



GZen. 1.) RV/0901-L/06,
2.) RV/0674-L/09,
3.) RV/0675-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von 1.) M; 2.) K; 3.) O; als Beteiligte der I, vom 22. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 18. April 2006 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1995 bis 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Gegen die Bescheide gemäß § 188 BAO vom 18. April 2006 betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1995 bis 2003 der I (i.d.F.I) wurde rechtzeitig Berufung eingebracht von den Gesellschaftern Mag. H K (i.d.F.K.), E M (i.d.F.M.) und Dr. K O (i.d.F.O.).

Darin wurde im Wesentlichen ausgeführt:

A) Aufgrund der rechtskräftigen Zustellung im April 2006 falle das Jahr 1995 gemäß § 209 Abs. 3 BAO unter die absolute Verjährungsfrist und die Bescheidänderung sei daher unwirksam.

B) Der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass auf Gesellschafterebene Liebhaberei vorliege, könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung wurde von einem Beobachtungszeitraum von 35 Jahren gesprochen. Gemäß Abschnitt IV § 8 Abs. 3 der

Liebhabereiverordnung II sei definitiv ein Kalkulationszeitraum, wenn die Vermietung vor dem 14. November 1997 begonnen habe, von 35 Jahren anzuwenden. In der Berechnung der Prüferin wurde auf einen Beobachtungszeitraum von 28 Jahren abgestellt.

ad K: Er habe seinen Miteigentumsanteil durch einen bis 2017 laufenden Fremdwährungskredit finanziert. Fix sei, dass dieser endfällig sei, weshalb es eine große Rolle spiele, ob ein Kalkulationszeitraum von 28 oder 35 Jahren genommen werde. Deshalb fallen für 2018 bis 2028 keine Sonderwerbungskosten für Fremdfinanzierung an. Außerdem gehe die Prüferin für die nächsten 11 Jahre von einem durchschnittlichen Ertrag der KEG der letzten 5 Jahre aus. Da es sich um ein Vermietungsobjekt handle und die einzelnen Mietverträge nach allgemeiner Verkehrsauffassung üblicherweise mit einer Indexklausel zur Wertanpassung versehen sind, könne dieser Berechnung nicht gefolgt werden. Unter Beachtung des Verbraucherpreisindex 1986 der Jahre 1999 (134,50) bis 2003 (145,80) ergebe sich eine Wertsteigerung von 7,7 %.

ad M: Die Vorbringen ad K werden wiederholt, einziger Unterschied ist das Vorliegen eines Abstattungskredites und nicht eines Fremdwährungskredites.

ad O: Wiederholung der Vorbringen ad M.

In einer Stellungnahme vom 16. Juli 2006 zur Berufung führte die Betriebsprüfung aus, dass aus beigelegten Aufstellungen hervorgehe, dass K, M und O keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 35 Jahren erzielen können. Die im Zeitraum 1993 bis 2003 tatsächlich erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die im verbleibenden Zeitraum (restliche 24 Jahre) zu erzielenden Ergebnisanteile seien saldiert worden. Von diesem Betrag seien die zu erwartenden Zinsaufwendungen abgezogen worden.

Die Aufstellungen ergeben Folgendes:

ad K:

	von 1993 bis 1994 Einlage von 1.500.000,00 S				
	ab 1995 Einlage von 1.300.000,00 S				
	Einlage	Ant. Verl.	SW-Kosten	Seinn.	Verlustanteil
1993	1.500.000	-150	-271.539	0	-271.689
1994	1.500.000	-24.450	-12.099	634	-35.915
1995	1.300.000	-53.040	-800	6.282	-47.558
1996	1.300.000	-11.180	-797	29.769	17.792
1997	1.300.000	-11.050	-106.211	0	-117.261
1998	1.300.000	-7.280	-68.031	0	-75.311

1999	1.300.000	11.960	-64.187	0	-52.227
2000	1.300.000	23.010	-49.041	0	-26.031
2001	1.300.000	27.690	-52.122	0	-24.432
Gesamt 93-2001 in S		-44.490	-624.826	36.685	-632.631
Gesamt 93-2001 in €		-3.233,21	-45.407,89	2.666,02	-45.975,08
2002	94.475	1.650,98	-3.692,58		-2.041,60
2003	94.475	1.820,00	-2.844,30		1.024,30
Gesamt 93-2003 in €		237,77	-51.944,77	2.666,02	-49.040,98
Kreditstand 2002			??????		
Betrachtungszeitraum 35 Jahre					
Ergebnisanteil Schnitt					
aus den letzten 5 Jahren			1.604,93		
restl. 24 Jahre			38.518,37		
Einkünfte 93-2003			-49.040,98		
Differenz			-		
Annahme Sonderwerbungskosten					
Laufzeit lt. Berufungsschrift bis 2017					
Werbungskosten Schnitt			-3.268,44		
2004-2017			-		
Überschuss der WK			-		
(Differenz abzügl. Zinsen)					

ad M:

	von 1993 bis 1994 Einlage von 1.4000.00,00 S				
	ab 1995 Einlage von 1.300.000,00 S				
	Einlage	Ant. Verl.	SW-	Seinn.	Verlustanteil
1993	1.400.000	-140	-253.601	0	-253.741
1994	1.400.000	-22.820	-11.358	646	-33.532
1995	1.300.000	-53.040	-800	3.141	-50.699
1996	1.300.000	-11.180	-791	14.880	2.909
1997	1.300.000	-11.050	-131.406	0	-142.456
1998	1.300.000	-7.280	-60.704	0	-67.984
1999	1.300.000	11.960	-51.931	0	-39.971
2000	1.300.000	23.010	-62.993	0	-39.983

2001	1.300.000	27.690	-64.510	0	-36.820
Gesamt 93-2001 in S		-42.850	-638.094	18.667	-662.276
Gesamt 93-2001 in €		-3.114,03	-46.372,10	1.356,62	-48.129,51
2002	94.475	1.650,98	-3.692,58		-2.041,60
2003	94.475	1.820,00	-2.844,30		1.024,30
Gesamt 93-2003 in €		356,95	-52.908,98	1.356,62	-51.195,41
Kreditstand 2002		??????			
Betrachtungszeitraum 35 Jahre					
Ergebnisanteil Schnitt					
aus den letzten 5 Jahren		1.604,93			
restl. 24 Jahre		38.518,37			
Einkünfte 93-2003		-51.195,41			
Differenz		-			
Annahme Sonderwerbungskosten					
Laufzeit lt. Berufungsschrift bis 2017					
Werbungskosten Schnitt/letzte 2 Jahre		-3.268,44			
2004-2017		-			
Überschuss der WK		-			
(Differenz abzügl. Zinsen)					

ad O:

	von 1993 bis 1994 Einlage von 1.3000.00,00 S				
	ab 1995 Einlage von 1.200.000,00 S				
	Einlage	Ant. Verl.	SW-	Seinn.	Verlustanteil
1993	1.300.000	-130	-234.451	0	-234.581
1994	1.300.000	-21.190	-11.503	598	-32.096
1995	1.200.000	-48.960	-800	3.141	-46.619
1996	1.200.000	-10.320	-770	14.880	3.797
1997	1.200.000	-10.200	-82.964	0	-93.164
1998	1.200.000	-6.720	-46.885	0	-53.605
1999	1.200.000	11.040	-27.244	0	-16.204
2000	1.200.000	21.240	-44.436	0	-23.196
2001	1.200.000	25.560	-47.024	0	-21.464
Gesamt 93-2001 in S		-39.680	-496.078	18.626	-517.132

Gesamt 93-2001 in €		-2.883,66	-36.051,42	1.356,62	-37.581,46
2002	87.207	1.524,02	-2.238,03		-714,01
2003	87.207	1.680,00	-1.462,16		217,84
Gesamt 93-2003 in €		320,36	-39.751,62	1.353,62	-38.077,63
Kreditstand 2003		??????			
Betrachtungszeitraum 35 Jahre					
Ergebnisanteil Schnitt					
aus den letzten 5 Jahren		1.481,48			
restl. 24 Jahre		35.555,61			
Einkünfte 93-2003		-38.077,63			
Differenz		-2.522,02			
- Sonderwerbungskosten		??????			
Differenz					

In Gegenäußerungen vom 21. August 2006 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde ausgeführt:

ad K: Der Anspruch auf absolute Verjährung bleibe aufrecht. Aufgrund vorliegender Zinslisten betrugen durchschnittliche Mieteinnahmen pro Monat für 1999 bis 2003: 2.587,32; – für Juli 2006 2.697,02. Damit ergebe sich für einen relativ kurzen Zeitraum eine Steigerung der Mieteinnahmen um 4,32 %. In sämtlichen Mietverträgen sei weiters eine 3 %ige Wertsicherungsklausel enthalten. Außerdem sei die gute Lage des Mietobjekts (innerhalb des Wiener Gürtels, gute Verkehrsanbindung und Infrastruktur) für künftige Mieterträge ebenfalls zu berücksichtigen. Der Behauptung der Betriebsprüfung, dass in den nächsten 24 Jahren mit keiner Erhöhung der Mieteinnahmen gerechnet werden könne, könne daher nicht gefolgt werden. Der Kreditstand von K sei unverändert 1.100.000,00 S. Auf besonderen Wunsch könne der Kreditvertrag vorgelegt werden. Der Fremdwährungskredit sei mit 15. Mai 2017 endfällig.

ad M: Wie die Ausführungen ad K. Lediglich betreffend Finanzierung wurde ausgeführt, dass sie bzw. ihre Mutter zur Finanzierung des Miteigentumsanteils (den Frau M von ihrer Mutter erbte) einen bis 1. März 2007 laufenden Abstattungskredit aufgenommen habe. Der Kreditstand per 31. Dezember 2002 sei 68.489,00 €. Der Zinsanteil sei fallend, laut Bankauskunft betrugen die Zinsen bis Laufzeitende ca. 21.000,00 € und nicht 45.758,16 €.

ad O: Wie die Ausführungen ad K. Nunmehr wird – entgegen den Ausführungen in der Berufung – auf die Finanzierung des Miteigentumsanteils durch Fremdwährungskredit (in der Berufung wurde noch von einem "Kredit" gesprochen) hingewiesen, der zum 30. April 2007 endfällig sei und einen unverminderten Kreditstand von ca. 1.120.000,00 S aufweise.

In einer dazu ergangenen Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde ausgeführt, dass während der Betriebsprüfung sämtliche Protokolle der Miteigentümerversammlungen abverlangt wurden. Daraus gingen die Probleme betreffend Lage und Vermietbarkeit hervor, was schließlich zu einer Senkung des Mietzinses führte. Wenn die Berufungswerber vorbringen, dass ab 2006 ein durchschnittlicher Mietzins von 2.697,02 € erzielt wurde, so müsse bedacht werden, dass auch die Werbungskosten (Betriebskosten, Verwaltungskosten) stiegen, was von den Berufungswerbern aber nicht erörtert wurde.

ad K: Da bereits ohne Berücksichtigung von Sonderwerbungskosten ab 2004 kein Einnahmenüberschuss erzielt werden könne, sei die Annahme gerechtfertigt, dass mit Berücksichtigung von Sonderwerbungskosten der Werbungskostenüberschuss noch höher ausfallen werde.

ad M: Selbst ausgehend von einem Zinsenanteil laut Bankauskunft von 21.000,00 € betrage der Werbungskostenüberschuss 33.677,03 €.

ad O: Der Werbungskostenüberschuss wird höher ausfallen als bisher errechnet, da Sonderwerbungskosten bis zur Endfälligkeit (2007) des Fremdwährungskredites anfallen werden, die bisher nur bis 2003 in Betracht genommen wurden.

Nachdem die Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt wurden, erließ diese einen Vorhalt, in dem sie den Gesellschaftern, K, M und O mitteilte, dass ihnen in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung offenbar entgangen war, dass die Betriebsprüfung sehr wohl von einem Beobachtungszeitraum von 35 Jahren ausging. Sie wurden ersucht, der von ihnen gerügten Berechnung der Betriebsprüfung eine nachvollziehbare Berechnung gegenüberzustellen, aus der ersichtlich ist, dass sie bis 2017 keinen Werbungskostenüberschuss erzielen werden. Dabei möchten vorgelegt werden: Kreditverträge, Bankbestätigungen über Kreditstände und Zinsen in den einzelnen Jahren bis 2017, vorliegende Zinslisten, Mietverträge, Gegenüberstellung der Betriebskosten und Verwaltungskosten 1999 bis 2003 zu den Folgejahren.

Zur Behauptung der Betriebsprüfung über die schlechte Vermietbarkeit des Objektes, wurde auf die Protokolle der Gesellschafterversammlungen vom 30. Juli 1997 und 1. Juli 1998 hingewiesen und ausgeführt, welche Tops noch nie vermietet waren (zum 1. Juli 1998 drei der 12 Tops) und dass ab 1. Oktober 1998 ein weiteres Top leer stehen werde (zum 30. Juli 1997 konnten 4 der 12 Tops vermietet werden). Als Grund wurde in den Protokollen ein Überangebot an Kleinwohnungen am Wiener Wohnungsmarkt festgestellt, weshalb ein Mietpreis von 110,00 S/m² für die kleineren und 100,00 S/m² für die größeren Wohnungen als zu hoch festgestellt wurde. Die Berufungswerber wurden gebeten, mit fundiert belegten Ausgaben der Abgabenbehörde zweiter Instanz gegenüber zu bestätigen, dass bzw. ab wann

sich die angeführte Situation auf dem Wiener Wohnungsmarkt zu Gunsten der Vermieter änderte.

Nach mehreren Fristverlängerungen wurde der Vorhalt insoweit beantwortet, als "an der Feststellung der absoluten Verjährung 1995 festgehalten" werde. Wenn die Betriebsprüfung bei der Erstverlustzuweisung 1993 von einem 35 jährigen Beobachtungszeitraum ausgehen würde, würde sich eine Frist bis 2028 und nicht bis 2017 errechnen.

ad K: Die durchschnittlichen Gewinnanteile 2005 bis 2007 betrugen 1.990,64 €, Tendenz steigend und nicht wie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 16. Juli 2008 1.604,93 € (h.o. wird bemerkt, dass eine Stellungnahme der BP vom 16. Juli 2008 nicht vorliegt, gemeint ist wohl die vom 16. Juli 2006. Darin wird bei einem "Betrachtungszeitraum 35 Jahre" ein "Ergebnisanteilschnitt der letzten 5 Jahre" von 1.604,93 € errechnet – was die Jahre 2003, 2002, 2001, 2000 und 1999 betrifft und in der Folge nicht vergleichbar ist mit dem durchschnittlichen Gewinnanteil laut Berechnung K von 2005 bis 2007).

Außerdem sei der Schweizer Frankenkredit (Laufzeit 2017) jederzeit rückzahlbar, was bei der derzeitigen Kapitalmarktsituation noch überlegt werde.

ad M: Zu den Gewinnanteilen werden dieselben Äußerungen wie ad K gemacht (auch hier ist der oa. offenkundige Irrtum gleich vorliegend). Außerdem wurde vorgebracht, dass der Zinsanteil des bis 1. März 2017 !! laufenden Abstattungskredites laufend geringer werde. Es wurde auf eine Beilage verwiesen. Daraus ist ersichtlich, dass die von M ab 1. Mai 1997 bezahlten und bis 1. März 2017 zu bezahlenden Zinsen (Sonderwerbungskosten) in Summe 43.386,49 € betragen. Die Sonderwerbungskosten 2004 bis 2017 ergeben danach rund 23.938,01 €. Vorgelegt wurde ein Kreditvertrag, abgeschlossen zwischen der Mutter Frau M's und deren Bank am 18. Februar 1997 über 1.180.000,00 S, Laufzeit: 240 Monatsraten (= 20 Jahre, also bis 1. März 2017 und nicht – wie noch in der Gegenäußerung vom 21. August 2006 behauptet – bis 1. März 2007).

ad O: Die durchschnittlichen Gewinnanteile 2005 bis 2007 betragen 1.837,51 €, Tendenz steigend und nicht – wie in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 16. Juli 2008 (offenkundig gemeint 16. Juli 2006) angeführt 1.481,48 €. Die Einkünfte 1993 bis 2003 werden mit -38.077,63 € beziffert (offenkundig gemeint 1992 bis 2003; gleicher Betrag wie von der Betriebsprüfung errechnet). Da der Kredit eine Laufzeit bis 2007 hatte, fallen ab 2008 keine Sonderwerbungskosten an (h.o. wird bemerkt, dass die Betriebsprüfung Sonderwerbungskosten bis 2003 annahm und so bei einem Betrachtungszeitraum von 35 Jahren einen Werbungskostenüberschuss von 2.522,02 € errechnete; in der Stellungnahme wurde von der Betriebsprüfung ausgeführt, dass bei Annahme von Sonderwerbungskosten bis 2007 von einem höheren Werbungskostenüberschuss auszugehen sei).

Es wurde grundsätzlich zu K, M, und O ausgeführt, dass die Leerstände der Wohnungen nach

Anlaufschwierigkeiten und in der Folge vorgenommenem Maklerwechsel im Normalbereich liegen und nicht von überdurchschnittlicher Dauer seien.

Nachvollziehbare Berechnungen zum Nichtvorliegen eines Werbungskostenüberschusses nach 35-jähriger Bewirtschaftung der Beteiligungen der Gesellschafter, K, M und O wurden nicht vorgelegt. Vorgelegt wurde nur eine Zinsliste für M bis 2017, nicht jedoch für die anderen Gesellschafter. Kreditverträge wurden für K, M und O vorgelegt. Gegenüberstellungen der Betriebs- und Verwaltungskosten 1999 bis 2003 zu den Folgejahren wurden nicht vorgelegt: In diesem Zusammenhang vorgelegt wurden Übersichten der Hausverwaltung von 1/1997 bis 7/2008. Daraus ist stichprobenartig ersichtlich, dass auf eine Wohnung (021) im Objekt der Berufungswerber mit einer Wohnfläche von 44,15 m² entfielen

zum 1. Jänner 1997:	Instandhaltungsfonds: 6,69
	Betriebskosten: 64,48
	Betriebskosten Heizung 16,06
	Miete (ab 8/98 vermietet): 278,34.
zum 1. Juli 2008 betrugen sie:	Instandhaltungsfonds: 32,20
	Betriebskosten: 98,21
	Betriebskosten Heizung: 22,96
	Miete: 322,00

Aus den Kreditverträgen ist ersichtlich, dass sich für K 2004 bis 2017 Zinsen aus der Kreditbedienung in Höhe von -45.758,16 €; für M in Höhe von -20.900,00 €; für O (2004 bis 2007) in Höhe von -5.848,64 € ergeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Das Recht, Abgaben festzusetzen, beträgt 5 Jahre (außer Verbrauchsteuern ua.); bei hinterzogenen Abgaben 7 Jahre (Abs. 2).

Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches.

Laut Ritz, BAO, Kommentar, 2. Auflage, § 207 Tz. 8 können Feststellungsbescheide ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (unter Verweis auf VwGH vom 27. März 1996, 92/13/0299; 14. Mai 1991, 90/14/0149 und 22. April 1998, 93/13/0277). Bei Beachtung dieser Literaturmeinung und der VwGH-Judikate ist der Berufungseinwand hinsichtlich der Verjährung als unbegründet abzuweisen, da die Feststellungsbescheide an

sich keine Abgabe festsetzen sondern lediglich Einkünfte feststellen. Auch § 209 Abs. 3 BAO kann nichts für das Berufungsbegehren bringen, da § 209 Abs. 3 BAO nur das Recht auf Abgabefestsetzung hemmt, im berufungsgegenständlichen Fall jedoch Feststellungsbescheide berufsverfängen sind. Die Berufung war aus diesen Gründen ad A) als unbegründet abzuweisen.

B) Gemäß § 8 Abs. 1 Z 1 LVO (BGBl. 1993/33) sind Abschnitt I und II anzuwenden bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftssteuer erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993.

Gemäß § 1 Abs. 1 der zitierten Verordnung liegen Einkünfte vor bei einer Beteiligung (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.

Gemäß § 2 Abs. 1 der zitierten Verordnung ist, wenn bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste anfallen, das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

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

Gemäß § 2 Abs. 3 der zitierten Verordnung gilt Abs. 2 (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).

Aus der zitierten Verordnung geht also hervor, dass für diese Betätigungen ein Anlaufzeitraum nicht vorgesehen ist, dh. das Vorliegen einer Einkunftsquelle ist daher vom ersten Jahr der Betätigung an zu prüfen, wobei das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom Steuerpflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren ist. Ergibt sich daraus, dass der Gesamtüberschusszeitraum in einen Missverhältnis zum üblichen Kalkulationszeitraum steht, so spricht dies von vornherein für Liebhaberei.

Aus den Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL 1997) für den Anwendungsbereich der LVO I und II für Vermietungen, die vor dem 14. November 1997 ausgeübt wurden, geht hervor, dass als üblicher Kalkulationszeitraum bei Gebäudeüberlassungen höchstens 35 Jahre ab den erstmaligen Anfallen von Betriebsausgaben oder Werbungskosten gelten. – Es ist den Berufungsausführungen, wonach ein üblicher Kalkulationszeitraum von 35 Jahren "von Gesetzes wegen gilt" entgegenzusetzen, dass dies nicht in der LVO (BGBl. 1993/33) geregelt wurde: Der 35-jährige Kalkulationszeitraum ergibt sich aus dem Liebhabereierlass I, der aufgrund seiner fehlenden Normqualität nicht als verbindlich gilt. Doch auch wenn – wie von der Abgabenbehörde erster Instanz auch durchgeführt – ein 35-jähriger Kalkulationszeitraum beachtet wird (1993 bis 2003 = 11 Jahre, restliche 24 Jahre = Summe von 35 Jahren), so ist Folgendes auszuführen:

ad K:

Festzuhalten ist, dass nachvollziehbare Berechnungen zum Nichtvorliegen eines Werbungskostenüberschusses bis 2017 (Endfälligkeit seines Kredits) ebenso wenig vorgelegt wurden wie Gegenüberstellungen von Betriebs- und Verwaltungskosten 1999 bis 2003 zu den Folgejahren. Was die vorgelegten Übersichten der Hausverwaltung von 1/1997 bis 7/2008 betrifft, so ist bei der oben stichprobenartig herausgenommenen Wohnung (021) zu ersehen, dass sich die Rücklagen zum Instandhaltungsfonds um das ca. 4,5-fache, die Betriebskosten um ca. die Hälfte, Heizungskosten um ca. 40 % erhöhten, während die Miete (ab 8/1998) nur um ca. 15 % stieg. (Dazu ist zu bemerken, dass nur die Anfangs- und Enddaten beschrieben wurden; bei Beachtung der wirtschaftlichen Gegebenheiten ist davon auszugehen, dass während der Daten ein stetiges Anwachsen stattfand).

Bei Berücksichtigung des Umstands, dass der Ergebnisanteil K's 2005 bis 2007 höher (ca. 390,00 €) ausfiel als die Betriebsprüfung ursprünglich annahm, ergibt sich bei Beachtung der Einkünfte (im Schnitt) 2004 von 1.604,93 €, 2003 und 2005 von 1.990,64 €, eine Prognose von 45.784,72 € für die restlichen 23 Jahre, denen die Einkünfte 1993 bis 2002 gegenüberzustellen sind (-49.040,98 €), woraus sich ein zu erwartender

Werbungskostenüberschuss von -3.256,26 € errechnet.

Dabei ist anzumerken, dass bei dieser Berechnung ab 2004 keine Sonderwerbungskosten mehr angesetzt wurden. Da laut Schreiben vom 21. August 2006 der Kredit mit 15. Mai 2017 endfällig sei, ist davon auszugehen, dass bis dahin noch Sonderwerbungskosten anfallen werden. In der obigen Berechnung wurden jedoch ab 2004 keine Sonderwerbungskosten mehr angesetzt, weshalb davon auszugehen ist, dass sich der errechnete Werbungsüberschuss bei Tilgung des Kredits wie vorgesehen (2017) noch erhöhen wird. (Der SWK-Schnitt aus 2002 und 2003 betrug -3.268,44 €, bei Hochrechnung von 2004 bis 2017 ergeben sich Sonderwerbungskosten von -45.758,16 €, was zu einer Erhöhung des oa. Werbungskostenüberschusses in Höhe von -2.231,96 € um -45.758,16 € führen würde). Bei einem Betrachtungszeitraum über 35 Jahre ergeben sich bei einem gegenübergestellten Ergebnisanteil

(Schnitt 2000 bis 2004)	1.604,93 €
restliche 24 Jahre	38.518,37 €
Einkünfte 1992 bis 2003	-49.040,98 €
Differenz	-10.522,61 €

Es ist bei Beachtung des geschilderten Umstands, dass es K nicht gelang, eine Prognoserechnung zu ermöglichen, die ersichtlich machen könnte, dass ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bei seiner Beteiligung und ihrer Bewirtschaftungsform möglich ist, von einem Nichtvorliegen von Einkünften auszugehen. Das Vorbringen, dass Anfangsschwierigkeiten bei der Vermietung durch einen Maklerwechsel überwunden wurden, kann an dieser Qualifizierung nichts ändern, als diese Änderung offenkundig in zu geringem Ausmaß schlagend wurde, da eine wesentliche Einnahmenerhöhung über den prognostizierten Werbungskostenüberschuss offenkundig nicht stattfand. Es ist in der Folge die Beteiligung K's nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren.

ad M: Es ist grundsätzlich auf die Ausführungen ad K) zu verweisen und auszuführen, dass auch hier bei Berücksichtigung des Umstands, dass der Ergebnisanteil der Berufungswerberin M 2005 bis 2007 höher (ca. 390,00 €) ausfiel als die BP ursprünglich annahm, sich bei Beachtung der Einkünfte (im Schnitt) 2004 von 1.604,93 €, 2005 bis 2007 von 1.990,64 €, eine Prognose von 45.784,72 € für die restlichen 23 Jahre ergibt, denen die Einkünfte 1993 bis 2003 gegenüberzustellen sind (-51.195,41 €) woraus sich ein zu erwartender Werbungskostenüberschuss von -5.410,69 € errechnet.

Dabei ist anzumerken, dass bei dieser Berechnung die Sonderwerbungskosten laut Kreditvertrag (Abstattungskredit, 240 Monatsraten ab 18. Februar 1997) für 2004 bis 2017 in

Höhe von ca. 20.900,00 € ohnehin nicht angesetzt wurden, weshalb auch das Argument der Berufungswerberin M, dass der Zinsanteil laufend geringer werde, nichts für das Berufsbegehren bringt (zumal sich so ein Werbungskostenüberschuss von -26.310,69 € bis 2017/Ende des Abstattungskredites ergeben würde) und deshalb nicht näher zu behandeln ist: Es ist vielmehr bei Beachtung sämtlicher Umstände davon auszugehen, dass ein Nichtvorliegen eines Werbungskostenüberschusses nach Beendigung eines 35-jährigen Beobachtungszeitraums von der Berufungswerberin M nicht nachgewiesen wurde und von einem 2017 vorliegenden Werbungskostenüberschuss von zumindest -5.410,69 € (bei Nichtbeachtung von zu erwartenden Sonderwerbungskosten in Höhe von Zinsen für 2004 bis 2017 in Höhe von 20.900,00 €, die zu einer Erhöhung des Werbungskostenüberschusses auf -26.310,69 € führen würden), weshalb die Beteiligung der Berufungswerberin M nicht als Einkunftsquelle qualifiziert werden kann.

ad O: Es ist grundsätzlich auf die Ausführungen ad K und M zu verweisen und auszuführen, dass die Betriebsprüfung bei ihrer Prognoserechnung ohnehin nur die Sonderwerbungskosten bis 2003 berücksichtigte, da sie nicht wusste, dass sein Kredit noch bis 2007 läuft.

Auch wenn man nun berücksichtigt, dass die 2005 bis 2007 erzielten Ergebnisanteile tatsächlich höher waren als die BP in ihrer Berechnung ursprünglich annahm, so ist doch durch den Umstand, dass in diesem Zeitraum noch Sonderwerbungskosten aus der Kreditbedienung entstanden, ein Werbungskostenüberschuss gegeben:

Bei Berücksichtigung des Umstandes, dass der Ergebnisanteil des Berufungswerbers O 2005 bis 2007 höher (um ca. 356,00 €) ausfiel, als die Betriebsprüfung ursprünglich annahm, ist bei Beachtung der Einkünfte im Schnitt

2005 bis 2007 von	1.837,51 €
mit Ergebnisanteil laut BP 2004	1.418,48 €
daraus errechneten Anteil für die restl. 23 Jahre	42.262,73 €
und den Einkünften 1993 bis 2003	-38.077,63 €

von einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 4.185,10 € auszugehen, wobei aber die Sonderwerbungskosten aus der Kreditbedienung 2004 bis 2007 in Höhe von -5.848,64 € zu beachten sind, was einen Werbungskostenüberschuss von -1.663,54 € zur Folge hat.

Es hat daher auch O einen Nachweis, wonach bei Beibehalten seiner Bewirtschaftungsart ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erfolgen wird, nicht erbracht und war i.d.F. seine Beteiligung nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren.

C) Gemäß § 277 BAO sind, wenn ein Bescheid von mehreren Berufungswerbern angefochten wird oder gegen einen Bescheid mehrere Berufungen eingebracht sind, diese Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden.

Da im berufungsgegenständlichen Fall die Feststellungsbescheide 1995 bis 2003 von den Berufungswerbern K, M und O angefochten wurden, hatte eine Verbindung dieser Berufungsverfahren gemäß § 277 BAO zu erfolgen.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. Juli 2009