



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X GesbR, Y, vom 21. April 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 19. März 2010 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO](#) für die Jahre 2004 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (in der Folge: Bw.) erwarb im Jahr 1992 zwei aneinander angrenzende Liegenschaften in Z, bestehend aus jeweils mehreren Grundstücken (Gartenanteile und Bauflächen) mit darauf befindlichen Gebäuden. In den Gebäuden befanden sich bis zum Verkauf an die Bw. ein Kaffeehaus, eine Bäckerei sowie mehrere Wohnungen. Weiters befanden sich auf den Liegenschaften Garagen und überdachte Autoabstellplätze. Nach den Angaben der Bw. sei geplant gewesen, die Gebäude zu sanieren, teilweise zu Wohnungen umzubauen und anschließend zu verkaufen. Die Vermietung der Liegenschaften sei zunächst nicht geplant gewesen. In den folgenden Jahren erklärte die Bw. aus der Nutzung der genannten Liegenschaften Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Auf Grund zahlreicher Probleme mit einem Voreigentümer bzw. mit dessen Angehörigen (die Räumung der Gebäude durch den Sohn des Voreigentümers konnte erst nach mehrjährigen Gerichtsverfahren erreicht werden) konnte die Bw. ihre Pläne nicht verwirklichen. Sie erzielte

in den folgenden Jahren daher lediglich Einkünfte aus Vermietung einzelner Liegenschaftsteile. Teile der Liegenschaften verkaufte die Bw. Ende des Jahres 2000. Mit dem Erlös wurde der Kredit für die Anschaffung der Liegenschaften teilweise getilgt.

Im Jahr 2003 stand laut Bw. fest, dass ihr auf Grund der jahrelangen Verzögerungen und der kostspieligen Gerichtsverfahren (Räumungsklagen) das Geld für die Sanierung der Gebäude fehle. Die Bw. brachte vor, weder (weitere) Bankkredite noch öffentliche Förderungen erhalten zu haben. Sie sei daher zum Ergebnis gekommen, dass nur mehr eine Vermietung der Liegenschaft möglich sei. Im Jahr 2003 gab die Bw. ihren Gewerbebetrieb auf und erklärte für die Jahre 2004 bis 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -8.475,00 Euro (2004), -5.633,54 Euro (2005), -4.176,26 Euro (2006), -6.635,50 Euro (2007) bzw. -10.408,14 Euro (2008).

Diese Einkünfte wurden vom Finanzamt zunächst vorläufig gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt. Mit Datum vom 19. März 2010 stellte das Finanzamt die Einkünfte für die Jahre 2004 bis 2008 endgültig mit jeweils 0,00 Euro fest. In der Begründung dieser Bescheide führte das Finanzamt aus, dass die Bw. seit der Betriebsaufgabe im Jahr 2003 aus der Vermietung ihrer Liegenschaft in Z insgesamt einen Verlust in Höhe von 35.327,00 Euro erzielt habe. Auf Grund der hohen Zinsenbelastung sei zu erwarten, dass die Bw. auch in Zukunft keinen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwirtschaften werde. Nach Ansicht des Finanzamtes liege daher „Liebhaberei“ vor.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben mit der Begründung, laut Liebhabereiverordnung sei ein Beobachtungszeitraum von 20 Jahren vorgesehen, der den Zweck habe, nach dessen Ablauf festzustellen, ob Liebhaberei vorliege oder nicht. Dieser Beobachtungszeitraum ende im vorliegenden Fall frühestens im Jahr 2012. Die Bw. betreibe die gegenständliche Vermietung keinesfalls aus Liebhaberei, sondern sei vielmehr bestrebt, Gewinne zu erzielen. Bei den derzeit herrschenden wirtschaftlichen Verhältnissen sei eine gewinnbringende Vermietung jedoch schwer möglich. Bis zum Ende des Beobachtungszeitraums könne sich auf Grund von Umbauarbeiten, Wertsteigerungen, Ausgabenreduktionen, Verbesserung der allgemeinen wirtschaftlichen Lage usw. aber noch vieles ändern.

Das schriftliche Ersuchen des Finanzamts, eine Prognoserechnung für die Jahre 2009 bis 2012 vorzulegen und bekanntzugeben, welche Maßnahmen gesetzt worden seien, um eine Vermietung der Liegenschaft zu erreichen, blieb unbeantwortet.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass es sich bei der Tätigkeit der Bw. um (steuerlich

unbeachtliche) Liebhaberei handle, weil die Höhe der in den Jahren 2004 bis 2009 erzielten Mieteinnahmen nicht einmal ausgereicht habe, um die Gebäude-AfA abzudecken. Daneben seien aber noch Aufwendungen für Zinsen in Höhe von jährlich rund 3.000,00 Euro bis 9.000,00 Euro angefallen. Für das Finanzamt sei auch nicht erkennbar, dass die Bw. sich um eine Verbesserung ihrer Einnahmen- bzw. Ausgabensituation bemüht habe.

Im Vorlageantrag führte die Bw. aus, auf der Liegenschaft in Z befinden sich eine ehemalige Backstube, Wohnungen, Lagerräume sowie Garagen und überdachte Autoabstellplätze. Die seit dem Jahr 2004 erzielten Einnahmen seien mit der Vermietung von Autoabstellplätzen erzielt worden. Eine Prognoserechnung könne derzeit noch nicht erstellt werden, weil noch keine Kauf- oder Mietzusage von Interessenten vorliege. Mit der Stadt Z seien sowohl Gespräche betreffend den Verkauf der Liegenschaft als auch die Vermietung der Gebäude geführt worden. Da im Raum Z aber viele Wohnungen leer stehen, sei eine Vermietung schwer möglich. Da die Errichtung oder Generalsanierung von Wohnungen im Raum Z derzeit nicht gefördert werde, seien die Gespräche mit Vertretern des Landes A ebenso ergebnislos verlaufen wie jene mit dem Bankbetreuer. Auch wenn es bei der derzeitigen wirtschaftlichen Lage sehr schwer sei, Gewinne zu erzielen, könne sich dies in Zukunft ändern. Das Gebäude weise eine gute Substanz auf. Kanal-, Wasser- und Stromanschlüsse seien vorhanden. Als Lagerraum könne das gesamte Gebäude ohne vorherige Investitionen genutzt werden. Vor der Vermietung der Wohnungen seien hingegen Investitionen erforderlich, weil diese schon längere Zeit leer stehen. Die Garagen und die Autoabstellplätze seien sofort vermietbar. Größere Investitionen seien bisher noch nicht getätigt worden, weil dadurch die laufenden Verluste eher erhöht als verringert worden wären.

In einem an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten ergänzenden Schriftsatz vom 15. März 2013 führte die Bw. aus, sie habe aus der Vermietung der Liegenschaft in Z im Jahr 2011 Einnahmen in Höhe von 3.600,00 Euro und im Jahr 2012 Einnahmen in Höhe von 6.480,00 Euro erzielt. Auch im laufenden Jahr würden entsprechende Mieteinnahmen erzielt werden. Demgegenüber sinken auf der Ausgabenseite die Finanzierungskosten auf Grund laufender Kredittilgungen. Daraus sei ersichtlich, dass es sich bei der Vermietung der Liegenschaft in Z nicht um Liebhaberei handle.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 1. Juli 2013 wurde die Bw. ua. ersucht, bekannt zu geben, wie viele Wohnungen, Lagerräume, Garagen und überdachte Autoabstellplätze auf der Liegenschaft in Z für die Vermietung zur Verfügung stehen. Weiters wurde sie ersucht, sämtliche Mietverträge, die die Streitjahre betreffen, sowie eine Prognoserechnung für 25 Jahre ab Beginn der Vermietungstätigkeit vorzulegen. Die Bw. wurde auch gefragt, warum sie in den Jahren 2004 bis 2010 nur sehr geringe (bzw. zum Teil

überhaupt keine) und in den Jahren 2011 und 2012 trotz anhaltend schlechter Wirtschaftslage relativ hohe Mieterträge erzielen habe können. Der Bw. wurde vorgehalten, dass die genannte Entwicklung der Mieteinnahmen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dafür spreche, dass die Bw. in den Jahren 2004 bis 2008 keine ernsthafte Absicht gehabt habe, durch Vermietung der Liegenschaft einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Im Vorlageantrag habe die Bw. zwar ausgeführt, welche Maßnahmen sie im Zusammenhang mit der Vermietung bzw. einer anderweitigen Verwertung (Verkauf) der Liegenschaft unternommen habe, diesen Ausführungen fehle aber jeder zeitliche Hinweis. Um den Nachweis einer oa. Absicht erbringen zu können, sei es daher erforderlich, für jedes einzelne Streitjahr in nachprüfbarer Weise darzulegen, welche Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage die Bw. unternommen habe.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juli 2013 gab die Bw. ua. bekannt, der nunmehr vorgelegten Prognoserechnung seien die derzeit erzielten Mieteinnahmen zugrunde gelegt worden. Da die Nachbarn das Grundstück der Bw. stets zum Abstellen ihrer Fahrzeuge benutzten, ohne dazu berechtigt zu sein, würden intensive Gespräche geführt, um von diesen Nachbarn Mieteinnahmen zu erhalten. Weiters sei die Firma B beauftragt worden, Mieter bzw. Käufer für die Liegenschaft zu finden. Zu den bisher erzielten Mieteinnahmen führte die Bw. aus, in den Monaten Jänner und Februar des Jahres 2004 sei ein Autoabstellplatz um 26,16 Euro monatlich an die Firma C GmbH vermietet worden. Im Jahr 2005 habe kein Mieter gefunden werden können. Im Dezember habe ein Sportverein Lagerräume um 300,00 Euro (netto) gemietet. Der Mietvertrag sei mündlich abgeschlossen worden. Der Verein sei auf Grund mangelnder Einnahmen jedoch wieder aufgelöst worden. In den Monaten August bis Dezember 2007 habe die nunmehrige Mitbeteiligte der Bw., Frau D, eine Garage um monatlich 25,00 Euro (netto) gemietet. Im Jahr 2008 habe Frau D mehrere Autoabstellplätze um den Pauschalbetrag von 416,67 Euro (netto) gemietet. Die Mietverträge seien jeweils mündlich abgeschlossen worden. Seit dem Jahr 2003 hätten laufend Gespräche mit dem Bürgermeister der Stadt Z, mit dem Citymanagement, dem Land A und mit Immobilienmaklern stattgefunden. Es seien Flugzettel verteilt und Zettel auf die Fahrzeuge der Miteigentümer und deren Familienmitglieder geklebt worden. In Hausfluren seien Zettel angebracht und die Liegenschaft sei auch im Internet angeboten worden. Inserate in Tageszeitungen seien zu kostspielig gewesen. Die Bw. habe somit alles unternommen, um Mieter zu finden oder Baufinanzierungen zu erhalten. Die Region Z sei jedoch nach wie vor eine Krisenregion. Sogar die Bank habe einen Zinsenaufschub und Kontoüberziehungen gewährt, weil auch den Bankbetreuern bekannt gewesen sei, dass Mieter nicht zu finden seien. Die Tilgung des für den Erwerb der Liegenschaft in Z aufgenommenen Kredits sei letztlich nur mit laufenden Einnahmen aus anderen Einkunftsquellen der Mitbeteiligten der Bw.

bzw. mit Mitteln aus der Verwertung von (anderem) Vermögen der Mitbeteiligten (Wohnung in E) möglich gewesen. Seit dem Jahr 2011 miete Herr D, der Sohn einer Mitbeteiligten, mehrere Abstellplätze auf der Liegenschaft. Herr D habe im Juni 2011 ein Transportunternehmen in E gegründet. Er habe jedoch keine Möglichkeit, seine Lkw dort abzustellen. Durch die Vermietung der Abstellplätze an Herrn D sei auch für die folgenden Jahre die Erzielung von entsprechenden Mieteinnahmen gesichert.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. Juli 2013 wurde die Bw. ua. ersucht, bekannt zu geben, warum sie bis einschließlich 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erst ab dem Jahr 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt bzw. inwiefern sich ihre Tätigkeit ab dem Jahr 2004 geändert habe. Weiters wurde die Bw. ersucht, den mit Herrn D abgeschlossenen Mietvertrag vorzulegen bzw. falls kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen wurde, den genauen Inhalt des mündlich abgeschlossenen Mietvertrags (Höhe der vereinbarten Miete, allenfalls vereinbarte Wertsicherung der Miete, Anzahl der vermieteten Abstellplätze, Dauer des Mietverhältnisses, Vereinbarungen im Zusammenhang mit einer möglichen Beendigung des Mietverhältnisses etc.) bekanntzugeben. Die Bw. wurde auch ersucht, bekannt zu geben, wie viele Fahrzeuge das Transportunternehmen des Herrn D nutze und wie viele davon auf der Liegenschaft der Bw. abgestellt worden seien. Abschließend wurde die Bw. nochmals ersucht, für jedes einzelne Streitjahr in nachprüfbarer Weise darzulegen, welche Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen sie unternommen habe.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2013 gab die Bw. ua. bekannt, seit dem Kauf der Liegenschaft im Jahr 1992 habe die Absicht bestanden, die einzelnen Objekte zu sanieren, teilweise zu Wohnungen umzubauen und anschließend zu verkaufen. Auf Grund der jahrelangen Probleme mit einem der Voreigentümer bzw. mit dessen Angehörigen habe der Bw. schließlich das Geld für die Sanierung gefehlt. Förderungen aus öffentlichen Mitteln oder weitere Kredite von Banken habe sie nicht mehr erhalten, weshalb sie im Jahr 2003 beschlossen habe, ihre gewerbliche Tätigkeit zu beenden und die Liegenschaft ab dem Jahr 2004 nur mehr zu vermieten. Zur Vermietung der Autoabstellplätze an Herrn D führte die Bw. aus, das Unternehmen des Herrn D sei mit fünf Lkw als Zusteller für einen Paketdienst tätig. Anfangs habe Herr D seinen Dienstnehmern erlaubt, mit den Lkw nach Hause zu fahren. Da die Fahrer die Lkw aber trotz des ausdrücklichen Verbots auch privat genutzt hätten, habe er eine geeignete Abstellmöglichkeit gesucht. In der Nähe des Betriebes seien Parkplätze nicht vorhanden, Garagen seien auf Grund der Größe der Fahrzeuge nicht geeignet und beim Abstellen auf öffentlichen Straßen sei es mehrmals zu Beschädigungen gekommen. Herr D habe daher auf der Liegenschaft der Bw. vier Abstellplätze um 600,00 Euro monatlich gemietet. Da sich die Liegenschaft abseits des Stadtzentrums am Ende eines kleinen Weges

befinde, auf dem weder Fußgänger noch andere Autos vorbeikommen, hätten die Fahrzeuge dort sicher abgestellt werden können. Das (unbefristete) Mietverhältnis könne von beiden Vertragsteilen zu jedem Monatsende gekündigt werden. Zur Frage, welche Bemühungen die Bw. zur Verbesserung ihrer Ertragslage unternommen habe, wiederholte die Bw. im Wesentlichen, es seien Flugzettel verteilt, Zettel in einem Lokal in Z aufgelegt und auf den Autos der Miteigentümer der Liegenschaft angebracht worden. Weiters seien monatlich Telefonate mit dem Bankbetreuer geführt und verschiedene Immobilienmakler telefonisch kontaktiert worden. Da die Wohnungen aber in einem sehr schlechten Zustand seien, habe kein Interesse an deren Vermietung bestanden. Im Vorjahr sei die Firma B mit der Veräußerung der Liegenschaft beauftragt worden. Auch wenn die Liegenschaft für Wohnzwecke derzeit kaum geeignet sei, sei eine Nutzung als Lager oder als Betriebsstätte (zB für eine Bäckerei oder eine Autowerkstätte) jederzeit möglich. Bisherige mögliche Mieter oder Käufer seien allerdings stets von den Nachbarn vertrieben worden. Der letzte Mieter der „Backstube“ habe das Mietverhältnis im November 2003 beendet, nachdem ihm vom Bürgermeister der Stadt Z mitgeteilt worden sei, er wolle keinen weiteren Gastronomiebetrieb in der Stadt und werde einem diesbezüglichen Antrag keine Zustimmung erteilen. Der beste Beweis dafür, dass die Bw. stets die ernsthafte Absicht gehabt habe, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sei wohl, dass sie jede Gelegenheit zur Erzielung von Einnahmen genutzt habe, auch wenn es sich nur um die Vermietung eines Abstellplatzes um 21,80 Euro monatlich gehandelt habe. Durch die Vermietung der Abstellplätze an Herrn D könne nun davon ausgegangen werden, dass bis zum Ende des Beobachtungszeitraums ein Gewinn erzielt werden könne. Der Verkauf der Liegenschaft sei nun nicht mehr dringend. Die Bw. sei an einem Verkauf aber nach wie vor interessiert, wenn ihr ein entsprechender Kaufpreis geboten werde.

Mit Schreiben vom 21. August 2013 wurde dem Finanzamt das Ergebnis der ergänzenden Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates bekannt gegeben. Das Finanzamt wurde beauftragt, ergänzende Erhebungen in Zusammenhang mit der Vermietung der Autoabstellplätze an Herrn D vorzunehmen. Im Einzelnen wurde das Finanzamt ersucht, festzustellen, ob tatsächlich die in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2013 genannten Fahrzeuge regelmäßig (laut Bw. „nach Beendigung der Arbeit“, somit am Abend und am Wochenende) auf der Liegenschaft in Z abgestellt werden bzw. ob diese bereits seit Mitte des Jahres 2011 dort abgestellt wurden.

Das Finanzamt nahm am 11. September 2013 und am 18. September 2013 Begehungen der Liegenschaft der Bw. vor. An beiden Tagen wurde dort niemand angetroffen und es waren auch keine Fahrzeuge im „Hofbereich“ abgestellt. In einer abgesperrten Garage befanden sich

zwei nicht angemeldete Fahrzeuge. In einem anschließenden Carport befanden sich ein Boot, ein weiterer - nicht angemeldeter – Pkw und der Pkw des Sohnes des Lebensgefährten der Nachbarin der Bw. Auf Befragung gab der Lebensgefährte der Nachbarin an, dass auf der Liegenschaft der Bw. weder am Abend, noch am Morgen oder am Wochenende Fahrzeuge (Lkw) abgestellt werden. Er gab auch an, dass auf Grund der Hofsituation das Abstellen von Fahrzeugen nicht möglich sei, weil dadurch die Zufahrt zu den dahinter liegenden Garagen blockiert würde. Darüber hinaus sei die Nachbarin der Bw. auf Grund eines Servitutsrechts hinsichtlich des Hofes nutzungsberechtigt, weshalb für eine Vermietung von Abstellplätzen im Hof ihre Zustimmung erforderlich gewesen wäre. Ergänzend stellte das Finanzamt fest, dass keiner der Dienstnehmer des Herrn D seinen Wohnsitz in jenem Bezirk habe, in dem sich die Liegenschaft der Bw. befinde.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2013 wurde der Bw. das Ergebnis der ergänzenden Erhebungen des Finanzamts bekannt gegeben. In einer schriftlichen Stellungnahme vom 4. November 2013 brachte die Bw. dagegen vor, der vom Finanzamt befragte Lebensgefährte der Eigentümerin der angrenzenden Liegenschaft habe die Unwahrheit gesagt. Die an Herrn D vermieteten Abstellplätze befinden sich auf der Liegenschaft mit der Einlagezahl F. Diese Liegenschaft befinde sich im Alleineigentum der Bw. Die Zufahrt zur Liegenschaft der Bw. und zur angrenzenden Liegenschaft erfolge über die Liegenschaft mit der Einlagezahl G („Hof“). Diese Liegenschaft befinde sich im jeweiligen Hälfteeigentum der Bw. sowie der Eigentümerin der angrenzenden Liegenschaft. Ein Servitutsrecht existiere an keiner der genannten Liegenschaften. Die von Herrn D gemieteten Abstellplätze werden jedoch stets widerrechtlich von der Eigentümerin der angrenzenden Liegenschaft, ihrem Lebensgefährten sowie dessen Sohn genutzt. Da alle Versuche, dies zu unterbinden, bisher ergebnislos geblieben seien, werde von der Bw., um für Herrn D wenigstens zwei Abstellplätze freizuhalten, ein bereits abgemeldetes Fahrzeug quer auf diesen beiden Plätzen abgestellt. Wenn die von Herrn D gemieteten Abstellplätze von den Nachbarn (widerrechtlich) benutzt werden, stelle Herr D seine Fahrzeuge auf der Liegenschaft G (im Hof) ab. Es wäre absurd, würde die Eigentümerin der angrenzenden Liegenschaft dafür eine Zustimmung verlangen. Auf Grund der Größe des Hofes sei dies auch kein Problem. Das dahinter liegende Grundstück könne dennoch mit Fahrzeugen erreicht werden. Die Aussagen der Nachbarn seien lediglich als weiterer Versuch zu sehen, der Bw. finanziellen Schaden zuzufügen. Diese versuchten nämlich schon seit Jahren, die Liegenschaft der Bw. um den nicht „ernst zu nehmenden“ Preis von 40.000,00 Euro zu erwerben. Die Bw. halte es auch für unmöglich, dass die Nachbarn niemals einen H-Lkw auf der Liegenschaft der Bw. gesehen haben. Diese versuchten viel mehr, den Mieter der Bw. zu verärgern und zur Beendigung des Mietverhältnisses zu bewegen. Herr D

beabsichtige jedoch, die Abstellplätze weiterhin zu mieten und gegen die Nachbarn eventuell sogar eine Unterlassungsklage einzubringen.

In einer weiteren, ergänzenden Stellungnahme gab Herr D an, er habe seit Mitte des Jahres 2011 Abstellplätze auf der Liegenschaft der Bw. in Z gemietet. Er verwende laufend zwei bis vier dieser Abstellplätze. Seine Mitarbeiter und er stellten bei Bedarf dort ihre Lkw ab. Dies sei notwendig, um Parkschäden und Vandalismus zu verhindern und zu vermeiden, dass seine Dienstnehmer die Lkw auch zu privaten Zwecken nutzten. In der Zeit, in der seine Dienstnehmer mit den Lkw unterwegs seien, werden deren Privatfahrzeuge auf der Liegenschaft in Z abgestellt. In wirtschaftlich starken Monaten, wie zB September bis Dezember, sei es seinen Mitarbeitern jedoch gestattet, mit den Lkw nach Hause zu fahren, weil in dieser Zeit bereits um fünf Uhr in der Früh Dienstbeginn sei. Den Feststellungen des Finanzamts entgegnete Herr D, da tagsüber alle Lkw im Einsatz seien, befinden sich zu dieser Zeit natürlich keine Lkw auf der Liegenschaft in Z. Derzeit dürfen – wie bereits ausgeführt worden sei – seine Dienstnehmer mit den Lkw nach Hause fahren. Der von ihm benutzte Lkw Fiat Ducato sowie der Hyundai H1 werden jedoch auch in dieser Zeit in Z abgestellt. Mit den Nachbarn gäbe es schon seit dem Beginn des Mietverhältnisses Probleme, weil diese ihre Pkw immer wieder auf den von ihm gemieteten Plätzen abstellen. Er müsse seine Lkw daher bereits vor der Durchfahrt (im Hof) abstellen. Es sei dort aber genug Platz, um die Durchfahrt dennoch zu benützen. Auch die Nachbarn können die von ihm gemieteten Abstellplätze nur durch diese Durchfahrt erreichen. Die Bw. habe die Eigentümerin der angrenzenden Liegenschaft bereits mehrmals – auch schriftlich – aufgefordert, die an ihn vermieteten Abstellplätze frei zu halten. Um ihm wenigstens zwei Abstellplätze frei zu halten, stelle die Bw. einen alten Pkw dort ab, den er bei Bedarf zur Seite stellen könne. (Herr D legte seinem Schreiben mehrere Fotos von den gemieteten Abstellplätzen bei.) Abschließend führte er aus, es könnten – falls erforderlich – von seinen Dienstnehmern Bestätigungen darüber eingeholt werden, dass sie ihre Fahrzeuge auf den gemieteten Plätzen abstellen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unbestritten ist, dass die Bw. im Jahr 1992 zwei Liegenschaften in Z erwarb, wobei sie plante, die auf den Liegenschaften befindlichen Objekte zu sanieren, zum Teil zu Wohnungen umzubauen und anschließend zu verkaufen. Eine Vermietung war zunächst nicht geplant. Auf Grund verschiedener Probleme mit dem Voreigentümer bzw. mit dessen Angehörigen (die beim Kauf der Liegenschaften zugesicherte Räumung erfolgte erst nach mehrjährigen Gerichtsverfahren) konnte die Bw. ihre ursprünglichen Pläne nicht verwirklichen. Aus der zwischenzeitigen Nutzung der Liegenschaft erklärte die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im

Jahr 2000 veräußerte die Bw. einen Teil der im Jahr 1992 erworbenen Liegenschaften. Den Veräußerungserlös verwendete sie zur teilweisen Tilgung des Kredits, den sie für die Anschaffung der Liegenschaften aufgenommen hatte. Im Jahr 2003 gab sie ihren ursprünglichen Plan endgültig auf. Für die Sanierung der Objekte fehlte ihr nach den jahrelangen Verzögerungen das Geld. Öffentliche Förderungen oder Bankkredite wurden ihr nicht (mehr) gewährt. Ende des Jahres 2003 nahm die Bw. daher eine Betriebsaufgabe vor und erklärte ab dem Jahr 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Strittig ist, ob es sich bei der von der Bw. ab dem Jahr 2004 entfalteten Vermietungstätigkeit um eine Einkunftsquelle oder um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt.

Gemäß [§ 28 Abs. 1 EStG 1988](#) gehören Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Die Bw. erzielte in den Jahren 2004 bis 2008 nur sehr geringe Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und erklärte für alle Jahre Werbungskostenüberschüsse.

Aus [§ 2 Abs. 4 EStG 1988](#) ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss führen. Fallen bei einer Betätigung Verluste bzw. Werbungskostenüberschüsse an, ist ihre Einkunftsquelleneigenschaft daher zu prüfen.

Einkünfte liegen gemäß [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993 (LVO 1993), bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) vor, 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.

Gemäß [§ 2 Abs. 3 LVO 1993](#) gilt § 2 Abs. 2, wonach innerhalb der ersten drei Kalenderjahre ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vorliegen (Anlaufzeitraum), nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraums, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, „zu einem absehbaren Zeitraum“ zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Auf der Liegenschaft der Bw. befanden sich in den Streitjahren Gebäude mit ehemals betrieblich genutzten Räumen und Wohnungen sowie Garagen und Autoabstellplätze. Bei der Vermietung dieser Liegenschaft handelt es sich daher um eine so genannte „große Vermietung“, deren Einkunftsquelleneigenschaft nach [§ 1 Abs. 1 LVO 1993](#) iVm [§ 2 Abs. 3 LVO 1993](#) zu beurteilen ist.

Eine „große Vermietung“ ist ertragsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen, wenn die Absicht des Vermieters, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (Gesamtüberschusserzielungsabsicht), nicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Als objektiver Umstand zur Nachvollziehbarkeit der Gesamtüberschusserzielungsabsicht gilt bei der „großen Vermietung“ zunächst die Angemessenheit der Zeitrelation im Sinn des [§ 2 Abs. 3 LVO 1993](#) (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 397f). Angemessenheit der Zeitrelation liegt vor, wenn die Vermietungstätigkeit aus der Sicht des Betätigungsbeginns in einem absehbaren Zeitraum (im üblichen Kalkulationszeitraum) realistisch einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hat erwarten lassen (vgl. Rauscher/Grübler, aaO, Rz 429). Das Vorliegen dieser Tatsache hat die Abgabenbehörde anhand einer vom Vermieter erstellten Planungsrechnung (Kalkulationsrechnung) zu beurteilen.

Der Unabhängige Finanzsenat forderte die Bw. daher (nochmals) auf, eine Prognose- bzw. Kalkulationsrechnung für (die ersten) 25 Jahre ab dem Beginn ihrer Vermietungstätigkeit vorzulegen.

In der mit Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juli 2013 vorgelegten Prognoserechnung gab die Bw. zunächst die von ihr für die Jahre 2004 bis 2012 erklärten Einnahmen und Werbungskostenüberschüsse an. Diese betrugen:

Jahr	Einnahmen aus V und V (in Euro)	Einkünfte aus V und V (in Euro)
2004	43,60	-8.475,00
2005	0,00	-5.633,54
2006	300,00	-4.176,26
2007	125,00	-6.635,50
2008	416,67	-10.408,14
2009	150,00	-10.488,72
2010	0,00	-7.832,88

2011	3.600,00	-2.895,56
2012	6.480,00	-453,30

Für die Jahre ab 2013 gab die Bw. sukzessive steigende Einnahmen, und zwar von 7.200,00 Euro (für das Jahr 2013) bis 9.131,34 Euro (für das Jahr 2025) an. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sollten laut Bw. von 2.133,70 Euro im Jahr 2013 auf 4.812,12 Euro im Jahr 2025 steigen, wodurch sich ab dem Jahr 2024 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben würde.

Die Bw. vertritt die Ansicht, mit der Vorlage dieser Prognoserechnung ihre Absicht, aus der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen zu wollen, nachgewiesen zu haben. Dieser Nachweis wurde jedoch nicht erbracht.

Wie bereits ausgeführt wurde, ist bei der „großen Vermietung zu prüfen, ob diese von vornherein einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum (im üblichen Kalkulationszeitraum) hat erwarten lassen. Zu diesem Zweck hat der Vermieter eine Planungs- oder Kalkulationsrechnung aus der Sicht des Betätigungsbeginns zu erstellen. Nachgewiesen werden soll, dass die Vermietungstätigkeit zu Betätigungsbeginn objektiv geeignet war, in einem absehbaren Zeitraum (im üblichen Kalkulationszeitraum) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (vgl. Rauscher/Grübler, aaO, Rzen 404ff).

Eine solche Prognose- bzw. Kalkulationsrechnung aus der Sicht des Betätigungsbeginns liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Bw. vertrat die Ansicht, eine Prognoserechnung erst erstellen zu können, wenn verbindliche Zusagen von Mietern vorliegen. Die von der Bw. vorgelegte Prognoserechnung, die für die Jahre 2004 bis 2012 die tatsächlich erzielten Einkünfte wiedergibt, ist nicht geeignet, die zu Betätigungsbeginn vorhanden gewesene Gesamtüberschusserzielungsabsicht der Bw. nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Gegen das von der Bw. behauptete Vorliegen einer Gesamtüberschusserzielungsabsicht zu Betätigungsbeginn spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates weiters, dass die Bw. schon zu Beginn ihrer Vermietungstätigkeit wusste, dass die auf der Liegenschaft befindlichen Wohnungen mangels einer bis dahin erfolgten Sanierung nicht vermietbar sind. Die Bw. hatte nämlich angegeben, mehrere Immobilienmakler hätten es abgelehnt, die Wohnungen auf Grund ihres schlechten Zustands zur Vermietung anzubieten. Die Bw. wusste zu Beginn ihrer Vermietungstätigkeit aber auch, dass eine Vermietung der Gebäude zur gewerblichen Nutzung nicht (mehr) in Frage kommt, weil der Bürgermeister der Stadt Z bereits im Jahr 2003 die Erteilung einer Bewilligung für eine gewerbliche Nutzung der

Liegenschaft der Bw. ausdrücklich ausgeschlossen hatte (siehe dazu die Ausführungen der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juli 2013). Der Bw. war somit bereits zu Beginn ihrer Vermietungstätigkeit bekannt, dass nur eine Vermietung von Lagerräumen und Autoabstellplätzen möglich ist. Wie allein aus der Vermietung von Lagerräumen und Autoabstellplätzen jemals ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erzielt werden können, wurde von der Bw. nicht dargelegt und ist für den Unabhängigen Finanzsenat auch nicht erkennbar. Damit ist aber bereits die für das Vorliegen von steuerlich relevanten Einkünften erforderliche Voraussetzung der Angemessenheit der Zeitrelation nicht erfüllt. Die Vermietungstätigkeit der Bw. ist daher schon aus diesem Grund von Beginn an als ertragsteuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu beurteilen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates fehlte die Absicht der Bw. einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen aber nicht nur zu Beginn ihrer Vermietungstätigkeit, sondern während des gesamten Streitzeitraums. Dies deshalb, weil die Bw., obwohl sie in den Streitjahren (und darüber hinaus bis zum Jahr 2010) kaum Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielte, nicht nachweisen oder glaubhaft machen konnte, dass sie in den einzelnen Streitjahren konkrete Maßnahmen zur Verbesserung ihrer Ertragslage unternommen hatte. Auf die wiederholte Frage, welche Bemühungen die Bw. diesbezüglich vorweisen könne, gab sie nur allgemein an, Flugzettel verteilt bzw. Zettel in Hausfluren und Lokalen aufgehängt, die Liegenschaft im Internet angeboten, Gespräche mit ihrem Bankbetreuer geführt und einen Immobilienmakler beauftragt zu haben. In einem weiteren Schreiben gab sie an, laufend Gespräche mit dem Bürgermeister der Stadt Z, dem Citymanagement, dem Land A und Immobilienmaklern geführt zu haben. Einzelne, einem bestimmten Streitjahr zuordenbare und damit nachprüfbare Maßnahmen nannte die Bw. hingegen nicht.

Für das Fehlen eines zur Erzielung eines Gesamtüberschusses ausreichenden wirtschaftlichen Engagements der Bw. in den Streitjahren spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch die Höhe der erzielten Mieteinnahmen. Diese betrugen in den Jahren 2004 und 2006 lediglich 43,60 Euro bzw. 300,00 Euro aus der Vermietung eines Autoabstellplatzes bzw. eines Lagerraumes. Im Jahr 2005 erzielte die Bw. überhaupt keine Mieteinnahmen und in den Jahren 2007 und 2008 erzielte sie nur Einnahmen in Höhe von 125,00 Euro bzw. in Höhe von 416,67 Euro, wobei es sich dabei jeweils um die Vermietung von Autoabstellplätzen an eine der Mitbeteiligten der Bw. handelte.

Die ab dem Jahr 2011 erzielten bzw. laut Prognoserechnung in den Folgejahren erzielbaren Mieteinnahmen beruhen ausschließlich auf einem zwischen der Bw. und Herrn D, dem Sohn einer Mitbeteiligten der Bw., abgeschlossenen Mietvertrag. Dieser betrifft die Vermietung von

vier Autoabstellplätzen um einen monatlichen Betrag von 600,00 Euro. Abgesehen davon, dass dieser Mietvertrags nicht geeignet ist, die zu Beginn der Vermietungstätigkeit bzw. die in den Streitjahren vorliegende Gesamtüberschusserzielungsabsicht der Bw. nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, kann dieser Vertrag für den Bereich des Steuerrechts überhaupt nicht berücksichtigt werden.

Vereinbarungen unter nahen Angehörigen können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angesehen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB Jakom/Lenneis EStG, 2013, § 4 Rz 331ff, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Herr D, der Mieter der Autoabstellplätze, betreibt ein Transportunternehmen in E. Da er – nach den Angaben der Bw. – in der Nähe seines Betriebes keine Möglichkeit habe, seine (Klein-)Lkw sicher abzustellen, habe er auf der Liegenschaft der Bw. in Z vier Abstellplätze gemietet.

Dass ein Transportunternehmer die in seinem Unternehmen benötigten Fahrzeuge regelmäßig nach Beendigung der Arbeit an einem vom Betriebsstandort rund 45 km entfernten Ort abstellt bzw. abstellen lässt (die Fahrzeit zwischen dem Betriebsstandort und den gemieteten Parkplätzen beträgt rund 45 Minuten), ist zumindest ungewöhnlich, wenn nicht sogar unglaublich. Unglaublich ist auch das Vorbringen der Bw., an einem dem Betriebsstandort näher gelegenen Ort sei das (sichere) Abstellen der Fahrzeuge nicht möglich gewesen, weil diese ständigen Beschädigungen ausgesetzt gewesen seien.

Zur Überprüfung der Angaben der Bw. wurde das Finanzamt daher mit ergänzenden Erhebungen dahingehend beauftragt, ob die von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2013 genannten Fahrzeuge des Herrn D tatsächlich regelmäßig (dh. nach Beendigung der Arbeit am Abend bzw. am Wochenende) auf der Liegenschaft der Bw. in Z abgestellt werden bzw. abgestellt wurden. Anlässlich von zwei Begehungen der Liegenschaft am 11. September 2013 und am 18. September 2013 stellte das Finanzamt fest, dass im Hofbereich der Liegenschaft (tagsüber) keine und in einer versperrten Garage lediglich zwei nicht angemeldete Fahrzeuge abgestellt waren. In einem auf der Liegenschaft befindlichen Carport waren ein Boot, ein (weiterer) nicht angemeldeter Pkw der Marke Chrysler sowie ein angemeldeter Pkw der Marke Audi abgestellt. Die Befragung des Lebensgefährten der Eigentümerin der angrenzenden Liegenschaft ergab, dass der Pkw der Marke Audi seinem

Sohn gehöre. (Klein-)Lkw seien – nach den Ausführungen des Befragten – auf der Liegenschaft der Bw. nie abgestellt worden.

Herr D entgegnete den Feststellungen des Finanzamts in einem Schreiben vom 4. November 2013, dass tagsüber keine Lkw auf der Liegenschaft der Bw. abgestellt seien, weil sämtliche Fahrzeuge im Einsatz seien. In dieser Zeit seien nur die Privatfahrzeuge der Fahrer auf der Liegenschaft der Bw. abgestellt. In wirtschaftlich starken Monaten, wie zB September bis Dezember, dürften seine Fahrer hingegen mit den Lkw nach Hause fahren, weil in diesen Monaten bereits um fünf Uhr in der Früh Dienstbeginn sei.

Diese Ausführungen sollen offensichtlich erklären, warum während der Begehungen der Liegenschaft der Bw. durch das Finanzamt weder die Lkw des Herrn D noch die Privatfahrzeuge seiner Fahrer dort abgestellt waren. Diese Ausführungen bestätigen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch nur die Unglaubwürdigkeit des Vorbringens der Bw. Wenn in den Monaten September bis Dezember keine Notwendigkeit besteht, die Lkw des Herrn D auf der Liegenschaft der Bw. in Z abzustellen, um Beschädigungen bzw. eine widerrechtliche Benutzung der Fahrzeuge zu verhindern, ist nicht erkennbar, warum dies in den Monaten Jänner bis August der Fall sein sollte. Die von der Bw. angegebene Begründung für die (ungewöhnliche) Vorgangsweise des Herrn D, seine Firmenfahrzeuge regelmäßig rund 45 km vom Firmensitz entfernt abzustellen, lässt sich damit nicht mehr aufrecht halten. Es ist somit davon auszugehen, dass Herr D die vier Parkplätze in Z für sein Unternehmen nicht nur in den Monaten September bis Dezember, sondern überhaupt nicht benötigte. Hinzu kommt, dass ihm von den vier gemieteten Parkplätzen bestenfalls zwei tatsächlich zur Verfügung standen, weil die übrigen Parkplätze laut Bw. ständig widerrechtlich von den Bewohnern der angrenzenden Liegenschaft benutzt wurden. Obwohl Herr D die Parkplätze somit nicht benötigte, hatte er diese gemietet und obwohl ihm nachweislich bestenfalls zwei Parkplätze tatsächlich zur Verfügung standen, war er bereit, Miete für vier zu bezahlen. Eine solche Vereinbarung wäre unter Familienfremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden. Der Abschluss dieses Mietvertrages ist daher nur damit zu erklären, dass der Bw. durch diese Vereinbarung die entsprechenden Mieteinnahmen für das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden Einkunftsquelle verschafft werden sollten. Diese Vereinbarung ist für den Bereich des Steuerrechts daher nicht anzuerkennen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. November 2013