



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Mag. Roland Setina, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Dr. Wolfgang Bartosch im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vom 30. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. November 2006, vom 16. November 2006 sowie vom 22. November 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2005 nach der am 5. Oktober 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

### Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (Bw.) erzielt seit dem Jahr 1978 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Handel, Erzeugung, Bearbeitung und Instandsetzung von XY). Im Jahr 1985 erwarb er eine Liegenschaft samt Mietzinshaus in G, X-Gasse 27. In den Streitjahren erklärte der Bw. aus der Vermietung dieser Liegenschaft – wie schon in nahezu sämtlichen Jahren davor - jeweils Werbungskostenüberschüsse. Seit dem Jahr 1993 wurden aus der Vermietung folgende Ergebnisse (jeweils in €) erzielt bzw. erklärt:

<i>Jahr</i>	<i>Mieterlöse</i>	<i>Verlust</i>
<i>1993</i>	14.189,81	- 18.384,34
<i>1994</i>	8.199,17	- 24.541,83
<i>1995</i>	11.623,80	- 20.126,23

1996	9.779,80	- 21.735,79
1997	8.408,10	- 28.939,05
1998	5.264,93	- 19.631,33
1999	6.832,63	- 16.207,42
2000	3.683,50	- 24.015,97
2001	0,--	- 23.728,04
2002	0,--	- 19.322,--
2003	6.454,55	- 9.941,86
2004	6.272,73	- 9.231,12
2005	9.809,09	- 7.222,59

Gesamtverlust 1993 – 2005 sohin: - € 243.027,--

(In den Werbungskosten war bis zum Jahr 2003 eine AfA iHv. € 2.255,- enthalten, in den Jahren 2004 und 2005 betrug diese € 2.343,-.)

Mit Kaufvertrag vom 8. November 2005 veräußerte der Bw. die Liegenschaft. Vor dem UFS ist nun strittig, ob die Vermietungstätigkeit des Bw. in den berufungsgegenständlichen Jahren steuerlich (noch) als Einkunftsquelle oder aber als Liebhaberei zu anzusehen ist.

(2) Im Jahr 2006 fand beim Bw. eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. In ihrem Bericht vom 14. November 2006 traf die Prüferin unter Tz 2 folgende Feststellungen:

*„Das bis zum Jahr 2000 vermietete Objekt X-Gasse 27 bestand aus zahlreichen Kleinstwohneinheiten (Dusche, WC am Gang). Es handelte sich um eine sog. „große Vermietung“ bzw. eine § 1 Abs. 1 – Tätigkeit iSd. Liebhabereiverordnung. Die die Jahre 2001 bis 2005 (Verkauf des Objekts) betreffende Sachverhaltsdarstellung, die Sachverhaltswürdigung sowie eine auf Verlangen des Bw. mit ihm aufgenommene Niederschrift (während des Außenprüfungsverfahrens) finden sich in der Beilage.*

*Abschließend ist festzustellen, dass ..... für die Jahre ab 2001 keine Einkunftsquelle vorliegt, da nie die Absicht bestand, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen bzw. auch keine Anstrengungen dazu unternommen wurden.“*

In der angeführten Beilage (Sachverhaltsdarstellung und –würdigung) wurde seitens der Prüferin ausgeführt:

*„A) Sachverhaltsdarstellung:*

*- Folgende Einnahmen und Werbungskosten wurden erklärt:*

	<i>Einnahmen</i>	<i>Werbungskosten</i>	<i>Überschuss der WK über die Einnahmen</i>
<i>2001 (ATS)</i>	<i>0</i>	<i>326.505</i>	<i>326.505</i>
<i>2002 (€)</i>	<i>0</i>	<i>19.322</i>	<i>19.322</i>
<i>2003 (€)</i>	<i>6.455</i>	<i>16.397</i>	<i>9.942</i>
<i>2004 (€)</i>	<i>6.273</i>	<i>15.504</i>	<i>9.231</i>

*- Die Veranlagungen ab dem Jahr 2001 erfolgten vorläufig.*

*Dies geschah auf Veranlassung der Vor-Betriebsprüfung (letzstgeprüftes Jahr 2000), denn für diese sprachen Indizien ab dem Jahr 2001 stärker für die Absicht [des Bw.], das Objekt nicht mehr zu vermieten, sondern zu verkaufen.*

*Außerdem wurde [der Bw.] von der Vor-BP darauf aufmerksam gemacht, etwaige Vermietungsversuche entsprechend zu dokumentieren.*

*- In einer Niederschrift vom 14.3.2002 gab [der Bw.] gegenüber dem Finanzamt Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde I. Instanz an, "dass das Haus leer steht, d.h. es ist unbewohnt und steht zum Verkauf".*

*- Ab Mitte 2003 wurden wieder (unregelmäßig) Einnahmen aus der Vermietung des ganzen Objektes an eine einzige Person (Hrn. HG) erklärt, wobei lt. [Bw.] die Vermietung ohne schriftlichen Mietvertrag erfolgte. An die genaue Höhe der vereinbarten monatlichen Miete konnte sich [der Bw.] gegenüber der Außenprüfung nicht mehr erinnern, jedenfalls wäre Hr. HG mit seinen Mietzinszahlungen im Rückstand gewesen. Aus Kostengründen und wegen voraussichtlicher Erfolglosigkeit wäre HG nicht auf die offenen Mieten geklagt worden. (.....)*

*B) Sachverhaltswürdigung:*

*Im Jahr 2001 kam es aus folgenden Gründen zu einer Änderung der Bewirtschaftung:*

*Es gibt keine Mieteinnahmen mehr. Dass ein Mieter ohne Zahlung noch einen Teil des Objektes bewohnte, wurde nicht nachgewiesen (z.B. durch Klagschrift betreffend offener Mieten) oder glaubhaft gemacht.*

*Es gibt keinen Nachweis über den Versuch von Neuvermietungen, und dies obwohl [der Bw.] von der Vor-BP auf die Notwendigkeit einer Dokumentation hingewiesen wurde.*

*Es gibt die niederschriftliche Aussage [des Bw.] im März 2002, dass das Haus leer war und zum Verkauf stand.*

*Somit liegen keine Werbungskosten im Zusammenhang mit Vermietung oder Verpachtung vor, die angefallenen Kosten (z.B. Fremdkapitalzinsen) betreffen einen geplanten, steuerfreien Grundstücksverkauf.*

*Was die Jahre 2003 und 2004 betrifft, ist Folgendes festzustellen:*

*Die Aussagen [des Bw.] zeigen, dass es sich von Beginn an um kein ernst gemeintes Mietverhältnis handelte.*

*Denn es gibt im Gegensatz zu den allgemein üblichen Geschäftsgegebenheiten keinen schriftlichen Mietvertrag, und auch über die Höhe des vereinbarten Mietentgeltes fehlt [dem Bw.] die Erinnerung. Und dies, obwohl er sich durch das Ergehen von vorläufigen Bescheiden bewusst sein musste, dass jeder Vermietungsversuch ausreichend zu dokumentieren ist. Aber offensichtlich hat [der Bw.] nur auf den Verkauf des Objektes bzw. auf die Bezahlung des Kaufpreises gewartet. Dies wird auch dadurch deutlich, dass bei einem ernst gemeinten Mietverhältnis ein Vermieter schon nach einigen Monaten rechtliche Schritte gesetzt hätte, um einen säumigen Mieter kündigen zu können bzw. um zu seinen Mietzinsforderungen zu kommen. So blieb aber HG trotz Mietenrückstände (die Höhe konnte [vom Bw.] nicht angegeben werden) bis September 2005 Mieter, und [der Bw.] verzichtete - wie er aussagte, aus Kostengründen und wegen voraussichtlicher Erfolglosigkeit - auf eine Klage bzw. auf Mieteingänge. (.....)"*

Im Zuge der Befragung durch die Prüferin am 6. Oktober 2006 gab der Bw. an: 2001 sei nur noch ein Mieter (ein Türke) vorhanden gewesen, dieser habe jedoch nicht bezahlt. Der Bw. habe das Objekt weiterhin vermieten wollen, eine Hausverwaltung habe er jedoch nicht beauftragt. Er habe aber am Haus Zettel angebracht, dass Mieter (für einzelne Wohnungen oder für das ganze Haus) gesucht würden (solche Zettel lägen aber nicht mehr vor). Es habe daraufhin einige Anrufe gegeben, doch auch dafür gebe es keine Nachweise mehr. Die Aussage vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz (betreffend Verkauf des Objektes) stimme, doch habe auch die Absicht zur Vermietung bestanden. Über Befragen zur konkret mit Herrn HG getroffenen Mietvereinbarung gab der (bei der Befragung ebenfalls anwesende) selbständige Buchhalter des Bw., Herr ZZ, an, die monatliche Miete habe ohne Betriebskosten „erinnerliche € 1.000,-“ betragen. Der Bw. gab hingegen an, er könne sich an die Höhe der Miete nicht mehr erinnern; bis 2005 sei er von HG hingehalten worden, er habe jedoch „soviel wie möglich kassiert, rememberlich waren es € 2.000,- pro Monat.“ Eine Klage bzw. Anmeldung seiner Forderung im Konkurs habe er aus Kostengründen unterlassen (da keine Aussicht auf Erfolg bestanden habe).

(3) Den Feststellungen der Prüferin folgend erließ das Finanzamt die nunmehr angefochtenen Bescheide, in denen die vom Bw. erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung zur Gänze außer Ansatz gelassen wurden.

(4) Mit der dagegen eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die steuerliche Berücksichtigung seiner aus der Vermietung erklärten Verluste und begründete dies wie folgt:

*„Teil A – Kurze Chronologie meiner Vermietung... :*

*Anschaffung des Gebäudes am 28. Juni 1985*

*Erfolgreiche Vermietung (freie Mietvereinbarungen, Gasthaus verpachtet)*

*Überschüsse 1987 – 1989 ATS 13.005,-/10.064,-/115.000,-*

*1989/1990: Von einigen Mietern werden über die Mieterschutzvereinigung Anträge auf Kategoriemietzins gestellt. Mietzahlungen werden teilweise eingestellt. Rechtsanwalt Dr. M in Graz wird mit der Vertretung betraut und klagt die Mietforderungen ein.*

*Entscheidung durch den OGH: Es handelt sich um "keine freie Vermietung" und Feststellung der Mietzinskategorie C.*

*1990/1991: hohe Rechtsvertretungskosten an Dr. M und Mietrückzahlung für die letzten drei Jahre an die Mieter.*

*1991 wird nur mehr der Kategoriemietzins Stufe C zuzüglich Betriebskosten vereinnahmt.*

*1992-1994 weitere Streitigkeiten mit einigen Mietern, welche nicht einmal die Betriebskosten bezahlen (wollen).*

*Verzicht auf weitere Rechtsanwaltaktivitäten, weil diese bisher nichts gebracht und nur hohe Kosten verursacht haben.*

*Kündigungsversuche verschiedener Mieter, um durch Neuvermietungen wieder höhere Einnahmen zu erzielen.*

*Das Gebäude wird auf Grund der verbliebenen Mieter zunehmend unvermietbar. Es kommt zu mutwilligen Beschädigungen. Türen werden herausgerissen, Wasser wird über das Stiegenhaus geleitet, Mieter quartieren ohne meine Zustimmung Mieter ein. Mir entgleitet die Verfügungsgewalt. Ich werfe unbekannte Personen im guten Glauben, über mein Haus verfügen zu dürfen, hinaus und bekomme mit der Polizei und mit dem Gericht Schwierigkeiten.*

*Mieten und Betriebskosten sind wegen Mittellosigkeit der Betroffenen nicht einklagbar.*

*1999-2001: Der Versuch, das Haus für Zwecke der Sanierung leer zu bekommen, scheitert.*

*Katastrophale Zustände haben sich breit gemacht. Mieten können nur mehr sporadisch vor Ort, direkt bei den Mietern abkassiert werden. Mehrmals in der Woche bin ich im Haus, um Probleme zu beheben, welche durch schwierige Mieter mutwillig verursacht werden.*

*2001-2002: Mit meinem Sohn saniere ich, mit viel eigener Leistung und mit geringem finan-  
ziellem Aufwand, das bis auf einen Mieter, einem Türken, welcher die Miete ebenfalls nicht  
bezahlt, leer stehende Haus.*

*2003 bekomme ich Kontakt zu Herrn HG, welcher das ganze Gebäude mieten möchte (soweit  
ich mich erinnere, hatten wir € 2.500-3.000,- monatlich vereinbart.). Schnell stellt sich heraus,  
dass Herr HG viel redet, aber wenig bezahlt. So kann er die von mir gewünschte Kautions nicht  
beibringen. Auch die vereinbarte Miete wird nicht bezahlt und es beginnt der Ärger wieder von  
vorne. Dh. nur vor Ort ist es mir möglich, von HG, insoweit ich ihn antreffe, in  
unregelmäßigen Abständen Geld zu erhalten.*

*Am 8. Nov. 2005 nehme ich ein Kaufangebot von Herrn K an.*

*Teil B - Berufung gegen die Sachverhaltswürdigung der Betriebsprüfung:*

FA: Im Jahr 2001 kam es aus folgenden Gründen zu einer Änderung der Bewirtschaftung: Es  
gibt keine Mieteinnahmen mehr.

*Das alleinige Fehlen von Mieteinnahmen kann nach meiner Meinung nicht zu einer Änderung  
der Bewirtschaftung führen, da wie oa. immer mein fester Wille gegeben war, das Objekt in  
unveränderter Form, wie in den Jahren der Gewinne von 1987 bis 1989 zu vermieten und nur  
die misslichen Umstände zum Ausfall von Einnahmen führten. (.....)*

FA: Dass ein Mieter ohne Zahlung noch einen Teil des Objektes bewohnt, wurde nicht nach-  
gewiesen (zB durch Klagschrift betreffend offener Mieten) oder glaubhaft gemacht.

*Nachzuweisen, dass ein Mieter nicht bezahlt hat, ist schwierig, insbesondere wenn Mieter  
ihren Zahlungsverpflichtungen nur teilweise und schleppend nachkommen. Klagen und  
Rechtsvertretung kamen nicht in Frage, weil zum Einen die Kosten der Verfahren zur Gänze  
von mir zu finanzieren gewesen wären, ohne Aussicht auf Rückerstattung von Prozesskosten  
und die Verlustsituation wie auch meine finanzielle Lage sich nur noch verschlimmert hätten,  
zum Anderen weil überhaupt keine Aussicht auf Erfolg bestand, Arme, Mittellose, zum Teil  
Ausländer, einer gerichtlichen Zahlungspflicht zuzuführen, da die Rechtsprechung mieter-  
freundlich und gegen den "vermögenden" Hausherrn ist. (.....)*

FA: Es gibt die niederschriftliche Aussage [des Bw.] im März 2002, dass das Haus leer war  
und zum Verkauf stand.

*Originalzitat aus der Niederschrift über die Vernehmung des Beschuldigten, aufgenommen am  
14.3.2002:*

*"..... Das Haus ist derzeit leer, dh. es ist unbewohnt und steht zum Verkauf."*

*Hier bitte ich zu bedenken, dass ich, nachdem die Steuerfahndung zeitgleich daheim wie auch im Betrieb mit mehreren Personen erschienen ist, unter erheblichem Stress gestanden habe und auf die Frage, nachdem das Gebäude zu diesem Zeitpunkt leer stand, ob ich es verkaufen wolle geantwortet habe: "es steht zum Verkauf". Hätte man gefragt: "Werden Sie wieder vermieten?" hätte ich mit "ich werde wieder vermieten", geantwortet. Diese Frage-Anwort-Aussage ist eine reine Momentaufnahme. Unbedacht und spontan.*

FA: Somit liegen keine Werbungskosten im Zusammenhang mit Vermietung und Verpachtung vor, die angefallenen Kosten (z.B. Fremdkapitalzinsen) betreffen einen geplanten, steuerfreien Grundstücksverkauf.

*(.....) Ich bin bei der Vermietung dieses Gebäudes, dessen Anschaffung und dessen Mieteinnahmen seinerzeit für mich als Altersabsicherung gedacht waren, um Jahre gealtert. Meine Kämpfe mit Mietern, Anwälten und der Kredit gebenden Bank haben mich zur Verzweiflung getrieben und krank gemacht. Diese ganze Katastrophe, ausgelöst durch ein OGH-Urteil, als "einen geplanten, steuerfreien Grundstücksverkauf" hinzustellen - mir fehlen dazu die Worte.*

*Bei einigermaßen zugestandenem Geschäftssinn wird man mir zubilligen, dass, hätte ich in den Jahren 2001/2002 verkaufen wollen, ich Inerate geschaltet bzw. einen Makler mit der Veräußerung beauftragt hätte. Ein Verkauf wäre sicherlich rasch zu bewerkstelligen gewesen. Somit wären einerseits die Gewinne aus meinem Gewerbebetrieb für mich wieder verfügbar gewesen und nicht für Kreditraten des Gebäudes aufgegangen und andererseits hätte ich das verbleibende Geld gut verzinst veranlagen können.*

*Aber ich wollte nicht, habe noch immer an meine Altersvorsorge geglaubt und gehofft, doch noch vernünftige Mieter, solche wie wir sie gemeinhin kennen, zu bekommen. (.....)*

FA: Denn es gibt im Gegensatz zu den allgemein üblichen Geschäftsgegebenheiten keinen schriftlichen Mietvertrag, .....

*Leider waren meine Mieter, so auch HG, alles andere als "übliche" Geschäftspartner. Schriftlichkeit hätte eine erhebliche Vergebührung nach sich gezogen, welche bei Nichtzahlung durch Herrn HG wieder zu meinen Lasten gegangen wäre. Zweifel an seiner Vermögenssituation bekam ich, als die vereinbarte Mietkaution nicht beigebracht wurde.*

*Aber besser, jeden Monat einen nennenswerten Betrag erhalten als gar nichts und vielleicht, so hoffte ich, klappt es doch noch.*

*Im Übrigen sind mündliche Miet- und Pachtvereinbarungen durchaus nicht unüblich.*

FA: .... und auch über die Höhe des vereinbarten Mietentgeltes fehlt [dem Bw.] die Erinnerung.

*In der Niederschrift vom 4.10.2006 habe ich angegeben: " ... soviel wie möglich kassiert, erinnerlich waren es EUR 2.000,-- pro Monat an Miete".*

*Herr HG hat von Anfang an leider kein einziges Mal vollständig die Miete bezahlt und so kann ich nicht belegen wie hoch die vereinbarte Miete war. Erinnerlich ist mir, dass der Betrag einschließlich der Betriebskosten und Umsatzsteuer zwischen € 2.000,- und 3.000,- monatlich gelegen war.*

*Der Betriebsprüfung wurden folgende Einnahmen nachgewiesen:*

*Einnahmen 7/2003: € 2.000,-*

*Einnahmen 8/2003: € 1.500,-*

*Einnahmen 9/2003: € 2.600,-*

*Einnahmen 10/2003: € 1.000,-*

*Diese Einnahmen belegen eine Untergrenze von € 2.000,-- monatlich und diese waren nur Teilzahlungen.*

FA: Aber offensichtlich hat [der Bw.] nur auf den Verkauf des Objektes bzw. auf die Bezahlung des Kaufpreises gewartet.

*Nachdem HG im Jahr 2003 nicht einmal die Kaution aufbrachte bzw. nicht in der Lage war, die vereinbarte Miete zu bezahlen, war für mich ersichtlich, dass seine Idee, das Haus kaufen zu wollen, nur Gerede war, um mich bei Laune zu halten. Wie in der Niederschrift vom 4.10.2006 festgehalten, bestand meinerseits keinerlei Vereinbarung über einen Verkauf.*

FA: Dies wird dadurch deutlich, dass bei einem ernst gemeinten Mietverhältnis ein Vermieter schon nach einigen Monaten rechtliche Schritte gesetzt hätte, um einen säumigen Mieter kündigen zu können bzw. um zu seinen Mietzinsforderungen zu kommen.

*Die Vereinbarung mit Herrn HG, das gesamte Haus zu mieten, war getroffen, die Aussicht auf Mieteinnahmen und künftige Gewinne war gegeben und konnte von mir nicht vorhergesehen werden, dass die Zahlungen derart schlecht erfolgen. Im Übrigen war ich auf Grund der seit 1985 bestehenden Ratenzahlungsverpflichtung an meine Bank in Höhe von € 1.807,-- monatlich froh, wieder Einnahmen zu erzielen.*

*Die Antwort, wieso ich HG nicht geklagt habe ist: Herr HG ist mittellos und war in der Zwischenzeit im Gefängnis. Auch in seinem Fall hätte ich nur wieder Rechts- und Gerichtskosten zu tragen gehabt. Mit Sicherheit wäre ich nie zu Geld gekommen. (.....)*



*Auf Mieteingänge habe ich nie verzichtet. (.....)*

*Das Auftreten eines Käufers war dann ein Zufall und ich habe die Gelegenheit ergriffen, mich von allen Sorgen, die das Haus mit seiner Vermietung gebracht hat, loszuwerden.*

*Teil C – Liebhabereiverordnung:*

*Bei einer Änderung der Bewirtschaftung, mit Beginn der Änderung 2003, sollte ein neuer Beobachtungszeitraum beginnen.*

*Werden keine Gewinne erwirtschaftet, wäre eine Prognoserechnung zu machen.*

*In vereinfachter Form dargestellt, sieht diese für die ersten 10 Jahre folgendermaßen aus:*

<i>Mieteinnahmen</i>	<i>24.000</i>
<i>erhaltene Betriebskosten</i>	<i>3.000</i>
<i>Betriebskosten</i>	<i>-3.000</i>
<i>Finanzierungskosten (fallend) durchschnittlich</i>	<i>-6.500</i>
<i>AfA 1,5 %</i>	<i>-2.255</i>
<i>Reparaturkosten</i>	<i>-1.500</i>
<i>Sonstige Kosten</i>	<i>-1.500</i>
<i>jährlicher Überschuss durchschnittlich</i>	<i>12.245</i>
<i>nach 10 Jahren in Folge jährlich</i>	<i>18.745</i>

*Nachdem bereits bei einer monatlichen Miete von € 2.000,- ein jährlicher Überschuss gegeben ist, kann es sich nicht um Liebhaberei handeln.*

*Zur Glaubhaftmachung einer Miete von mindestens € 24.000,- jährlich verweise ich auf meine Mieteinnahmen von 1991 in Höhe von ATS 339.175,66.*

*Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben, beginnend 2003, ist mit Sicherheit gegeben."*

(5) Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab. Seit 1993 bis einschließlich 2000 seien aus der Vermietung Verluste von insgesamt ATS 2.388.539,- einkommensteuerlich in Ansatz gebracht worden. Anlässlich einer 2002 durchgeführten Betriebsprüfung sei bereits festgestellt worden, dass ab dem Jahr 2001 keine Mieteinnahmen mehr vorgelegen seien und daher auf Grund der gegebenen Bewirtschaftungsart ein Gesamtüberschuss nicht zu erreichen sein werde. Daraufhin sei die Veranlagung ab dem Jahr nur noch vorläufig erfolgt. Dessen ungeachtet habe der Bw. keine Handlungen gesetzt (bzw. dokumentiert), denen zufolge eine weitere Vermietungsabsicht bestehe bzw. die auf das Erreichen eines Gesamtüberschusses

abzielen würden. Das vom Bw. gesetzte Verhalten sei nicht marktgerecht, da weder (nachweislich) annonciert, noch mit Herrn HG eine schriftliche Mietvereinbarung getroffen worden sei. Nach der Liebhabereiverordnung sei im Bereich der großen Vermietung eine Jahr-zu-Jahr-Beurteilung vorzunehmen, bei der ab jenem Jahr Liebhaberei anzunehmen sei, ab welchem erkennbar ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mehr zu erwarten sei. Ab dem Jahr 2001 sei ersichtlich gewesen, dass ein Gesamtüberschuss nicht mehr erreichbar sei (keine Mieteinnahmen, inserierte Verkaufsabsicht). Eine entsprechende Kalkulationsrechnung liege nicht vor. Die in der Berufung angeführte Berechnung könne nicht herangezogen werden, da diese vom Bw. (tatsächlich) nie erreicht worden sei und darin die Verluste der Vorjahre nicht enthalten seien. Das Setzen strukturverbessernder Maßnahmen sei nicht nachgewiesen worden.

(6) In seinem Vorlageantrag führte der Bw. ergänzend aus: Seine Bank habe ihn massiv unter Druck gesetzt, es sei ihm mangels Einhaltung der Ratenzahlungsverpflichtung sogar die Versteigerung des Gebäudes angedroht worden. Seitens der Bank sei ihm nahe gelegt worden, Verkaufsverhandlungen zu setzen und im Internet zu inserieren. Es seien ihm wiederholt Fristen zur Begleichung seiner Ratenrückstände gesetzt worden. Er sei aber nicht an einem Verkauf interessiert gewesen, habe aber, um die Bank *„ruhig zu stellen einige Zeit die Sache im Internet laufen lassen und gesagt, dass er sich um Käufer umsehen werde.“* Tatsächlich habe er die Ratenrückstände immer wieder ausgeglichen. Tatsache sei auch, dass er nie verkaufen habe wollen (*Stichwort „Pensionsvorsorge“*).

(7) Über Vorhalt des Referenten des UFS teilte der Bw. durch seinen Vertreter via Mail vom 30. September 2010 betreffend *„Sanierung in den Jahren 2001/02“* wie folgt mit:

Es sei nicht klar, wie sich die irrige Meinung ergebe, dass die durch das Abwohnen notwendigen Ausbesserungen von schadhafte Wänden, Türen und dergleichen eine Änderung der Bewirtschaftung ergeben soll. Von einer *„Sanierung im Sinne einer echten Sanierung“* könne nicht gesprochen werden. Vielmehr habe der Bw. in den genannten Jahren Instandhaltung betrieben und die notwendigen – umgangssprachlich – „Sanierungen“ durchgeführt. Dies in der Form, dass die Zimmer und das Stiegenhaus mit Hilfe seines Sohnes ausgemalt worden seien. Desgleichen seien von Mietern eingetretene Türen ausgebessert und neues Holz eingesetzt und eingeleimt worden.

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

Das Finanzamt geht im hier zu beurteilenden Fall – vom Bw. unbestritten und nach Meinung des UFS auch zutreffend – vom Vorliegen einer so genannten „großen Vermietung“ aus. Dabei

handelt es sich um einen Sonderfall der typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung iSd. § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung (LVO). Nach dieser Bestimmung ist bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, das Vorliegen von Einkünften anzunehmen.

Gesamtgewinnerzielungsabsicht ist das stetige Streben des sich Betätigenden nach Gewinnen (Einnahmenüberschüssen). Sie liegt nur vor, wenn der sich Betätigende die Betätigung im jeweiligen Veranlagungszeitraum mit voller Gewinnerzielungsabsicht geführt hat und sich auch in Verlustjahren einen Gesamtgewinn in einem angemessenen Zeitraum erwarten konnte (zB *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 321).

Die LVO stellt damit das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung. Die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zu einer steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Beschwerdeführer die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese Absicht an Hand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Abgabepflichtigen kommt es hierbei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das an Hand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl. beispielsweise VwGH vom 16. Dezember 1998, 92/13/0282, vom 30. Juli 2002, 96/14/0020, vom 19. März 2008, 2005/15/0151, und vom 11. November 2008, 2006/13/0124). Da die LVO bei Tätigkeiten iSd. § 1 Abs. 1 das subjektive Ertragstreben in den Mittelpunkt stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 leg. cit. normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf nachfolgende Jahre zu legen (vgl. zB VwGH vom 28. Februar 2002, 96/15/0219, und vom 22. Jänner 2004, 98/14/0003).

Eine „große Vermietung“ ist ertragsteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn die Gesamtgewinnerzielungsabsicht des Vermieters nicht (mehr) anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Diese objektiven Umstände sind bei einer bereits langjährigen „großen Vermietung“ insbesondere die folgenden in § 2 Abs. 1 LVO angeführten Kriterien :

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

Die in den Z. 1 und 2 genannten Kriterien haben für die Liebhabereibeurteilung der „großen Vermietung“ eine ganz besondere Bedeutung, da auf Grund der (relativ) starren Einnahmen-Ausgaben-Struktur leichter und verlässlicher von der Vergangenheit auf die künftige Entwicklung geschlossen werden kann (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 454).

Aber auch dem Kriterium der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen) nach der Z 6 kommt wesentliche Bedeutung zu. Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig Gewinn bringend zu gestalten (zB VwGH vom 11. November 2008, 2006/13/0124, mwN). Werden langjährig Verluste erzielt, so ist für die Liebhabereibeurteilung vor allem zu prüfen, ob und welche Maßnahmen der Abgabepflichtige – zeitgerecht - zur Verbesserung der Situation gesetzt hat (zB UFS vom 12. September 2007, RV/0308-G/07).

Eine Maßnahme ist nur dann eine strukturverbessernde Maßnahme, wenn der Vermieter wirtschaftlich sinnvoll auf die Ertragslage nachteilig beeinflussende Umstände, seien es typische Vermietungsrisiken oder Unwägbarkeiten, reagiert. Maßnahmen, die offenkundig nicht geeignet sind, den Vermietungserfolg zu verbessern, sind keine strukturverbessernden Maßnahmen. Als strukturverbessernde Maßnahmen kommen bei „großer Vermietung“ zB die außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital oder die Vornahme baulicher Maßnahmen zum Zwecke besserer Vermietbarkeit in Betracht. Hat der Vermieter jahrelang strukturverbessernde Maßnahmen unterlassen, so liegt für jene Jahre steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor. Das Festhalten an einer offensichtlich wirtschaftlich nicht (mehr) sinnvollen „großen Vermietung“ zieht deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 459 und 461).

Persönliche Motive für das Inkaufnehmen von Verlusten haben eine besondere Indizwirkung für das Fehlen der Gesamtgewinnerzielungsabsicht (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 353, mWH).

Bei der Kriterienprüfung handelt es sich um eine Jahr-zu-Jahr-Beurteilung. Es ist für jeden Veranlagungszeitraum gesondert zu beurteilen, ob die Gesamtgewinnerzielungsabsicht iSd. stetigen Strebens nach Gewinnen anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist.

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO objektiv nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals erfolbringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. zB nochmals VwGH vom 11. November 2008, 2006/13/0124).

Eine Prüfung nach den oben beschriebenen, gesetzlich normierten Kriterien ergibt nun, dass im Berufungsfall die für die Annahme einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle erforderliche Gewinnerzielungsabsicht im Streitzeitraum nicht (mehr) objektiv erkennbar war:

Der Bw. hatte seine Vermietungstätigkeit zu Beginn des Streitzeitraumes bereits seit rund 16 Jahren ausgeübt und bis zu diesem Zeitpunkt einen Gesamtverlust von (zumindest) €173.600,- erzielt. In diesem Zeitraum erzielte er lediglich in den Jahren 1987 bis 1989 Jahresüberschüsse, und zwar in Höhe von insgesamt rund € 10.000,-. Die Vermietungserlöse gingen in den 90er-Jahren stark zurück, die Verluste bewegten sich zumindest seit Mitte der 90er-Jahre auf annähernd gleichem Niveau. Die Verluste waren stets höher als die Mieterlöse bzw. erreichten großteils sogar ein Vielfaches der Erlöse. So betrug etwa im Jahr 1998 der erklärte Vermietungsverlust rund das 3,5-fache, jener des Jahres 2000 gar das 6,5-fache der Mieterlöse. Im Jahr 2001 hatte der Bw. seinen eigenen Angaben zufolge nur noch einen (einzigen) Mieter im Mietobjekt, welcher jedoch keine Mietzahlungen leistete.

Angesichts dieser Umstände war für den Bw. (spätestens) zu Beginn des Streitzeitraumes mit Ablauf des Jahres 2000 jedenfalls erkennbar, dass seine Betätigung bei der gegebenen Wirtschaftsführung objektiv gesehen niemals erfolbringend sein konnte.

Der Bw. unterließ es aber, allfällige Verbesserungsmaßnahmen (iSd. § 2 Abs. 1 Z 6 LVO) zu setzen. Instandhaltungsarbeiten wie das Ausmalen von Wohnungen sowie des Stiegenhauses und die „Ausbesserung“ von schadhafte Wänden und Türen stellen jedenfalls keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen dar, die geeignet gewesen wären, die Vermietung nachhaltig aus der Verlustzone zu führen.

Der Bw. brachte stets vor, er habe das Mietobjekt bis zuletzt weiter vermieten wollen. Der Bw. hat jedoch seine Mietwohnungen weder durch Einschaltung entsprechender Inserate beworben bzw. angeboten, noch beauftragte er eine Hausverwaltung mit der Vermietung seines Objektes. Er verzichtete auf rechtliche Schritte gegen Mieter, die mit ihren Mietzahlungen im Rückstand waren oder nachteiligen Gebrauch von den Wohnungen machten. Für die Streitjahre konnte kein schriftlicher Mietvertrag vorgelegt werden, über die Höhe des vereinbarten Mietentgeltes konnte seitens des Bw. keine verlässliche Angabe gemacht werden. Zuletzt gab es nur noch einen Mieter (für das ganze Objekt), welchen der Bw. als Mieter akzeptierte, obwohl dieser nicht einmal die vereinbarte Kautions beibrachte und im Weiteren nur unregelmäßig seine Mietzahlungen leistete. Wenn der Bw. darlegt, er habe aus Kostengründen auf die Einleitung rechtlicher Schritte gegen Mieter verzichtet, so mag dies zwar vordergründig eine Kostenersparnis bedeutet haben; damit hat er allerdings auf lange Sicht auch weiterhin – nicht unbeträchtliche - Einnahmefälle hingenommen. Eine derartige Wirtschaftsführung lässt aber ein stetiges Gewinnstreben iSd. § 1 Abs. 1 LVO nicht erkennen.

Völlig abgesehen von den dargestellten objektiven Umständen geht auch aus dem Berufungsvorbringen selbst deutlich hervor, dass es in den Streitjahren an der für die steuerliche Anerkennung der Betätigung erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht gemangelt hat: So führt der Bw. in der Berufung zB aus: *„Besser, jeden Monat einen nennenswerten Betrag erhalten, als gar nichts, und vielleicht, so hoffte ich, klappt es doch noch.“* Mit der bloßen Hoffnung, längerfristig – wenngleich auch unregelmäßig - wieder Einnahmen zu erzielen, wird lediglich eine Wunschvorstellung angesprochen, ein stetiges Gewinnstreben ist darin nicht zu erblicken. Besonders bezeichnend sind folgende Ausführungen des Bw. (in der Berufung, S. 4): *Bei einigermaßen zugestandenem Geschäftssinn wird man mir zubilligen, dass, hätte ich in den Jahren 2001/2002 verkaufen wollen, ich Inserate geschaltet bzw. einen Makler mit der Veräußerung beauftragt hätte. Ein Verkauf wäre sicherlich rasch zu bewerkstelligen gewesen. Somit wären einerseits die Gewinne aus meinem Gewerbebetrieb für mich wieder verfügbar gewesen und nicht für Kreditraten des Gebäudes aufgegangen und andererseits hätte ich das verbleibende Geld gut verzinst veranlagen können. Aber ich wollte nicht, habe noch immer an meine Altersvorsorge geglaubt und gehofft, doch noch vernünftige Mieter ..... zu bekommen.“* Daraus geht klar hervor, dass dem Bw. bereits zu Beginn des Streitzeitraumes sehr wohl bewusst war, dass seine Vermietung in der betriebenen Form wirtschaftlich nicht (mehr) gewinnbringend sein konnte, er jedoch die Vermietungsverluste aus persönlichen Motiven („Pensionsvorsorge“, so auch im Vorlageantrag, S. 2) in Kauf genommen hat.

Der Bw. wurde überdies von Seiten des Finanzamtes im Zuge der vorangegangenen Prüfung explizit darauf hingewiesen, dass eine Fortführung der Vermietung in der gegebenen Weise deren Beurteilung als Liebhaberei nach sich ziehen werde.

Wie bereits eingangs dargestellt wurde, lag Ende 2000 hinsichtlich der vom Bw. betriebenen Vermietungstätigkeit eine Wirtschaftsführung vor, die objektiv gesehen keinen Gesamtüberschuss mehr erwarten ließ. Damit lag aber eine Situation vor, die eine Einstellung der Tätigkeit nahe legte, ansonsten deren Qualifikation als Liebhaberei für die Folgejahre nicht zu vermeiden war (vgl. VwGH vom 11. November 2008, 2006/13/0124). Der Bw. setzte jedoch in den Streitjahren keine erkennbar in diese Richtung weisenden Schritte. Er bestreitet vielmehr sogar vehement, in den Streitjahren jemals ernsthaft den Verkauf des Objektes in Erwägung gezogen zu haben (s. oben). Das Auftreten eines interessierten Käufers im Jahr 2005 sei letztlich – so der Bw. – *„ein Zufall“* gewesen. Ein Verkauf hätte zudem auf Grund der gegebenen Verlustsituation ohnehin bereits viel früher in Angriff genommen werden müssen, um die Tätigkeit bis zu ihrer Einstellung allenfalls noch als Einkunftsquelle werten zu können.

Wenn der Bw. in seiner Berufung („Teil C“) eine *„Prognoserechnung“* anstellt, so ist dazu Folgendes zu sagen:

-- Bei der „großen Vermietung“ kommt es auf das subjektive Gewinnstreben des sich Betätigenden an. Mit seiner „Prognoserechnung“ zielt der Bw. auf die hier grundsätzlich nicht maßgebende objektive Ertragsfähigkeit ab.

-- Der Bw. geht offenbar davon aus, dass auf Grund der von ihm in den Jahren 2001 und 2002 vorgenommenen „Sanierung“ (Ausmalen sowie Ausbesserung von Türen und Wänden) ab 2003 eine „neue“ Tätigkeit vorliegt bzw. ein neuer „*Beobachtungszeitraum*“ (gemeint: ein neuer angemessener Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss angestrebt wird) begonnen hat. Die Vornahme (bloßer) Instandhaltungsarbeiten stellt aber – siehe oben – keine strukturverbessernde Maßnahme dar und führt auch nicht zu einer Änderung der Bewirtschaftung. Die Vermietungstätigkeit des Bw. hat durch diese „Sanierung“ keine maßgebliche Änderung erfahren, ein neuer Zeitraum begann nicht zu laufen.

-- Die Prognose wurde im November 2006 erstellt und geht von jährlichen Einnahmenüberschüssen iHv. € 12.245,-, beginnend ab dem Jahre 2003, aus. Tatsächlich erzielte der Bw. in den Jahren 2003 bis 2005 jedoch (ihm zu diesem Zeitpunkt bereits bekannte) Verluste. Völlig im Dunkeln bleibt zudem, aus welchen Gründen sich nach ca. 10 Jahren Überschüsse von jährlich € 18.745,- ergeben hätten sollen.

-- Die vom Bw. angesetzten Beträge erscheinen zum Teil nicht nachvollziehbar: So werden die Finanzierungskosten mit ca. € 6.500,- angenommen, tatsächlich beliefen sich diese zB noch im Jahr 2004 auf € 11.100,-. Die „sonstigen Kosten“ setzt der Bw. mit jährlich € 1.500,- an; allein an Versicherungen bezahlte der Bw. jedoch 2004 einen Betrag von € 1.680,-.

-- Selbst wenn man davon ausgehen würde, der Bw. hätte in den Jahren ab 2006 die von ihm prognostizierten Gewinne erzielt bzw. erzielen können, so würde sich erstmals im Jahr 2025 – somit nach insgesamt 40 (!) Jahren – ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben. Eine Angemessenheit der Zeitrelation iSd. § 2 Abs. 3 LVO liegt somit keinesfalls vor.

Dem Finanzamt konnte somit im Ergebnis nicht erfolgreich entgegen getreten werden, wenn es eine Gewinnerzielungsabsicht des Bw. in den Streitjahren in Abrede stellte und die Vermietungstätigkeit in diesen Jahren folglich nicht (mehr) als steuerlich zu berücksichtigende Einkunftsquelle wertete.

Graz, am 5. Oktober 2010