



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung XXX OEG, vertreten durch Dkfm. Dr. Jakob Stemmer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO in Verbindung mit § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-8.811,00 € (121.245,00 S)
--	----------------------------

Anteile an den Einkünften:

S.	-2.937,00 € (-40.415,00 S)
----	----------------------------

B.	-2.937,00 € (-40.415,00 S)
----	----------------------------

S.	-2.937,00 € (-40.415,00 S)
----	----------------------------

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw handelt es sich um eine mit Gesellschaftsvertrag vom 4. November 1998 gegründete OEG, bestehend aus den persönlich haftenden Gesellschaftern K.S., E.B.-S und P.S., die zu je einem Drittel am Vermögen und Ergebnis der Bw beteiligt sind. Geschäftszweck sind der Ankauf sowie die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften und Liegenschaftsanteilen.

Aufgrund von Schenkungs- und Kaufverträgen erwarb die Bw 1998 194/712 Anteile am Grundstück Nr. .Y, EZ YY, Grundbuch YYY B., samt Wohnungseigentum an den Wohnungen "Top 1" und "Top 2", die sie beginnend mit 1. Juni 1999 vermietete. Bereits im Jahr 1998, also unmittelbar nach Erwerb der Wohnungen, wurde im Zusammenhang mit der beabsichtigten Vermietungstätigkeit mit umfangreichen Sanierungstätigkeiten begonnen, welche erst im Jahr 2000 abgeschlossen wurden.

Mit den am 18. Januar 2003 beim FA eingebrachten Steuererklärungen wurden für 1998 vorweggenommene Werbungskosten in Höhe von 172.202,00 S (12.514,41 €) sowie Vorsteuern in Höhe von 96.014,00 S (6.977,61 €) geltend gemacht. In der von der Bw am 1. März 2000 beigebrachten Prognoserechnung war jedoch für 1998 lediglich ein Werbungskostenüberschuss von 115.750,00 S (8.411,88 €) ausgewiesen. Ein Einnahmenüberschuss wurde erstmalig für das 17. Jahr nach Beginn der Betätigung prognostiziert, nach 26 Jahren sollte ein Gesamteinnahmenüberschuss in Höhe von 563.251,00 S (40.933,05 €) erzielt werden.

Mit Bescheiden vom 10. März 2000 anerkannte das Finanzamt zwar die für das Jahr 1998 geltend gemachten Werbungskosten und die Vorsteuern, auf Grund der Abweichung der tatsächlich angefallenen Werbungskosten zu den in der Prognoserechnung ausgewiesenen Werten wurden jedoch vorläufige Veranlagungen durchgeführt.

Mit Schriftsatz vom 10. April 2000 wurde gegen die obigen Bescheide berufen, wobei sich die Berufung ausschließlich gegen die Vorläufigkeit der Veranlagung richtete. Zur sachlichen

Rechtfertigung des Berufungsbegehrens legte die Bw eine überarbeitete Prognoserechnung vor, nach der wie nach der ursprünglichen Prognoserechnung erstmals im 17. Jahr ein Einnahmenüberschuss und im 26. Jahr ein Gesamtüberschuss prognostiziert wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2000 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 22. Mai 2000 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw bezüglich der Umsatzsteuer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 13. September 2000, GZ. AB, wurde die Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei eingestuft, der vorläufige Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 daher aufgehoben und gleichzeitig ein Nichtfeststellungsbescheid erlassen.

Hinsichtlich des gemäß § 188 BAO in Verbindung mit § 190 Abs. 1 BAO ergangenen vorläufigen Feststellungsbescheides für das Jahr 1998 wurde kein Vorlageantrag gestellt, die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 25. April 2000 wurde daher insofern rechtskräftig.

Mit Bescheid vom 8. November 2000 wurde die vorläufige Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1998 gemäß § 200 Abs. 2 BAO durch eine endgültige ersetzt, wobei, in Anlehnung an die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 13. September 2000, GZ. AB, betreffend Umsatzsteuer, die Vermietungstätigkeit nunmehr als steuerlich unbeachtlich angesehen wurde.

Mit Schriftsatz vom 6. Dezember 2000 wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben. Darin wurden die bisherigen seitens der Bw vorgelegten Prognoserechnungen für unrichtig erklärt und dieses Vorbringen durch die Vorlage neuer Beweismittel belegt. Bei den Beweismitteln handelt es sich zum einen um zwei Abstattungskreditverträge, ein Schillingkredit- und ein Schweizer-Franken-Kreditvertrag, wonach die Kredittilgung in 239 bzw. 240 Monaten erfolgen soll. Beigelegt wurde weiters ein Kontenblatt, aus welchem die Tilgungszahlungen zu ersehen sind sowie ein Annuitätenplan. Der steuerliche Vertreter der Bw führte dazu erklärend aus, in den bisherigen Prognoserechnungen sei fälschlicherweise von endfälligen Krediten ausgegangen worden, wobei die Darlehenszinsen 14 Jahre lang vom gesamten aushaftenden Kapital in Ansatz gebracht worden seien. Dieser unrichtigen Annahme sei eine Bankauskunft zugrunde gelegen, in der von einem endfälligen Kredit die Rede gewesen sei. Die Umstellung auf ein endfälliges Produkt sei jedoch nur kurzfristig auf Grund des hohen Fremdwährungskurses erfolgt. Beim Ansatz in den Prognoserechnungen sei diese

Vorgangsweise infolge eines Missverständnisses unwidersprochen geblieben. In diesem Zusammenhang sei auch das hohe Alter des Buchhalters der Bw (76 Jahre) zu erwähnen bzw. zu berücksichtigen. Zudem könne seit September 2000 die Wohnung "Top 2" (diese umfasst 155 m² und wurde um ca. 1,5 Millionen S (109.009,25 €) generalsaniert) um 15.000,00 S (1.090,09 €) brutto monatlich vermietet werden, anstatt wie im Zeitraum 6/99 bis 8/00 um 9.960,00 S brutto (723,82 €) monatlich. Die monatliche Miete für die Wohnung "Top 1" betrage 4.450,00 S brutto (323,39 €). Die bisherigen Prognoserechnungen seien von den ursprünglichen Mieteinnahmen ausgegangen. Auf Grund der dargelegten neuen Tatsachen und Beweismittel sowie der beigelegten berichtigten Prognoserechnung sei bei der Vermietung der beiden Wohnungen von einer Einkunftsquelle auszugehen, da in einem absehbaren Zeitraum Einnahmenüberschüsse zu erwarten seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Jänner 2001 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Bescheid betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1998 als unbegründet ab. In der Entscheidungsbegründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, erst die ab September 2000 erfolgte Mieterhöhung ermögliche die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum. Die Mieterhöhung sei somit als Änderung der Bewirtschaftungsart anzusehen. Eine Änderung der Bewirtschaftung habe aber nicht zur Folge, abgelaufene Zeiträume auf Grund der geänderten Verhältnisse neu zu beurteilen. Ihr könne nur für die Zukunft, d.h. für einen neuen Beobachtungszeitraum, Bedeutung beigemessen werden.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2001 beantragte der steuerliche Vertreter der Bw die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In Ergänzung zum ursprünglichen Berufungsbegehren wurden insbesondere Argumente gegen die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Rechtsauffassung des Vorliegens einer Änderung der Bewirtschaftung vorgebracht. Danach habe die im September 2000 erfolgte Mieterhöhung deshalb keinen neuen Beobachtungszeitraum ausgelöst, weil von Anfang an geplant gewesen sei, Mieteinnahmen in dieser Höhe zu erzielen. In der Bau- bzw. in der Anfangsphase der Vermietung hätten diese Mieten jedoch noch nicht erzielt werden können. Zudem habe sich der Stellenwert durch einige Betriebsansiedlungen und dem Wohnungsmarkt in B. entsprechend geändert. Mit der Vermietung sei im Juni 1999 erst teilweise begonnen worden. Die Wohnungen seien zum Teil erst im Jahr 2000 fertiggestellt worden. Bei den ursprünglich in Rechnung gestellten Mieten hätte es sich teilweise um Übergangsregelungen gehandelt. Die gegenwärtig vereinnahmten Mieten würden somit keine Änderung der Bewirtschaftungsart darstellen. 1998 seien die ersten Umbaumaßnahmen eingeleitet worden. Bei der

Prognoserechnung seien auf Grund von Kommunikationsschwierigkeiten diverse Darstellungen entstanden. Zum einen sei die Finanzierung mehrfach umgestellt worden, wodurch es immer wieder zu unterschiedlichen Zinsberechnungen gekommen sei. Daran sei auch die Zinslandschaft schuld und Umstellungen bei den Fremdwährungskrediten sowie die kurzfristige nunmehr wieder rückgängig gemachte Umstellung in endfällige Kredite. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin würden jedoch auch diese Finanzierungsänderungen nicht die Bewirtschaftungsform verändern.

Die Bw plane den Kauf und die Vermietung weiterer Wohnungen. Aus der Sicht der steuerlichen Vertretung der Bw sei die Liebhabereibetrachtung verfrüht und nicht gerechtfertigt. Auch sei auf Grund des im Berufungsschriftsatz dargestellten Gesamtüberschusses von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Beantragt wird, die Anerkennung der Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietgrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Gemäß § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß § 4 der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 sind die §§ 1 bis 3 auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.

In Streit steht, ob es sich bei den vermieteten Eigentumswohnungen um Einkunftsquellen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handelt.

Im Berufungsverfahren wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2001 neuerlich eine berichtigte Prognoserechnung vorgelegt, welche nunmehr 21 Jahre nach Beginn der Vermietungstätigkeit einen Gesamtüberschuss von 575.133,79 S (41.796,60 €) aufweist. Zur Erklärung wurde ausgeführt, die Berichtigungen würden aus der Aktivierung der Renovierungsarbeiten resultieren, die bisher gezehntelt worden seien. Zudem wurde nochmals darauf hingewiesen, der Umbau sei 1998 begonnen und Mitte 2000 abgeschlossen worden. Erst nach Abschluss der Arbeiten seien beide Wohnungen fremdüblich vermietbar gewesen. Von Mitte 1999 bis Mitte 2000 sei die Vermietung einer Wohnung lediglich provisorisch erfolgt. Die Fremdfinanzierung habe sich aufgrund der Marktlage mehrmals geändert und werde derzeit wiederum angepasst.

Mit Vorhalt vom 6. Februar 2002 wurde der Bw seitens der Rechtsmittelbehörde mitgeteilt, bei der Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei grundsätzlich jedes einzelne Mietobjekt auf seine Einkunftsquelleneigenschaft zu untersuchen. Dieser Grundsatz käme auch dann zur Anwendung, wenn mehrere vermietete Eigentumswohnungen im selben Wohnhaus gelegen seien, sofern, wie im berufungsgegenständlichen Fall, an verschiedene Personen vermietet werde. Für jedes Mietobjekt sei daher eine eigenständige Prognoserechnung vorzulegen. Beanstandet wurde ferner, dass die Aufwendungen für die Renovierung der Wohnungen aktiviert und auf die allgemein Nutzungsdauer verteilt abgeschrieben wurden.

Gem. § 28 Abs. 2 EStG seien Instandsetzungsaufwendungen für Mietwohngebäude soweit sie nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt seien, zwingend gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen. Es bestehe somit kein Wahlrecht zwischen Aktivierung und Zehntelabsetzung, weshalb auch keine Umstellung auf eine Normal-AfA vorgenommen werden dürfe. In den Prognoserechnungen sei daher bezüglich des Renovierungsaufwandes die Zehntelabsetzung beizubehalten. Bemängelt wurde auch, dass in der Bemessungsgrundlage für die AfA lediglich die Kosten für die Wohnungen "Top 1" und "Top 2" enthalten seien, einnahmeseitig jedoch Mieteinnahmen für die Wohnungen "Top 1", "Top 2" und "Top 5" berücksichtigt worden seien. Zudem seien die durch die Vermietung anfallenden sonstigen Kosten (Reparaturfond) im Unterschied zu den vorherigen Prognoserechnungen konstant mit 10.000,00 S (726,73 €) ausgewiesen (in den früheren Prognoserechnungen waren 15.000,00 S (1.090,09 €) veranschlagt). Der Bw wurde weiters aufgetragen, die bisherige Bewirtschaftung dieser Wohnungen (insbesondere die bisherigen Vermietungen, Mieter, Mietzins, bisherige Fremdbewirtschaftung, etc.) bekanntzugeben und die Mietverträge über die Wohnungsvermietungen vorzulegen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurden gesonderte Prognoserechnungen für die Wohnungen "Top 1" und "Top 2", die dazugehörigen Mietvertragsangebote, ein Gutachten über die Festlegung der Nutzwerte sowie der Finanzierungsplan des Versicherungsmaklers vorgelegt. Im beigelegten Schreiben vom 27. Februar 2002 wurde ausgeführt, wie aus dem Parifizierungsgutachten ersichtlich, sei Eigentümerin der Wohnung "Top 5" nicht die BW, sondern Frau E.B-S. Etwaige Einkünfte aus der seit dem 5. Oktober 2000 vermieteten Wohnung habe diese daher selbst zu erklären. Bezüglich der getätigten Aufwendungen für die Renovierung der Wohnungen wurde dargelegt, es handle sich hierbei nicht um Instandsetzungsaufwendungen, sondern um anschaffungsnahe Herstellungskosten. Die Herstellungsaufwendungen überstiegen die Anschaffungskosten um mehr als das Doppelte. Die Mietobjekte befänden sich in einem Mehrfamilienhaus, welches aus einem Altbau und einem darauf 1988 aufgestocktem Neubau bestehe. Die Bw, eine OEG, sei 1998 mit dem Ziel gegründet worden, im Altbau 2 Wohnungen zu errichten und diese zu vermieten. Dazu sei der aus der Nachkriegszeit stammende Bau komplett ausgehöhlt worden. Es seien neue Zwischenwände gesetzt, eine komplett neue Raumaufteilung und ein neuer Eingangsbereich geschaffen worden. Die Bäder seien neu verlegt und neu gestaltet worden. Freie Balkonflächen seien in die Tops eingegliedert worden. Die Böden seien komplett herausgerissen und neu eingelegt, Fenster und Türen ausgetauscht bzw. neu eingebaut und die Isolierung zeitgerecht gestaltet worden. Die sonstigen im Vorhalt vom 6. Februar 2002 angeführten Mängel seien in den beigelegten Prognoserechnungen beseitigt worden (sowohl Einnahmen als auch Ausgaben wurden indexangepasst und die sonstigen Ausgaben mit 40.000,00 S pro Jahr ebenfalls indexangepasst angesetzt).

Nach Durchführung einer mündlichen Besprechung wurden mit Eingabe vom 9. Juli 2003 neuerlich Prognoserechnungen (gesondert für die Wohnungen "Top 1" und Top 2") sowie eine berichtigte Einkünfteerklärung für das Streitjahr vorgelegt. Zudem wurde das Berufungsbegehren insofern abgeändert, als sich die Bw nunmehr auch mit einer vorläufigen Feststellung der Einkünfte einverstanden erklärte.

In den zuletzt vorgelegten Prognoserechnungen werden sowohl für die Wohnung "Top 1" als auch die Wohnung "Top 2" bereits für 2002 (im 5. Jahr ab Beginn der Betätigung) Einnahmenüberschüsse prognostiziert. Ein Gesamtüberschuss wird für "Top 1" erstmalig 2014 (im 16. Jahr ab Beginn der Betätigung) ausgewiesen, für "Top 2" 2017 (im 20. Jahr).

Bezüglich des Renovierungsaufwandes wurde die "Normal-AfA-Umstellung" beibehalten, da die Bw, wie obig ausgeführt, hierbei von anschaffungsnahen Herstellungskosten und nicht von Instandsetzungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 2 EStG ausgeht.

Die im Zuge der Sanierung angefallenen Aufwendungen sind zum Teil als Erhaltungs- (Austausch von Fenstern und Türen, zeitgerechte Isolierung) und zum Teil als Herstellungsaufwand (Setzung von Zwischenwänden, Einbeziehung von Balkonflächen in die Wohnnutzflächen, Schaffung eines neuen Eingangsbereiches, Neueinbau von Fenstern und Türen) anzusehen. Ist in einem solchen Fall eine Trennung einwandfrei möglich, hat sie zu erfolgen. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn ein Gebäude in vernachlässigtem Zustand erworben wird und in einem nahen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb Aufwendungen getätigt werden, da § 28 Abs. 2 EStG eine "Aktivierung" zwingend ausschließt.

In Anbetracht des Umstandes, dass nach Aushöhlung des Gebäudes eine völlige Umgestaltung des Altbaues vorgenommen wurde, wird eine einwandfreie Zuordnung der Baumaßnahmen in Herstellungs- und Erhaltungsaufwand nicht möglich sein. Die in den Prognoserechnungen vorgenommenen "Normal-AfA-Umstellungen" werden daher nicht beanstandet.

Zu beurteilen ist ferner, ob die im September 2000 nach Abschluss der Sanierungsarbeiten erfolgte Mieterhöhung als eine Änderung der Bewirtschaftungsart anzusehen ist.

Die Bw hat durch Beibringung von Beweismitteln glaubhaft gemacht, dass gegenständlich unmittelbar nach Erwerb der Wohnungen im Zusammenhang mit der beabsichtigten Vermietungstätigkeit mit umfangreichen Sanierungstätigkeiten begonnen wurde. Die Baumaßnahmen konnten erst im Jahr 2000 abgeschlossen werden. Mit der Vermietung wurde bereits Mitte 1999 begonnen, allerdings war es erst nach Beendigung der Baumaßnahmen möglich, Mieteinnahmen in der von Anfang an geplanten Höhe zu erzielen. Bei den ursprünglich in Rechnung gestellten Mieten handelte es sich um Provisorien.

Die Rechtsprechung (z.B. VwGH 24.4.1997, 94/15/0126) sieht in der Abänderung von mit Mietern geschlossenen Verträgen, die eine wesentliche Erhöhung der Mietzinse gegenüber früher vereinbarten Mietzinsen zum Gegenstand haben, eine wesentliche, die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Folgejahre bei der Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der Tätigkeit ausschließende Änderung der Bewirtschaftungsart. Wird jedoch, wie gegenständlich, unmittelbar nach Erwerb von Mietobjekten eine Sanierung

durchgeführt, wobei von vorneherein geplant ist, nach Abschluss der Baumaßnahmen wesentlich höhere Mieten zu vereinnahmen, kommt der obige Grundsatz nicht zum Tragen. Die Mieterhöhung ist daher nicht als Änderung der Bewirtschaftungsart anzusehen (z.B. VwGH 21.7.1998, 93/14/0111).

Auch die Finanzierung der Sanierung wurde mehrfach geändert. So wurden zu Beginn zwei Abstattungskreditverträge, ein Schillingkredit- und ein Schweizer-Franken-Kreditvertrag, abgeschlossen, zwischenzeitlich erfolgten kurzfristige und wieder rückgängig gemachte Umstellungen in endfällige Kredite und zuletzt wurde ein Endfälligdarlehen bei einem Versicherungsmakler abgeschlossen. Dieses endfällige Darlehen ist vom effektiven Zinssatz her günstiger als die Abstattungskredite, im Unterschied dazu ist es jedoch mit einer Er- und Ablebensversicherung gekoppelt. Die dafür zu leistenden Prämienzahlungen werden aus außerbetrieblichen Mitteln getätigt.

Grundsätzlich liegen Finanzierungsumstellungen im Bereich des gewöhnlichen wirtschaftlichen Engagements und stellen keine Änderung der Bewirtschaftungsart dar. Auch die gegenständliche Finanzierungsumstellung wird noch darunter zu subsumieren sein. Soweit die Zinssatzbegünstigung allerdings durch die Versicherungsprämien bedingt ist, müsste dies in den Prognoserechnungen berücksichtigt werden.

In den zu betrachtenden Prognoserechnungen wird von einer 3,5%igen Verzinsung der Kredite ausgegangen. Wenn jedoch berücksichtigt wird, dass der Zinssatz variabel ist, ist in den Prognoserechnungen ein gewisser Unsicherheitsfaktor enthalten. Dieser Umstand ist insbesondere bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Wohnung "Top 2" von Bedeutung, da in der betreffenden Prognoserechnung erst 2017, also im 20. Jahr nach Beginn der Betätigung, ein Gesamtüberschuss prognostiziert wird. Bei der Wohnung "Top 1" liegt das Unsicherheitsmoment darin, dass das Mietverhältnis nach Ablauf eines Jahres mit zweimonatiger Kündigungsfrist aufgelöst werden kann. In der betreffenden Prognoserechnung wurde jedoch die Gefahr eines dadurch bedingten zeitweiligen Mietausfalles nicht berücksichtigt.

§ 200 Abs. 1 BAO ermöglicht die Erlassung eines vorläufigen Abgabenbescheides, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens (z.B. Prognose des Abgabepflichtigen) ungewiss ist, ob die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Die Abgaben sind so lange vorläufig festzusetzen, bis die Ungewissheit beseitigt ist. Als beseitigt gilt die Ungewissheit, wenn auf Grund der im Regelfall mehrjährigen Beobachtung der Betätigung

das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der objektiven Ertragsfähigkeit mit einer gewissen Sicherheit beurteilt werden kann.

Die obig dargelegten Unsicherheitsmomente in den Prognoserechnungen und die dadurch bedingten Zweifel an der Erfüllbarkeit der Prognosen rechtfertigen die Erlassung eines vorläufigen Bescheides. Mit Eingabe vom 9. Juli 2003 hat sich die Bw damit einverstanden erklärt. Das Berufungsbegehren wurde dadurch abgeändert, sodass somit der Berufung stattgegeben werden kann.

Feldkirch, 18. November 2003