkt dafür verantwortlich, weil die Wohnung nur straßenseitig gelegen war. Dieser Baumarkt wurde mehrfach erweitert und verursachte durch verlängerte Öffnungszeiten einen erhöhten Geräuschpegel (frühmorgendliche Anlieferungen ab 4.00 Uhr Früh), der vorhandene Mieter vergraulte und auch neue Mieter abschreckte.*

*P\*\*\*\*straße: Die gesamte Liegenschaft wurde ab dem Jahr 1999 einer Generalsanierung unterzogen, in der das gesamte Gebäude von einem Gerüst umgeben war. Dieses Gerüst bewirkte, dass die Erdgeschosswohnung kein Licht bekam. Ergänzend hat sich die Parkplatzsituation um das Haus herum in einer für [die Beschwerdeführerin] nicht vorhersehbaren Weise verschlechtert. Dies hat dazu geführt, dass diese Wohnung in Grünruhelage, aber dafür mit schlechtem Anschluss an das öffentliche Verkehrsnetz, weniger nachgefragt wurde.*

**5. Welche Schritte hat [die Beschwerdeführerin] unternommen, um die Wohnungen zu einem ertragreichen Mietzins zu vermieten?**

*[Die Beschwerdeführerin] hat die Wohnungen im jeweiligen Haus angeschlagen, in Printmedien inseriert und über Makler Mieter gesucht. Als keine Mieter zu finden waren, hat sie den verlangten Mietzins an die Reaktionen des Marktes angepasst.*

*Wir bitten Sie um Berücksichtigung, dass Unwägbarkeiten dem Vermieter nicht zu einem Zeitpunkt schlagartig in vollem Umfang bewusst werden, sondern erst über einen Zeitraum des Misserfolges. Aus diesem Grund haben wir für die beiden abgeschlossenen Beobachtungszeiträume unter Berücksichtigung der diskutierten Punkte eine Ergebnisübersicht erstellt.“*

Das Finanzamt gab zur Niederschrift über die Besprechung am 19.6.2013 sowie zum Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27.8.2013 keine Stellungnahme ab.

Mit Schreiben vom 18.3.2014 zog die Beschwerdeführerin ihren Antrag auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

***Über die Beschwerden wurde erwogen:***

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Soweit in der Darstellung des Verfahrensganges von Berufungen die Rede war, sind diese als Beschwerden zu verstehen bzw werden diese in der Folge als solche bezeichnet.

**Folgender Sachverhalt steht fest:**

Die Beschwerdeführerin erwarb im Jahr 1994 die Eigentumswohnungen in 1170 Wien, S\*\*\*\*gasse 11 sowie in 1180 Wien, P\*\*\*\*straße 194.

Im Jahr 2001 verkauft die Beschwerdeführerin diese Wohnungen, und zwar am 10.8.2001 die Wohnung P\*\*\*\*straße sowie am 27.4.2001 die Wohnung S\*\*\*\*gasse.

Die Beschwerdeführerin vermietete beiden Wohnungen, wobei sie regelmäßig auf drei Jahre befristete Mietverträge abschloss.

Die Wohnung P\*\*\*\*straße befindet sich in unmittelbarer Nähe eines Parks (in Grünruhelage) und ist ca 30m<sup>2</sup> groß; die Wohnung verfügt über einen schlechten Anschluss an das öffentliche Verkehrsnetz.

Die Wohnung war im Kaufzeitpunkt bereits seit dem Jahr 1993 vermietet, der Mietzins betrug 5.900 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten.

Ab Juni 1995 vermietete die Beschwerdeführerin die Wohnung um 5.560 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten neu.

Ab Juli 1997 vermietete die Beschwerdeführerin die Wohnung um 4.500 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten neu.

Ab Juni 1998 vermietete die Beschwerdeführerin die Wohnung erneut um 4.500 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten neu.

Ab September 2000 vermietete die Beschwerdeführerin die Wohnung um 3.500 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten neu.

Nach Auszug des letzten Mieters verkaufte die Beschwerdeführerin die Wohnung (im Jahr 2001).

Ab dem Jahr 1999 wurde die Liegenschaft einer Generalsanierung unterzogen, in der das gesamte Gebäude von einem Gerüst umgeben war. Dieses Gerüst bewirkte, dass die Erdgeschosswohnung der Beschwerdeführerin kein Licht bekam. Ergänzend verschlechterte sich die Parkplatzsituation um das Haus herum in einer für die Beschwerdeführerin nicht vorhersehbaren Weise.

Die Beschwerdeführerin hat bei der Vermietung der Wohnung **P\*\*\*\*straße** folgende Ergebnisse erwirtschaftet:

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
BK		38.920,00	72.280,00	41.960,00	51.100,00	27.000,00	6.500,00	18.120,00
Zinsen		-27.542,73	-11.303,00	-10.468,63	-10.978,21	-24.362,10	-21.512,97	-17.648,09
AfA		-34.004,00	-43.531,46	-8.395,54	-7.287,64	-5.856,00	-6.120,27	-4.040,83
VSt Anl.Inv		-6.929,00	-6.929,00	-8.147,00	-9.400,00	-9.400,00	-9.400,00	-9.400,00
Summe	<b>7.732,63</b>	<b>-29.555,73</b>	<b>10.516,54</b>	<b>9.937,62</b>	<b>23.434,15</b>	<b>-12.618,10</b>	<b>-30.533,24</b>	<b>-12.968,92</b>
kum. Ergebnis	7.732,63	-21.823,10	-11.306,56	-1.368,94	22.065,21	9.447,11	-21.086,13	-34.055,05

Die Wohnung S\*\*\*\*gasse wurde im Baujahr 1973 errichtet ist und ca 70 m<sup>2</sup> groß. Sie befindet sich im 17. Bezirk in Wien.

Die Wohnung war beim Erwerb vermietet, wobei der Mieter allerdings nur die Betriebskosten bezahlte. Gegen eine Ablösezahlung von 125.000 S wurde das Mietverhältnis beendet.

Ab Dezember 1995 vermietete die Beschwerdeführerin die Wohnung um 8.800 S neu.

Ab Dezember 1996 wurde die Miete nur mehr äußerst unregelmäßig bis gar nicht entrichtet. Die Beschwerdeführerin mahnte den Mietrückstand zunächst ein, im April 1997 klagte sie. Im Juli 1997 zogen die Mieter aus, danach musste die verwüstete Wohnung repariert werden. Der offene Mietrückstand war nicht einbringlich.

Ab Februar 1998 vermietete die Beschwerdeführerin die Wohnung um 6.900 S inkl Umsatzsteuer und Betriebskosten neu. Dieses Mietverhältnis endete mit Ablauf des Oktober 2000.

Danach verkaufte die Beschwerdeführerin die Wohnung (im Jahr 2001).

Die Wohnung war nur straßenseitig gelegen. Ein daneben liegender Baumarkt wurde mehrfach erweitert und verursachte durch verlängerte Öffnungszeiten einen erhöhten Geräuschpegel (frühmorgendliche Anlieferungen ab 4.00 Uhr Früh), der vorhandene Mieter vergraulte und auch neue Mieter abschreckte.

Die Beschwerdeführerin hat bei der Vermietung der Wohnung **S\*\*\*\*gasse** folgende Ergebnisse erwirtschaftet:

	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
BK		43.700,00	94.200,00	27.300,00	75.900,00	82.800,00	69.000,00	0,00
Zinsen		-37.061,70	-28.224,80	-41.669,66	-33.850,94	-32.626,92	-31.459,51	-34.266,88
AfA		-26.351,07	-13.310,86	-14.568,00	-16.655,94	-14.741,48	-13.504,64	-4.577,04
VSt Anl.Inv		-20.823,87	-32.363,00	-32.300,00	-32.300,00	-32.300,00	-32.300,00	-16.150,00
Summe	<b>-17.321,00</b>	<b>-52.092,49</b>	<b>20.301,34</b>	<b>-61.237,66</b>	<b>-6.906,88</b>	<b>3.131,60</b>	<b>-8.264,15</b>	<b>-54.993,92</b>
Unwägbarkeit								
Summe inkl. Unwägbarkeit								
kum. Ergebnis ohne Unwägbarkeit	<b>-17.321,00</b>	<b>-69.413,49</b>	<b>-49.112,15</b>	<b>-110.349,81</b>	<b>-117.256,69</b>	<b>-114.125,09</b>	<b>-122.389,24</b>	<b>-177.383,16</b>
kum. Ergebnis inkl. Unwägbarkeit	<b>-17.321,00</b>	<b>-69.413,49</b>	<b>-40.312,15</b>	<b>4.050,19</b>	<b>5.943,31</b>	<b>9.074,91</b>	<b>810,76</b>	<b>-54.183,16</b>

### Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich darüber hinaus dem Grundbuch, den von der Beschwerdeführerin vorgelegten (Miet)Verträgen, den erstatteten Schriftsätze, den Abgabenerklärungen und Beilagen sowie den Angaben anlässlich der Besprechung am 19.6.2013 und im Schreiben vom 27.8.2013.

**Rechtlich folgt daraus:**

**§ 253 BAO**

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet.

Das Finanzamt hat den Umsatzsteuerbescheid und die Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2001 gemäß § 299 BAO aufgehoben und einen neuen Umsatzsteuerbescheid erlassen, ohne in der Sache dem Berufsbegehrten Rechnung zu tragen.

Die gegen den gemäß § 299 BAO vom Finanzamt aufgehobenen ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 gerichtete Beschwerde gilt gemäß § 253 BAO (früher inhaltsgleich § 274 BAO) auch als gegen den neuen späteren Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 gerichtet (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, § 253 Tz 2). Bei der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde handelt es sich daher nach der Rechtsprechung lediglich um einen ergänzenden Schriftsatz (vgl die bei *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>4</sup>, § 274 Tz 12 zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

**Aufwendungen nach Beendigung der Vermietung**

Beide Wohnungen wurden im Laufe des Jahres 2001 verkauft.

Für die Wohnung S\*\*\*\*gasse ist nur eine Halbjahres-AfA möglich, da die Wohnung bereits im April verkauft wurde.

Schuldzinsen, die auf die Zeit nach der Aufgabe oder Veräußerung der Einkunftsquelle entfallen, gehören ebenso wenig zu den nachträglichen Werbungskosten wie Zinsen iZm der seinerzeitigen Anschaffung des Gebäudes (Jakom/Laudacher EStG, 2013, § 28 Tz 63 [Seite 1259 oben]).

Rückständige Zinsen, die auf die Zeit der Vermietung oder Verpachtung entfallen, liegen im Streitfall nicht vor.

Hinsichtlich der Zeiträume nach Veräußerung der Wohnungen, somit für die Monate Mai bis Dezember bei der Wohnung S\*\*\*\*gasse und für die Monate September bis Dezember bei der Wohnung P\*\*\*\*straße sowie für das Jahr 2002 insgesamt ist daher ein Abzug von Schuldzinsen nicht zulässig.

**Maklervermittlungsprovisionen**

Soweit die geltend gemachten Betriebskosten Maklervermittlungsprovisionen enthalten, sind diese aus den Werbungskosten und den Vorsteuern auszuscheiden, da sie nicht durch die Vermietung, sondern durch den Verkauf veranlasst sind.

Da die Beschwerdeführerin aus der Veräußerung der Wohnungen insgesamt einen Spekulationsverlust von -6.678,92 S erzielt hat, bleiben die Maklervermittlungsprovisionen ohne steuerliche Auswirkung.

### Berechnung

Im Einzelnen ergeben sich daher folgende Kürzungen:

					Vorsteuer:		
	<u>It Erkl</u>	<u>pro Monat</u>	<u>Korr. Anz. Mo.</u>	<u>Korr.</u>	<u>It BFG</u>	<u>(Miete netto)</u>	<u>It BFG</u>
<b>Wohnung 1</b>							
Einnahmen	0,00				0,00		
BK	-62.166,88			27.900,00	-34.266,88		9.205,54
Zinsen	-13.731,11	-1.144,26	8	9.154,07	-4.577,04		-5.580,00
AfA	-32.300,00			16.150,00	-16.150,00		
Summe	-108.197,99			53.204,07	-54.993,92		
<b>Wohnung 2</b>							
Einnahmen	18.120,00				18.120,00	16.472,73	
BK	-37.648,09			20.000,00	-17.648,09		5.787,21
Zinsen	-6.061,25	-505,10	4	2.020,42	-4.040,83		-4.000,00
AfA	-9.400,00				-9.400,00		
Summe	-34.989,34			22.020,42	-12.968,92		
Gesamtsummen	-143.187,33			75.224,49	-67.962,84		14.992,75
							-9.580,00
							5.412,75

### Legende:

Wohnung 1: S\*\*\*\*gasse; Wohnung 2: P\*\*\*\*straße

Im Zuge der Erlassung des angefochtenen Bescheides für das Jahr 2002 kam es zum Nachteil der Beschwerdeführerin zu einem Umrechnungsfehler seitens des Finanzamtes, als zu den erklärten Einkünften in Euro (7.728,10 €) die ausgeschiedenen Zinsen in Schilling (16.823,34 S) hinzugerechnet wurden (Hinzurechnung laut BFG: 1.222,60 €; Einkünfte aus Vermietung laut BFG: 8.950,70 €). Insoweit ist daher der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 abzuändern.

### Liebhaberei

Die Beschwerdeführerin bringt zusammengefasst vor, bei der Vermietung der beiden Eigentumswohnungen läge jeweils trotz negativer Gesamtergebnisse eine Einkunftsquelle und keine Liebhaberei vor, da sie die Vermietungstätigkeit auf Grund von Unwägbarkeiten beendet habe.

Denn die Beschwerdeführerin habe aus ex-ante-Sicht annehmen können, Überschüsse zu erzielen bzw habe sie auch zunächst Überschüsse erzielt. Diese Annahme sei jedoch in der Folge enttäuscht worden, denn nach einigen Jahren habe sie die von ihr erwarteten Miethöhen nicht mehr erzielen bzw zu den von ihr angestrebten Miethöhen keine Mieter finden können. Damit habe sie die Vermietungen nicht mehr ertragreich führen können.

Sie habe sich deshalb entschlossen, die Vermietungstätigkeit betreffend die beiden Wohnungen zu beenden und diese zu verkaufen.

Das Finanzamt vertritt hingegen zusammengefasst die Ansicht, im Streitfall habe sich lediglich ein typisches, mit jeder Vermietungstätigkeit verbundenes Risiko, nämlich das Risiko allfälliger Leerstehungen bzw sinkender Mieten verwirklicht.

Die §§ 1 und 2 der Liebhabereiverordnung (LVO) bestimmen:

*§ 1 (1) 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 ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

*(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen*

*1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*

*2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder*

*3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.*

*Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.*

*(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird.*

*§ 2 (1) bis (3) [...]*

*(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten*

*lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."*

Die streitgegenständliche Vermietung betrifft zwei Eigentumswohnungen. Es handelt sich daher um eine Betätigung iSd § 1 Abs 2 LVO.

Sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO 1990 als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, ist eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca 20 Jahren ein „Gesamtgewinn“ bzw Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Dies gilt auch für die Rechtslage nach der Stammfassung der LVO 1993.

Dieser Zeitraum von ca 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung muss es nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen oder die Vermietung eingestellt wird.

Allerdings kann die Behörde idR keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er diese nur für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat.

Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat.

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat dabei den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

Die Behörde muss daher unter Bezugnahme auf das Vorbringen des Steuerpflichtigen im Verwaltungsverfahren feststellen, ob der Plan des Steuerpflichtigen darauf gerichtet war, die Eigentumswohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw bis zum Erzielen eines insgesamt positiven Ergebnisses zu vermieten, oder ob die Vermietung von vornherein nur so lange beabsichtigt war, bis sich eine entsprechend lukrative Gelegenheit zur

Veräußerung der Eigentumswohnung bieten würde (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343 mwN).

Die Beschwerdeführerin hat bei der Wohnung P\*\*\*\*straße in vier der ersten fünf Jahre (1994, 1996 – 1998) einen Jahresüberschuss erzielt. Bereits in den Jahren 1998 und 1999 war das kumulierte Gesamtergebnis der Vermietung positiv. Erst relativ kurze Zeit vor dem Verkauf der Wohnung erzielte die Beschwerdeführerin negative Jahresergebnisse (ab 1999) und wendete sich das Gesamtergebnis ins Negative (2000).

Die Wohnung S\*\*\*\*gasse lieferte bereits im dritten Jahr (1996) ein positives Jahresergebnis. Von Ende 1996 bis Anfang 1998 wurden durch den Mieter keine Mieten bezahlt, die Wohnung musste geräumt und saniert werden. Unter Außerachtlassung der dadurch verursachten negativen Ergebnisse waren die Jahresergebnisse in den Jahren 1996 - 1999 positiv. Das kumulierte Gesamtergebnis war in den Jahren 1997 bis 2000 positiv.

In Streit steht, ob sich im Beschwerdefall bloß ein herkömmliches, mit jeder Vermietung typischerweise verbundenes Risiko verwirklicht hat oder ob Unwägbarkeiten vorlagen, die die Beschwerdeführerin zur Aufgabe der Vermietung veranlassten.

Für das Bundesfinanzgericht steht angesichts der festgestellten wirtschaftlichen Ergebnisse fest, dass die Beschwerdeführerin bei gleich bleibenden Mieterlösen (bzw bei Ausbleiben der Unwägbarkeit „verschlechterte Vermietbarkeit“) im Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung nahezu durchgehend positive Jahresergebnisse erzielt hätte bzw tatsächlich bereits nach wenigen Jahren bei beiden Wohnungen ein positives Gesamtergebnis erzielt hat.

Für das Bundesfinanzgericht steht auch fest, dass die Beschwerdeführerin nicht mit der eingetretenen schlechteren Vermietbarkeit bzw mit den fallenden Mieterlösen gerechnet hat. Denn die Beschwerdeführerin ist als Eigentümerin zahlreicher vermieteter Wohnungen offensichtlich nur an einer wirtschaftlich ertragreichen Vermietung interessiert, es ergaben sich keinerlei Hinweise auf eine allfällig beabsichtigte spätere Privatnutzung der Wohnungen.

So hat die Beschwerdeführerin auch beim Verkauf einer der beiden Wohnungen einen Verlust in Kauf genommen. Dies zeigt, dass die Beschwerdeführerin die verlustbringenden Vermietungen so rasch wie möglich beenden wollte und es ihr nicht um die möglichst lukrative Veräußerung dieser Wohnungen ging. So hat sie auch nicht den Ablauf der Spekulationsfrist abgewartet und insgesamt einen Spekulationsverlust erzielt.

Die streitgegenständlichen Vermietungen waren somit zunächst ertragreich bzw „gewinnbringend“, erst in der Folge verschlechterte sich diese Situation, wobei dies für die Beschwerdeführerin jedoch nicht vorherzusehen war bzw die Beschwerdeführerin damit nicht rechnen musste.

Denn die schlechtere Vermietbarkeit resultierte bei der Wohnung S\*\*\*\*gasse aus den verlängerten Öffnungszeiten des nahegelegenen Baumarktes, bei der Wohnung

P\*\*\*\*straße aus der Generalsanierung des Gebäudes und der verschlechterten Parkplatzsituation.

Bei der durch äußere Umstände bedingten verschlechterten Vermietbarkeit handelte es sich jeweils um Unwählbarkeiten.

Der Verkauf bzw die Beendigung der Vermietungen erfolgte daher infolge von Unwählbarkeiten, es liegt daher im Beschwerdefall keine Liebhabelei vor.

### **Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage, ob es sich bei der im Beschwerdefall vorliegenden Konstellation um das Vorliegen von Unwählbarkeiten handelte oder ob sich bloß ein herkömmliches, mit jeder Vermietung typischerweise verbundenes Risiko verwirklicht hat, gibt es ebenso wie zu der Frage, wie im Rahmen der Liebhabeleiprüfung eine nach Erzielung eines Gesamtüberschusses eintretende Verlustsituation einzuordnen ist, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die Revision ist daher zulässig.

Für das Jahr 2001 erweisen sich die Beschwerden auch dem Grunde nach als berechtigt, allerdings waren die Werbungskosten und Vorsteuern zu korrigieren.

Für das Jahr 2002 war ein Berechnungsfehler des Finanzamtes zum Vorteil der Beschwerdeführerin zu korrigieren.

Den Beschwerden war daher im eingeschränkten Umfang Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 Abs 1 BAO abzuändern.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 22. Mai 2014