



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. vertreten durch XY gegen die gemäß § 200 Abs 2 BAO (endgültig) erlassenen Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk, St. Nr. betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1994 sowie betreffend der Feststellung der Einkünfte der Jahre 1988 bis 1994 gem. § 188 BAO, und gegen die gem. § 21 Abs 7 UStG 1972 für die Jahre 1988 bis 1993 erlassenen Umsatzsteuerbescheide, alle vom 24. April 1997 sowie gegen die gemäß § 200 Abs 2 BAO (endgültigen) Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1995 und Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1995 vom 16. Juni 1997, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um die Hausgemeinschaft TKMitbes.. Mit Kaufvertrag vom 10. April 1987 erwarben DrOM 3/4 tel und TK 1/4 tel der Anteile an der Liegenschaft 1130E-gasse zu einem Kaufpreis in Höhe von insgesamt ATS 1,100.000,--.

Am 7. Mai 1987 gab die Bw. dem Finanzamt schriftlich bekannt, dass sie das o. e. Grundstück nach Vornahme einer Generalsanierung zu vermieten beabsichtige.

Mit Vertrag vom 19. Oktober 1987 vermietete die Bw. das auf diesem Grundstück befindliche Haus, bestehend aus zwei Zimmern, einem Kabinett, einem Bad, einer Küche, einem WC samt Dusche, einem Vorraum und einem gesonderten Gartenschuppen mit einer insgeamten Nutzfläche von ca. 110 m² sowie einer Garage (zuzügliche Garagenfläche 19 m²) und den

Hausgarten im Ausmaß von 387 m² an CM. Dieser Vertrag wurde für die Dauer von zwölf Monaten - Beginn des Mietverhältnisses mit 1. Dezember 1987, Ende am 30. November 1988 ohne Kündigung - geschlossen.

Als Mietzins wurden monatlich ATS 8.000,-- zuzüglich eines Betriebskostenpauschales in Höhe von ATS 1.000,-- sowie die gesetzliche Umsatzsteuer festgesetzt. Dieser Hauptmietzins wurde wie folgt wertgesichert: *"Zur Berechnung der Wertbeständigkeit dient der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt monatlich verlaubliche Verbraucherpreisindex 1976 oder ein an seine Stelle tretender Index. Als Bezugsgröße für diesen Vertrag dient die für den Monat des Beginnes des Mietverhältnisses errechnete Indexzahl. Schwankungen der Indexzahl nach unten oder oben bis einschließlich 5 % bleiben unberücksichtigt. Ist die vereinbarte 5 % Grenze überschritten, hat eine Bindung an den Index Platz zu greifen, wobei die obige Bezugsgröße der Berechnung zugrunde zu legen ist. Bei Überschreitung wird die gesamte Veränderung voll berücksichtigt:"*

Weiters wurde u. a. die Zustimmung des Vermieters zu Veränderungen innerhalb des Mietgegenstandes oder an dessen Aussenseite, sowie der Verzicht des Mieters bei zeitlich begrenzter Unbenützbarkeit des Bestandsgegenstandes auf die entsprechenden Kosten vereinbart.

Das oben beschriebene Mietverhältnis – Beginn: 1. Dezember 1987 – wurde am 31. Oktober 1995 beendet.

In der Beilage zur Erklärung der Einkünfte betreffend das Jahr 1995 gab die Bw. bekannt, dass der seit dem 19. Oktober 1987 mit CM bestehende Mietvertrag mit 31. Oktober 1995 aufgelöst worden sei und dass das o. a. Objekt künftig nicht mehr vermietet werde.

Diesbezüglich wird von der erkennenden Behörde an dieser Stelle angemerkt, dass TK den 3/4 Anteil des DrOM mit Kaufvertrag vom 17. November 1995 erwarb. Der (Bar)kaufpreis wurde in diesem in Höhe von ATS 1,200.000,-- festgesetzt. Zusätzlich verpflichtete sich die Käuferin einen weiteren Betrag in Höhe von ATS 300.000,-- zwecks Lastenfreistellung der Liegenschaft zu leisten.

Aus diesem Vertrag geht weiters hervor, dass zum Stichtag 15. November 1995 ein Pfandrecht für den Höchstbetrag von ATS 1,890.000,-- - Anmerkung: für ein von der Bw. bei der G-Bank in Höhe von ATS 1,350.000,-- aufgenommenes Darlehen - mit einem Betrag von ATS 1,317.724,30 sowie ein weiteres für den Höchstbetrag von ATS 420.000,-- - Anmerkung: für ein von der Bw. ebenfalls bei G-Bank in Höhe von ATS 300.000,-- aufgenommenes Darlehen - mit einem Betrag in Höhe von ATS 247.740,10 aushafteten. Die Tilgungserfordernisse zum letztgenannten Datum beliefen sich somit insgesamt auf ATS 1,565.464,40. Weiters ist aus diesem Kaufvertrag ersichtlich, dass ein auf die Bw. bei der

A-Bank lautendes Konto im Zeitpunkt dessen Errichtung – 17. November 1995 - einen Debetsaldo in Höhe von ATS 122.759,45 aufwies.

Die von der Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum (1988 – 1995) erzielten Einkünfte und die, um die Umsatzsteuer und um die tatsächlich - laut den Erklärungen - angefallenen Betriebskosten bereinigten, Mieteinnahmen sowie die von dieser im Jahre 1988 gemäß der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 1 EStG 1972 im Jahre 1988 bzw. in den Jahren 1989 bis 1995 gem. § 16 Abs 1 Z 1 EStG 1988 für Jahre 1989 bis 1995 geltend gemachten AfA-Beträge und die von der Bw. für Zehntelabsetzungen gem. § 28 Abs 2 Z1 EStG 1972 (für 1988) bzw. gem. § 28 Abs 2 EStG 1988 (1989 bis 1995) geltend gemachten Aufwendungen und die übrigen Werbungskosten (mit Ausnahme der Umsatzsteuer) gestalteten sich wie folgt:

Jahr	Zinsaufwendungen*) lt. Erklärung in Summe in ATS	Afa**) lt. Erklärung in ATS	Zehntelabsetzungen gem. § 28Abs2Z1 EStG 1972 bzw. gem. §28Abs2 EStG1988 in ATS	Übrige Werbungskosten****)	Mieteinnahmen lt. Erklärung brutto in ATS	Mieteinnahmen (inkl. Betriebskosten) lt. Erklärung bereinigt um USt in ATS	tatsächlich angefallene Betriebskosten lt. Erklärung in ATS	somit tatsächlich erzielte Mieteinnahmen netto***) in ATS	Verlust lt. Erklärung ****) in ATS	Gewinn lt. Erklärung in ATS
1988	135.029,78	41.812,--	48.965,--	28.456,52	118.800,--	108.000,--	11.928,87	96.071,13	146.993,31	
1989	139.556,78	19.526,--	48.965,--	8.963,--	145.200,--	132.000,--	8.782,--	123.218,--	92.462,78	
1990	168.881,25	19.526,--	53.745,--	4.520,--	148.500,--	135.000,--	9.284,20	125.715,80	118.426,20	
1991	176.234,88	19.526,--	53.745,--	7.228,--	201.300,--	183.000,--	10.464,20	172.535,80	82.857,08	
1992	179.369,83	19.526,--	53.745,--	10.608,--	204.600,--	186.000,--	11.908,50	174.091,50	88.620,33	
1993	169.043,32	19.526,--	53.745,--	14.414,--	204.600,--	186.000,--	13.900,10	172.099,90	79.776,42	
1994	160.801,13	19.526,--	53.745,--	17.050,--	204.600,--	186.000,--	19.621,15	166.378,85	65.634,28	
1995	141.328,95	19.526,--	53.745,--	18.148,--	290.500,--	264.090,90	17.168,--	246.922,90		32.087,85
Gesamt	1,260.245,92	178.494,--	420.400,--	109.265,52				1,277.033,88	674.770,20	32.087,85
Gesamtverlust im Zeitraum 01/ 1988 bis 10/1995									<u>642.682,35</u>	

*) Anmerkung: Zinsaufwendungen gem. § 16 Abs 1 Z 1 EStG 1972 für 1988 bzw. gem. § 16 Abs 1 Z 1 EStG 1988 ab dem Jahr 1989, die im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes stehen. Diese wurden von der Bw. für die beiden o. e. bei der G-Bank in Höhe von ATS 1.350.000,-- bzw. in Höhe von ATS 300.000,-- aufgenommenen Darlehen aufgewendet.

**) Anmerkung: Im Zuge der (vorläufigen) Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1989 setzte das Finanzamt die von der Bw. in Höhe von ATS 35.658,-- für das Gebäude geltend gemachte AfA auf ATS 13.372,-- mit der Begründung, dass die Nutzungsdauer bei Gebäuden ohne diesbezüglichen Nachweis 67 Jahre betrage und daher jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA in Ansatz gebracht werden könnten, herab. Diese vom Finanzamt vorgenommene Änderung wurde von der Bw. in der Folge nicht bekämpft.

***) Anmerkung: Die von der Bw. um die Umsatzsteuer bereinigten Mieteinnahmen wurden um die in den einzelnen Erklärungen zum Ansatz gebrachten – tatsächlich angefallenen – Betriebskosten reduziert.

****) Anmerkung: der von der Bw. im Jahre 1989 in Höhe von ATS 114.748,78 erklärte Verlust wurde vom Finanzamt entsprechend der oben dargestellten AfA-Änderung adaptiert.

*****) Anmerkung: Zinsaufwendungen (1988 bis 1995) für das bei der A-Bank auf die Bw. lautende Konto in Höhe von insgesamt ATS 89.800,-- sowie im Jahre 1989 geltend gemachte Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe von ATS 19.465,52.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1995 und der Feststellung der Einkünfte gem. §188 BAO für die Jahre 1988 bis 1995 wurden vom Finanzamt gemäß der Bestimmung des § 200 Abs 1 BAO vorläufig veranlagt bzw. festgestellt. Mit Ausnahme der im Jahre 1989 nach entsprechendem Vorhalteverfahren durchgeführten AfA-Berichtigung wurden sämtliche o. a. Bescheide gemäß den Erklärungen der Bw. erlassen. Die Bw. ergriff gegen keinen dieser gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide ein Rechtsmittel.

Mit Bescheiden vom 24. April 1997 betreffend die Jahre 1988 bis 1994 sowie mit Bescheiden vom 11. Juni 1995 betreffend das Jahr 1995 erfolgte eine Aufhebung der vorläufigen Bescheide für die Jahre 1988 bis 1995 im Wege endgültiger Bescheide gemäß § 200 Abs 2 BAO. In der gesondert ergangenen Begründung führte das Finanzamt diesbezüglich aus, dass die 3/4 Anteile des DrOM an der o. a. Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 17. November 1995 an die Miteigentümerin TK verkauft worden seien und dass diese nunmehrige Alleineigentümerin sei. Im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum sei bis zum Anteilsverkauf kein Gesamtüberschuss erzielt worden. Das Einfamilienhaus sei jedoch renoviert worden um es nach dem Verkauf von der nunmehrigen Alleineigentümerin für den Eigenbedarf zu nutzen. Somit liege Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung vor, eine Einkunftsquelle sei in den Jahren 1988 bis 1995 nicht gegeben gewesen.

Mit Schriftsatz vom 5. Juni 1997 erhob die Bw. Berufung gegen die endgültigen Bescheide gem. § 200 Abs 2 BAO des Finanzamtes vom 24. April 1997 betr. die Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 1988 bis 1994, sowie gegen die gesondert, mit der Feststellung, dass für die Jahre 1988 bis 1993 keine Umsatzsteuer festgesetzt wurde, ergangenen Bescheide betr. die Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1993. Die Bw. stellte den Antrag, die vorgenannten Bescheide wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben und für die Jahre 1988 bis 1994 endtägliche Bescheide gem. § 200 Abs 2 BAO unter Zugrundelegung der Besteuerungsgrundlagen, der Umsatzsteuerfestsetzung und der Feststellung der erzielten Einkünfte der gem. § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Bescheide der Jahre 1988 bis 1994 vom 26. Juni 1990, 9. Oktober 1991, 13. April 1992, 18. Februar 1993, 23. April 1993, 28. Februar 1994, 7. November 1995 und 27. September 1996, zu erlassen. Mit Schreiben vom 3. Juli 1997 erhob die Bw. Berufung gegen die gem. § 200 Abs 2 BAO endtägig ergangenen Bescheide vom 11. Juni 1997 betr. Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 1995 und stellte den Antrag die vorgenannten Bescheide wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben und die Umsatzsteuer für das Jahr 1995 sowie die Einkünfte gem. § 188 BAO auf der Basis der vorläufigen Bescheide vom 20. November 1996 berichtigt festzusetzen bzw. festzustellen und verwies gleichzeitig auf die nachstehende, im Berufungsschreiben vom 5. Juni 1997 erstellte, Begründung.

Im Berufungsschreiben vom 5. Juni 1997 führte die Bw. u. a. aus, dass die Miteigentümer TK und DrOM die o. e. Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 10. April 1987 mit der Absicht, diese mit dem darauf errichteten Einfamilienhaus langfristig zu vermieten und daraus in einem Planungszeitraum von zwanzig Jahren unter Einrechnung erforderlicher Renovierungsarbeiten einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von rund ATS 900.000,-- (ATS 896.042,--) zu erzielen, erworben hätten.

Mit Eingabe vom 7. Mai 1987 sei das Finanzamt über diesen Erwerb in Kenntnis gesetzt worden. Gleichzeitig sei bekanntgegeben worden, dass das darauf befindliche Haus im Laufe des Jahres 1987 generalsaniert und im Anschluss daran vermietet werden sollte.

Nach Vorlage der ersten Steuererklärungen für das Jahr 1987 sei eine endtägliche Festsetzung der Umsatzsteuer für dieses Jahr mit Bescheid vom 12. Juli 1989 erfolgt. Dieser Bescheid sei am 14. August 1989 in Rechtskraft erwachsen.

Hinsichtlich der Feststellung der erzielten Einkünfte gem. § 188 BAO sei am 12. Juli 1989 ein vorläufiger Bescheid gem. § 200 Abs 1 BAO ergangen. Diesem Bescheid sei weder eine Begründung über die Veranlassung der Erteilung eines vorläufigen Bescheides angeschlossen

worden, noch seien Erhebungen oder Rückfragen hinsichtlich des für 1987 vorliegenden Verlustes oder der beabsichtigten Erassung eines vorläufigen Bescheides vorgenommen worden.

In der Folge seien die Jahre 1988 bis 1995 in einem Zeitraum vom 26. Juni 1990 (Bescheid 1988) bis 20. November 1996 (Bescheid 1995) hinsichtlich der Umsatzsteuer und der Feststellung der Einkünfte gem. § 200 Abs 1 BAO vorläufig veranlagt, bzw. festgestellt worden. Lediglich in Ergänzung der Steuererklärungen 1989 sei mit Verfügung vom 13. August 1989 eine Stellungnahme hinsichtlich der geltend gemachten Absetzung für Abnutzung erbeten worden. In Erledigung dieses Vorhaltes sei die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung von ATS 35.658,-- auf ATS 19.526,-- berichtigt worden.

Mit den Bescheiden vom 24. April 1997 sei nunmehr – zehn Jahre nach Bekanntgabe der Aufnahme der steuerpflichtigen Tätigkeit – eine Aufhebung der vorläufigen Bescheide für die Jahre 1988 im Wege endgültiger Bescheide gem. § 200 Abs 2 BAO erfolgt. In der gesondert zugestellten Begründung dieser Bescheide sei der ausgeübten Tätigkeit Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung unterstellt und eine Einkunftsquelle als nicht gegeben festgestellt worden.

Die Begründung der bekämpften Bescheide zerfalle in zwei Feststellungen:

- a) Im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum von 1988 (Beginn der Vermietung) bis zum Anteilsverkauf sei kein Gesamtüberschuss erzielt worden,
- b) das Einfamilienhaus sei jedoch im Vermietungszeitraum renoviert worden, um dieses nach dem Verkauf von der nunmehrigen Alleineigentümerin für den Eigenbedarf zu nutzen.

a) Beobachtungszeitraum:

Der Versuch den Beobachtungszeitraum im Sinne der Liebhabereiverordnung auf den gesamten Zeitraum der Tätigkeit auszudehnen und während des gesamten Zeitraumes der Tätigkeit nur vorläufige Veranlagungen durchzuführen, widerspreche sowohl der inhaltlichen Zielsetzung der Bestimmungen des § 200 BAO als auch der Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen in der Auslegung der Bestimmungen der Liebhabereiverordnung.

Die Gewinnabsicht als Tatbestand für das Vorliegen von steuerpflichtigen (besteuerungsfähigen) Einkünften sei für den Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit anhand nachvollziehbarer Umstände zu prüfen, wobei im Sinne der Liebhabereiverordnung nur zu prüfen sei, ob die Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten ließe (§ 2 Abs 4 LVO).

Hiezu könne sich das Finanzamt zur Klärung der Gewinnabsicht eines "Beobachtungszeitraumes" bedienen und sich für diesen Beobachtungszeitraum mit vorläufigen Bescheiden im Sinne der Bestimmungen des § 200 Abs 1 BAO behelfen.

Nach *Stoll*/BAO-Kommentar, 2104 sei zu § 200 BAO auszuführen: *"Die Fehleinschätzung der Vorläufigkeitsvoraussetzungen wird bei subjektiven Tatbestandsmerkmalen deutlich. Bildet die Gewinnabsicht das Tatbestandsmerkmal, dann wäre es verfehlt, aus dem abschließend gewonnenen Bild der tatsächlichen Gewinnerzielung auf die Gewinnabsicht... zu schließen. Wenn das Gesetz auf ein Wollen abstellt, darf man nicht den später eingetretenen Erfolg oder Misserfolg mit dem Wollen gleichstellen..."*.

Eine vorläufige Veranlagung nach § 200 BAO sei daher nach allgemeiner Rechtsmeinung nur bis zur Klärung der Gewinnabsicht im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit zulässig. Im vorliegenden Fall habe das Finanzamt nicht nur keinen Versuch unternommen, die Gewinnabsicht im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit zu prüfen und sich Unterlagen über die wirtschaftliche Planung bei der Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft vorlegen zu lassen, sondern sich ohne bescheidmäßige Begründung und unter Fehleinschätzung der Vorläufigkeitsvoraussetzungen mit der Erlassung von vorläufigen Bescheiden über einen Zeitraum von zehn Jahren beholfen. Erst nach der vorzeitigen Einstellung der Tätigkeit, die bei Aufnahme der Vermietung der Liegenschaft nicht beabsichtigt und in Umständen begründet gewesen sei, die bei Aufnahme der Vermietung der Liegenschaft nicht bekannt oder voraussehbar gewesen seien, habe das Finanzamt mit den bekämpften Bescheiden unter Unterstellung eines *"abgeschlossenen"* Beobachtungszeitraumes die bei Aufnahme der Tätigkeit bestandene Gewinnabsicht im Sinne der LVO negiert.

In der Frage der Einstellung einer Tätigkeit innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes habe das BMF sein Aufsichtsrecht ausgeübt und den Bescheid eines Berufungssenates gem. § 299 BAO aufgehoben. Das BMF habe klargestellt: *"dass ein bloßes nachträgliches Vorliegen von Verlusten innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes keine Umstände sind, die zur Widerlegung der in der LVO aufgestellten Vermutung geeignet wären. Wenn jemand eine Betätigung mit der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften, beginnt, und diese Betätigung nicht mit der privaten Lebensführung in engem Zusammenhang steht, so unterstellt die VO, dass er diese Betätigung grundsätzlich so einrichtet, dass ein Gesamtgewinn auch objektiv erwartet werden kann. Gelingt es am Ende doch nicht und erfolgt eine vorzeitige Betriebseinstellung, so ist dies nicht Ausfluss einer dem objektiven, sondern höchstens dem subjektiven Bereich zuzuordnenden Handlungsweise bzw. ist dies in einer Änderung von äußeren Umständen begründet, die erst zum Zeitpunkt der Beendigung der Betätigung eintreten (BMF 4. 4. 1997, K272/2-IV/6/97).*

Die Liegenschaftseigentümer hätten nunmehr mit Aufnahme der Tätigkeit der Vermietung der o. a. Liegenschaft eine Berechnung der Wirtschaftlichkeit und damit Dokumentation der Gewinnabsicht für einen Zeitraum von zwanzig Jahren vorgenommen, der in der Beilage als Nachweis der Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten im Zeitpunkt der Aufnahme der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgelegt werde. Nach dieser Prognose, die auf den Daten des Zeitpunktes der Vermietung basiere, habe die vorliegende Vermietung der Liegenschaft in einem überschaubaren Zeitraum von neunzehn Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von ATS 896.042,-- ergeben und bereits im Jahre 2002, somit nach fünfzehn Jahren zu einem Ausgleich der Verluste der Anlaufperiode und der Ertragsüberschüsse der Folgejahre geführt. Bei dieser Prognose seien sowohl die steigenden Zinssätze der Jahre 1989 bis 1992 als auch die Herabsetzung der Amortisation (gemeint wohl: Absetzung für Abnutzung) im Zuge der Veranlagung des Jahres 1989 von ATS 35.658,-- auf ATS 19.526,-- korrekterweise im Sinne der auf einen beschränkten Beobachtungszeitraum abgestellten Bestimmungen der LVO außer Ansatz geblieben.

Hinsichtlich der Regelung des Totalgewinnzeitraumes verwies die Bw. darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171, die Unterteilung des Totalgewinnzeitraumes bei *"großer"* oder *"kleiner"* Vermietung aufgegeben und der Verfassungsgerichtshof in dieser Frage eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten habe. Das BMf habe den Beschwerdeführer letztlich mit GZ SB 30/1-IV/14/97 vom 30. Jänner 1997 klaglos gestellt. Der *"überschaubare Zeitraum"* zur Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten sei demnach im Sinne des derzeitigen Standes der Judikatur einheitlich mit 25 Jahren anzunehmen.

Im vorliegenden Beschwerdefall stehe damit außer Zweifel, dass im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit der Vermietung der o. a. Liegenschaft mit einem Gesamtüberschuss im Totalgewinnzeitraum habe gerechnet werden können.

Zur Beweisführung dieser, für die Beurteilung der Berufungsentscheidung relevanten Frage des Vorliegens einer wirtschaftlich gerechtfertigten Annahme der Erzielung eines Gesamtüberschusses im Zeitpunkt der Aufnahme der Vermietung der berufsgegenständlichen Liegenschaft beantragte die Bw. das Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen der Immobilienbranche.

b) Renovierung im Vermietungszeitraum:

In der Begründung der bekämpften Bescheide sei unterstellt worden, dass das Einfamilienhaus im Vermietungszeitraum renoviert worden sei, um dieses nach dessen Verkauf von der nunmehrigen Alleineigentümerin für deren Eigenbedarf zu nutzen.

Diese Vermutung stimme nicht nur nicht mit der seinerzeitigen Entscheidung der Miteigentümer über die durchzuführenden Renovierungsarbeiten überein, sie werde auch durch den Zeitpunkt der durchgeführten Renovierungsarbeiten widerlegt. Die entscheidenden Renovierungsarbeiten, die ausschließlich einer besseren Vermietbarkeit des Objektes gedient hätten, seien in den Monaten November und Dezember 1987, somit unmittelbar nach dem Ankauf und grundsätzlich vor der Vermietung des Objektes durchgeführt worden.

Die für die Renovierung erforderlichen Aufwendungen seien weiters in der Wirtschaftlichkeitsrechnung in Höhe der steuerlich zulässigen Zehntelabsetzung berücksichtigt worden und hätten somit im prognostizierten Gesamtüberschuss Deckung gefunden.

Zusammenfassend sei somit festzustellen:

Die endgültigen Bescheide für die Jahre 1988 bis 1994 seien auf Grund der Berufungsbegründung wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften (mangelndes Parteiengehör gem. § 115 BAO) und Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Die im Jahre 1987 erfolgte Vermietung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft stelle eine mit Gewinnabsicht aufgenommene Tätigkeit dar und widerspreche damit den Voraussetzungen einer Liebhaberei im Sinne der LVO. Die Besteuerung der Jahre 1988 bis 1994 sei unter Zugrundelegung der Steuererklärungen, bzw. der Besteuerungsgrundlagen der vorläufigen Bescheide der Jahre 1988 bis 1994 vorzunehmen.

Die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit bzw. Vermietung sei auf Ereignisse zurückzuführen, die im Zeitpunkt der Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit weder bekannt, noch voraussehbar gewesen seien. Diese seien ausschließlich in einer vorzeitigen Vertragsauflösung durch den Erstmieter und in dem Umstand, dass durch die Geburt zweier Kinder in den Jahren 1991 und 1994 die Miteigentümerin TK bei Vertragsauflösung durch den Mieter an den Zweiteigentümer DrOM mit dem Ansuchen auf Anteilsabtretung herangetreten sei.

Die vorzeitige Beendigung der wirtschaftlichen Nutzung der Liegenschaft durch die Miteigentümergeinschaft sei daher nicht Ausfluss einer dem objektiven, sondern dem subjektiven Bereich zuzuordnenden Handlungsweise der Eigentümer, die erst zum Zeitpunkt der Beendigung der Betätigung eingetreten sei. Die ursprünglich als unbefristet begonnene Tätigkeit, die erst auf Grund nachträglich eingetretener Umstände verfrüht habe eingestellt werden müssen, könne somit nicht als voraussichtlich zeitlich begrenzte Tätigkeit angenommen werden und zu einer Aberkennung der Einkunftsquelleneigenschaft führen.

In der Beilage zu dieser Berufung brachte die Bw. folgende Prognoserechnung bei:

Vorausschau Armotisation Haus 1987-2006 (Großrep. 10 J./Afa auf ND 25 J.)

Zinsbelastung GARA-Kredit			Afa Haus lt. STE 1987		Nebenkosten	1/10 Ab-	Mieteinn. *)	Überschuss/
				(Nutzungsdauer: 20 Jahre)	Grundst.u.ä.	setzung		Verlust
Jahr	Kapital	Rückzahlung	Zinsen	Ansch./Buchwert	Afa	(Index.ca 4%)	(Index.ca 4%)	
87	1.350.000,00	113.244,00	114.750,00	891.440,00	35.658,00	39.030,00	25.000,00	9.000,00
88	1.351.506,00	113.244,00	114.878,00	855.782,00	35.658,00	6.200,00	48.281,00	108.000,00
89	1.353.140,00	113.244,00	115.017,00	820.124,00	35.658,00	6.400,00	48.281,00	132.000,00
90	1.354.913,00	113.244,00	115.168,00	784.466,00	35.658,00	6.700,00	48.281,00	156.000,00
91	1.356.837,00	123.120,00	115.331,00	748.808,00	35.658,00	7.000,00	48.281,00	162.200,00
92	1.349.048,00	123.120,00	114.669,00	713.150,00	35.658,00	7.300,00	48.281,00	168.700,00
93	1.340.597,00	123.120,00	113.951,00	677.492,00	35.658,00	7.600,00	48.281,00	175.400,00
94	1.331.428,00	145.800,00	113.171,00	641.834,00	35.658,00	7.900,00	48.281,00	182.400,00
95	1.298.799,00	145.800,00	110.398,00	606.176,00	35.658,00	8.200,00	48.281,00	189.700,00
96	1.263.397,00	145.800,00	107.389,00	570.518,00	35.658,00	8.500,00	48.281,00	197.300,00
97	1.224.986,00	185.976,00	104.124,00	534.860,00	35.658,00	8.800,00	23.281,00	205.200,00
98	1.143.134,00	185.976,00	97.166,00	499.202,00	35.658,00	9.200,00		213.400,00
99	1.054.324,00	185.976,00	89.618,00	463.544,00	35.658,00	9.600,00		221.900,00
00	957.966,00	185.976,00	81.427,00	427.886,00	35.658,00	10.000,00		230.800,00
01	853.417,00	185.976,00	72.540,00	392.228,00	35.658,00	10.400,00		240.000,00
02	739.981,00	185.976,00	62.898,00	356.570,00	35.658,00	10.800,00		249.600,00
03	616.903,00	185.976,00	52.437,00	320.912,00	35.658,00	11.200,00		259.600,00
04	483.364,00	185.976,00	41.086,00	285.254,00	35.658,00	11.600,00		270.000,00
05	338.474,00	185.976,00	28.770,00	249.596,00	35.658,00	12.100,00		280.800,00
06	181.268,00	185.976,00	16.314,00	213.938,00	35.658,00	12.600,00		292.000,00

*) Miete bis 88 netto S 9.000,-, 89 netto S 11.000,- und ab 90 S 13.000,- danach +4% p.a

Mit Vorhalt vom 6. Juni 1997 forderte das Finanzamt die Bw. auf, den Kaufvertrag vom 10. April 1987 und den Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 beizubringen bzw., eine eventuelle mündliche Vereinbarung darzustellen. Weiters wurde in diesem Ergänzungsersuchen ausgeführt, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen wegen des fehlenden Interessengegensatzes nur dann steuerlich anerkannt werden könnten, wenn diese nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufwiesen und unter Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Das Finanzamt forderte die Bw. auf, das Vorliegen dieser Voraussetzungen mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

Hinsichtlich der von der Bw. zitierten Rechtsansicht des BMF vom 4. 4. 1997, K272/2-IV/6/97, führte das Finanzamt aus, dass diese im Gegensatz zum vorliegenden Fall – Vermietung eines Einfamilienhauses – eine Betätigung gem. § 1 Abs 1 LVO betreffe. Deshalb erscheine diese für die Untermauerung der von der Bw. vertretenen Ansicht nicht geeignet.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens brachte die Bw. Kopien des Kaufvertrages vom 10. April 1987 sowie des Mietvertrages vom 19. Oktober 1987 bei.

Hinsichtlich der Feststellung des Finanzamtes, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich anerkannt werden könnten, wenn diese auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, wies die Bw. darauf hin, dass die mit Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 vereinbarte Hauptmiete einer Rendite von 8,35% des Kaufpreises einschließlich Gebühren entsprochen habe und dass diese damit über der marktüblichen Rendite bei einer Vermietung derartiger Objekte gelegen habe.

Für den Fall, dass dennoch steuerliche Bedenken gegen die Höhe der vereinbarten Miete bestünden, beantragte die Bw. die Einholung eines Gutachtens eines gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Realitätswesen.

Weiters führte die Bw. aus, dass der in der Berufung zitierten Rechtsansicht des BMF allgemeine Gültigkeit für die Beurteilung der Einstellung einer Tätigkeit innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes zukäme dies insbesondere, da in der Begründung der endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1988 bis 1995 vom 23. April 1997 darauf verwiesen worden sei, dass im abgeschlossenen Beobachtungszeitraum von 1988 bis zum Anteilsverkauf kein Gesamtüberschuss erzielt worden sei.

Von der erkennenden Behörde wird an dieser Stelle angemerkt, dass im Juni 1997 durchgeführte Erhebungen des Finanzamtes ergaben, dass es sich bei dem Mieter CM um den Sohn des DrOM handelte, dass die o. e. Liegenschaft – Einfamilienhaus bestehend aus einer Wohnung - seit dem Erwerb des Alleineigentums durch TK nach deren Angaben zur Gänze

privat genutzt wurde und dass seit dem Erwerb des Alleineigentums durch diese die Absicht, dieses Haus zu vermieten, aufgegeben wurde. Außerdem wurde bei diesen Erhebungen festgestellt, dass CM der Vater der beiden Kinder von TK ist.

Aus dem die berufungsgegenständliche Liegenschaft betreffenden Bewertungsakt ist ersichtlich, dass das sich darauf befindliche Gebäude im Jahre 1928 und die Garage im Jahre 1947 errichtet wurden. Die Gesamtfläche dieses Grundstückes beträgt laut Grundbuch 467 m², die bebaute Fläche 115 m². Die Errichtung dieses Hauses erfolgte in Stein- bzw. Ziegelbauweise. Das Haus ist nicht unterkellert. Mit Bescheid vom 25. Juni 1987 erteilte die Baupolizei (Magistrat der Stadt Wien, MA 37) der Bw. die Bewilligung, im Erdgeschoss und im Dachgeschoss Scheidewände abzutragen und aufzustellen, Tür- und Maueröffnungen herzustellen, abzuändern bzw. umzuwidmen. Weiters wurden in diesem Bescheid die Herstellung einer neuen vom Erdgeschoß zum Dachgeschoß führenden Stiege sowie die Abänderung der Hauskanalanlage und die Installation einer gasbefeuelten Zentralheizung bewilligt. Die Liegenschaft befindet sich im 13. Wiener Gemeindebezirk, im Bezirksteil Speising, und somit in einer sehr guten Lage.

Anzumerken ist, dass dem UFS keine das Jahr 1987 betreffenden Akten zur Verfügung standen, da diese vom Finanzamt skartiert wurden.

Anzumerken ist weiters, dass die Absetzung für Abnutzung betreffend den Gebäudewert im Jahre 1989 von ATS 35.658,-- auf ATS 13.372,-- herabgesetzt wurde. Auf die diesbezüglichen obigen Ausführungen wird verwiesen.

Hinsichtlich der weiteren Anlagen findet sich in der Beilage zur Erklärung des Jahres 1988 folgende Aufstellung:

	Stand am 1. Jänner 1988	AfA gem. §16Abs1Z8 EStG 1988	Stand am 31. Dezember 1988
Gasherd	15.859,-	1.669,-	14.190,-
Kühlschrank	7.372,-	776,-	6.596,-
Kücheneinrichtung	35.235,-	3.709,-	31.526,-

Anschaffungskosten für diese Anlagen somit: Gasherd: ATS 16.690,--, Kühlschrank: ATS 7.760,--, Kücheneinrichtung: ATS 37.090,--.

Restwerte lt. Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 1994: Gasherd: ATS 4.176,--, Kühlschrank: ATS 1.940,--, Kücheneinrichtung: ATS 9.272,--.

Hinsichtlich der Berechnung der Zehntelabsetzungen gem. § 28 Abs 2 Z 1 EStG 1972 bzw. gem. § 28 Abs 2 EStG 1988 findet sich in der Beilage zur Erklärung des Jahres 1990 folgende Aufstellung:

	Zeitraum	Gesamtbetrag (in ATS)
Aconto 1987 Firma R.	87-96	250.000,--
Restbetrag Firma R	88-97	232.409,--
Firma S Fliesen, Bad/WC	88-97	7.154,18
Fassadenanstrich	90-99	23.456,--
Hofpflasterung und Putzschacht	90-99	24.431,--

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob die Bewirtschaftung der Liegenschaft 1130E-gasse als umsatz- und einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu beurteilen ist.

Vor der Prüfung dieser Frage ist zunächst zu untersuchen, ob die der Vermietung zu Grunde liegenden Verhältnisse fremdüblich gestaltet waren, da sich aus dem oben dargestellten Sachverhalt ergibt, dass das berufungsgegenständlichen Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen – der Vater des Mieters war im Vermietungszeitraum zu 3/4tel Eigentümer des o. a. Grundstückes, der Mieter ist Vater der beiden Kinder der (im Vermietungszeitraum) Eigentümerin der restlichen Anteile an diesem – abgeschlossen wurde und da der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. Dezember 1994, Zl. 93/13/0012, diesbezüglich ausgesprochen hat, dass es für den Fall, dass ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerlich nicht anzuerkennen sei, keiner Prüfung der Frage mehr bedürfe, ob die demnach gar nicht vorliegende Vermietungstätigkeit objektiv als von der Absicht begleitet angesehen werden könne, auf Dauer gesehen Überschüsse von Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- 1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3.) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese in der Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch die Bestimmung des § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (Siehe d. Erkenntnis des VwGH vom 1. Juli 2003, Zl. 98/13/0184, sowie *Doralt*, EStG⁴, § 2 Tz 160 ff).

Das berufungsgegenständliche Mietverhältnis wurde mit 1. Dezember 1987 begonnen und dauerte bis zum 31. Oktober 1995 an. Ein diesbezüglicher Vertrag wurde, w. o. ausgeführt, aber nur für den Zeitraum vom 1. Dezember 1987 bis zum 30. November 1988 abgeschlossen. Damit ist das Erfordernis einer ausreichenden Publizität für die restliche Vermietungsdauer im Sinne des oben Gesagten nicht gegeben. Diesbezüglich ist jedoch anzumerken, dass das Erfordernis der Publizität nicht überbewertet werden darf und somit das Fehlen einer schriftlicher Vereinbarung für den Zeitraum vom 1. Dezember 1988 bis zum 31. Oktober 1995 im berufungsgegenständlichen Fall für sich alleine nicht ausreicht, um abschließend beurteilen zu können, ob die für die Zeit nach dem 30. November 1988 getroffene(n) Vereinbarung(en) den obigen Kriterien entspricht bzw. entsprechen oder nicht.

Ob die für die Zeit nach dem 30. November 1988 getroffene(n) Vereinbarung(en) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben ist zumindest fraglich.

Somit ist für die Beantwortung der Frage, ob die – ab dem 1. Dezember 1988 -getroffene(n) Vereinbarung(en) den obigen Kriterien entspricht bzw. entsprechen, letztlich entscheidend, ob diese einem Fremdvergleich standhalten, wobei bei einem solchen ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen ist und die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich ist.

1.) Fremdvergleich:

Einleitung:

Der anzustellende Fremdvergleich erfolgt zweistufig, wobei zunächst überprüft wird, ob die im Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 getroffenen Vereinbarungen den Kriterien des Fremdvergleiches standzuhalten vermögen. In der Folge wird untersucht, ob die von der Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum tatsächlich vereinnahmten (Netto)Mietentgelte auch von einander fremd gegenüberstehenden Personen geleistet worden wären.

Ermittlung des Fremdvergleichsmaßstabes:

W. o. ausgeführt, wurde im o. e. Mietvertrag eine monatliche, an den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt (monatlich) verlautbarten Verbraucherpreisindex 1976 gebundene, Nettomiete in Höhe von ATS 8.000,-- dergestalt vereinbart, dass Schwankungen des VPI ab einem Ausmaß von 5 % zu berücksichtigen seien. In der Folge werden – dargestellt in der Aufstellung unten, Seite 20,21 – von der erkennenden Behörde die diesem Vertrag entsprechenden monatlichen und jährlichen Nettomieten ermittelt und in weiterer Folge den nachstehenden, auf der offiziellen Website der Österreichischen Immobilienreuhänder bekanntgegebenen, den Mietenspiegel der Jahre 1988 bis 1995 entsprechenden, Jahresmieten gegenübergestellt. Sodann erfolgt ein Vergleich der beiden auf diese Weise gewonnenen Größen mit den von der Bw. tatsächlich vereinnahmten (Netto)Mietentgeldern.

Diesbezüglich wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass ein Mietenspiegel zwar für Wohnungen, nicht aber für Einfamilienhäuser erstellt wurde. In diesen Mietenspiegel werden für Wohnungen, für welche die Mietzinsobergrenzen gemäß der Bestimmung des § 16 Abs 2 MRG nicht gelten, nach den neun Bundesländern unterteilt, folgende Wohnungskategorien angeführt:

- 1.) Wohnungen mit Vorzimmer, Bad, WC, automatischer Heizung (Zentral- bzw. Etagenheizung oder gleichwertige Heizung). Lift wenn erforderlich,
- 2.) wie vorstehend, aber ohne Lift bei mehr als drei Stockwerken und ohne automatische Heizung,
- 3.) Wohnungen mit WC und Wasserentnahme im Wohnungsverband.

Die beschriebenen Wohnungskategorien werden ihrerseits der Größe nach - bis 40 m², bis 70 m² und über 70 m² – sowie der Lage der Wohnung nach – mäßige Lage, gute Lage und sehr gute Lage – unterteilt.

Das berufsgegenständliche Mietobjekt fällt demnach unter die unter 1.) beschriebene Kategorie, befindet sich im 13. Wiener Gemeindebezirk, somit in einer sehr guten Lage und übersteigt die Größe von 70 m². Für derartige Wohnungen sehen die jährlichen Mietenspiegel folgende (monatliche) Unter- und Ober- bzw. Höchstgrenzen vor:

1987: ATS 70,-- bis ATS 120,--,

1988: für dieses Jahr liegt kein Mietenspiegel vor,

1989: ATS 70,-- bis ATS 120,--,

1990: ATS 70,-- bis ATS 120,--,

1991: ATS 80,-- bis ATS 130,--,

1992: ATS 104,-- bis ATS 145,--,

1993: ATS 103,-- bis ATS 139,--,

1994: ATS 104,-- bis ATS 130,--,

1995: ATS 104,-- bis ATS 129,--.

Im Hinblick auf das Alter und die Ausstattung des Hauses – dieses wurde im Jahre 1928 errichtet, ist nicht unterkellert, mit Ausnahme des Garagenzubaus im Jahre 1947 sowie der mit Bescheid vom 25. Juni 1987 bewilligten Umbauten erfolgten keine weiteren baulichen Veränderungen - und weiters den Umstand, dass die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 1997 selbst bekanntgab, dass die mit Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 vereinbarte Hauptmiete in Höhe von ATS 8.000,-- mtl. einer Rendite von 8,35 % des Kaufpreises einschließlich Gebühren entsprochen habe und damit - laut ihren eigenen Angaben - **über** der marktüblichen Rendite bei der Vermietung derartiger Objekte gelegen gewesen sei und sich bei Ansatz der im Mietenspiegel für das Jahr 1987 für Wohnungen vergleichbarer Kategorie bezogen auf das berufsgegenständliche Objekt bekanntgegebenen, Untergrenze im letztgenannten Jahr lt. Mietenspiegel eine monatliche Miete in Höhe von ATS 7.700,-- (110 m^2 Wohnfläche, ATS 70,-pro m^2) ergibt, kommt die erkennende Behörde auf Grund des sich aus den vorstehenden Ausführungen ergebenden Gesamteindrucks zum Schluss, dass sich der nachfolgende Fremdvergleich primär an den in den jeweiligen Untergrenzen laut Mietenspiegel für Wohnungen vergleichbarer Kategorie – Wohnung in sehr guter Lage, über 70 m^2 mit Vorzimmer, Bad, WC und autom. Heizung sowie Lift wenn erforderlich - zu orientieren hat. Damit wird auch dem von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 1997 hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen, erstellten Hinweis, dass die im o. a. Mietvertrag vereinbarte Miete einer Rendite von 8,35% des Kaufpreises entsprochen habe und damit über der marktüblichen Rendite derartiger Objekte gelegen sei, Rechnung getragen. Aus den obigen Ausführungen geht auch klar hervor, dass der Mietenspiegel für Wohnungen, w. o. ausgeführt, wurde ein solcher zwar für die Vermietung von Wohnungen, nicht aber für die Vermietung von Einfamilienhäusern erstellt, im berufsgegenständlichen Fall durchaus für Fremdvergleichszwecke herangezogen werden kann.

Den in den einzelnen Mietenspiegeln angeführten Ober bzw. Höchstgrenzen kommt insofern Bedeutung zu, als bei deren Überschreitung davon ausgegangen werden kann, dass derart vereinnahmte Mieteinnahmen den oben dargestellten Fremdvergleichskriterien nicht

standzuhalten vermögen, da höhere Preise am Markt keinesfalls – d. h. auch nicht bei Objekten, die wesentlich moderner und höherwertiger ausgestattet sind, als das berufungsgegenständliche, erzielbar sind. Anzumerken ist diesbezüglich jedoch, dass Mieter im Allgemeinen nur dann bereit sind, Mietobjekte zu Höchstpreisen in Bestand zu nehmen, wenn diese über eine wesentlich bessere und modernere Ausstattung verfügen, als das berufungsgegenständliche.

Für das Jahr 1988 liegt ein Mietenspiegel nicht vor. Da die dort angeführten monatlichen Mietpreise pro m² in den Jahren 1987, 1989 und 1990 jedoch einheitlich monatlich zwischen ATS 70,-- und ATS 120,-- betragen, werden diese im folgenden Fremdvergleich für das erstgenannte Jahr ebenfalls herangezogen.

Verprobung des ermittelten Fremdvergleichsmaßstabes an Hand des von der Bw. für die berufungsgegenständlichen Liegenschaft geleisteten Kaufpreises:

Dass bei der Prüfung der Frage, ob der Bw. fremd gegenüberstehende Personen ebenfalls bereit gewesen wären, für das berufungsgegenständliche Objekt das von der Bw. in den Jahren 1988 bis 1995 vereinnahmte Mietentgelt zu leisten, als Maßstab in erster Linie die in den Untergrenzen der in den Mietenspiegeln angeführten Preisen für Wohnungen vergleichbarer Kategorie heranzuziehen sind, wird aus dem folgendem Vergleich des Kaufpreises der berufungsgegenständlichen Liegenschaft – die Bw. wies in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 1997 hinsichtlich der Fremdvergleichskonformität der mit Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 vereinbarten Miete, w. o. ausgeführt, darauf hin, dass diese (Miete) einer Rendite von 8,35% des Kaufpreises entsprochen habe und damit über der marktüblichen Rendite bei Vermietung derartiger Objekte gelegen gewesen sei - mit den auf der offiziellen Website der Österreichischen Immobilienreuhänder bekanntgegebenen Verkaufspreisen für freistehende Eigenheime, die vor dem Jahr 1983 errichtet wurden, deutlich.

Diese beziehen sich auf Eigenheime die eine Wohnfläche von 130 m² und eine Grundstücksfläche von 700 m² umfassen. Anzumerken ist, dass derartige Preisspiegel für Einfamilienhäuser erst ab dem Jahre 1989 erstellt wurden. Da sich der Verbraucherpreisindex 1976 (Basis 1976 = 100) im Zeitraum Jänner 1987 – 156,0 - bis Dezember 1989 – 164,8 – nur um 8,8 Punkte erhöhte und da das Niveau der Mietpreise, w. o. ausgeführt, in den Jahren 1987 und 1989 (lt. Mietenspiegel) unverändert blieb, kann der für das Jahr 1989 erstellte Preisspiegel für Einfamilienhäuser unter Berücksichtigung der Größe – laut Grundbuch 467 m² - des Grundstückes des berufungsgegenständlichen Objektes sowie der Berücksichtigung der Änderungen des VPI mittels des nachfolgend diesbezüglich zu errechnenden Faktors bzw. Vergleichsmaßstabes, durchaus für Verprobungszwecke hinsichtlich des oben dargestellten

Fremdvergleichsmaßstabes – Mieten lt. Mietenspiegel Untergrenze für Wohnungen in sehr guter Lage, über 70 m² mit Vorzimmer, Bad, WC und autom. Heizung sowie Lift wenn erforderlich - herangezogen werden.

Faktor- bzw. Vergleichsmaßstab: Liegenschaft der Bw. – Preisspiegel Einfamilienhäuser

$$467:700 = 0,667 - 0,059 (8,8 \% \text{ v. } 0,667) = \mathbf{0,608}$$

Anwendung dieses Faktors bzw. Vergleichsmaßstabes auf die Verkaufspreise für Einfamilienhäuser lt. Immobilienpiegel:

Für freistehende Eigenheime (Wohnfl. 130 m², Grundstücksgröße 700 m²) in sehr guter Lage sieht der Immobilienpreisspiegel 1989 folgende Verkaufspreise in ATS pro m² vor:

einfache Ausstattung: ATS 20.000,-- bis ATS 23.000,--
mittlere Ausstattung: ATS 23.000,-- bis ATS 28.000,--
sehr gute Ausstattung: ATS 28.000,-- bis ATS 40.000,--.

Bezogen auf die Grundstücksgröße sowie die Wohnfläche des berufungsgegenständlichen Mietobjektes ergibt sich somit lt. Immobilienpreisspiegel 1989 folgender Mindestverkaufspreis (in ATS) für dieses:

$$20.000 \times 0,608 = 12.160 \times 110 = 1,337.600,--$$

Aus dem Vergleich dieses Mindestverkaufspreises lt. Immobilienspiegel mit dem tatsächlich geleisteten Ankaufspreis – ATS 1,100.000,-- - ist wiederum eindeutig ableitbar, dass sich der im Folgenden anzustellende Fremdvergleich primär an der jeweiligen Untergrenze der in den Mietenspiegeln angeführten Mietentgelte für Wohnungen vergleichbarer Kategorie – Wohnung in sehr guter Lage, über 70 m² mit Vorzimmer, Bad, WC und autom. Heizung sowie Lift wenn erforderlich - zu orientieren hat. Außerdem bestätigt dieser Vergleich auch den sich aus den obigen diesbezüglichen Ausführungen ergebenden Gesamteindruck über den (baulichen) Zustand des berufungsgegenständlichen Mietobjektes.

Anzuwendender Fremdvergleichsmaßstab:

Aus sämtlichen obigen, die Ermittlung eines Fremdvergleichsmaßstabes betreffenden Ausführungen, ergibt sich weiters, dass ein solcher bei der Beantwortung der Frage, ob die Höhe einer Miete als marktüblich anzusehen ist, gewisse Spielräume berücksichtigen muss. In diesem Sinne sind für die Beurteilung der Fremdüblichkeit der von der Bw. vereinnahmten Mietentgelte in erster Linie die in den jeweiligen Mietenspiegel angegebenen Untergrenzen für Mietobjekte vergleichbarer Kategorie von Relevanz. Von der Bw. vereinnahmte Mietentgelte, die die in den Mietenspiegel angegebenen Ober- bzw. Höchstgrenzen – Höchstgrenzen deshalb, da sowohl in Bezug auf die Ausstattung als auch in Bezug auf die Lage die jeweils

höchste in den Mietenspiegel angeführte Kategorie zum Ansatz gebracht wurde – überschreiten sind als nicht fremdvergleichskonform zu beurteilen, da selbst für moderner und höherwertiger ausgestattete Objekte am Markt keinesfalls diese Höchstgrenzen überschreitende Preise erzielbar sind.

Ermittlung der für die Durchführung des Fremdvergleichs maßgebenden Größen:

In nachstehender Tabelle werden zunächst die dem Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 entsprechenden Mieten unter Beachtung der in diesem festgeschriebenen Wertsicherungsklausel – Bindung an den Verbraucherpreisindex 1976, oder einen an dessen Stelle tretenden Index, Berücksichtigung von Steigerungen des VPI 1976 ab einer 5 % übersteigenden Schwankung - monatlich ermittelt und in weiterer Folge die sich daraus ergebende, vertragsgemäße Jahresmiete angeführt, sowie deren Differenz zu den Jahressummen der im berufungsgegenständlichen Zeitraum von der Bw. tatsächlich vereinnahmten Mietentgelder dargestellt. Weiters werden die sich aus den einzelnen Mietenspiegeln ergebenden Jahresmieten jeweils in ihrer Unter- und ihrer Ober- bzw. Höchstgrenze errechnet und die Differenz der von der Bw. tatsächlich vereinnahmten Jahresmieten mit den Mieten laut Mietenspiegel gebildet.

Der in der folgenden Berechnung zur Anwendung gebrachte Verbraucherpreisindex 1976 – VPI 76 ab Jänner 1987 mit dem VPI 86, ab Jänner 1997 mit dem VPI 96 und ab Jänner 2001 mit dem VPI 2000 (Verkettungskoeffizient 2,139) verkettet weitergeführt – beruht auf Angaben der Bundesanstalt Statistik Österreich.

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
Jänner	8.000,-	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	10.264,-	10.696,-	11.184,-
Februar	8.000,-	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.816,-	10.264,-	10.696,-	11.184,-
März	8.000,-	8.000,-	8.432,-	9.280,-	9.816,-	10.264,-	10.696,-	11.184,-
April	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.264,-	10.696,-	11.184,-
Mai	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.264,-	10.696,-	11.184,-
Juni	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.264,-	10.696,-	11.184,-
Juli	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.264,-	10.696,-	11.184,-
August	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.696,-	11.184,-	11.184,-
Sept.	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.696,-	11.184,-	11.184,-
Oktober	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.696,-	11.184,-	11.184,-
Nov.	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.696,-	11.184,-	

Dez.	8.000,-	8.432,-	8.848,-	9.280,-	9.816,-	10.696,-	11.184,-	
Jahres- mieten lt. Vertrag v.19.10.87 **))	96.000,-	99.888,-	104.928,-	110.496,-	117.256,-	125.328,-	130.792,-	111.840,- *)
tats. erzielte Netto- Mietein- nahmen ***)	96.071,-	123.218,-	125.716,-	172.536,-	174.091,-	172.100,-	166.379,-	246.923,- *)
Differenz	71,-	23.330,-	20.788,-	62.040,-	57.835,-	46.772,-	35.587,-	135.083,-
Jahres- mieten lt. Mieten- spiegel	92.400,- bis 158.400,-	92.400,- bis 158.400,-	92.400,- bis 158.400,-	105.600,- bis 171.600,-	137.280,- bis 191.400,-	135.950,- bis 183.480,-	137.280,- bis 171.600,-	114.400,- bis*) 170.280,-
Diff.****)	3.671,-	30.818,-	33.316,-	66.936,-	36.811,-	36.150,-	29.099,-	132.523,-

*) Berechnung jeweils für zehn Monate, da das Mietverhältnis mit 31. Oktober 1995 beendet wurde

**) die Änderungen des VPI 1976 wurden entsprechend der diesbezüglichen Mietvertragsvereinbarung – Anpassung jeweils ab Überschreiten der 5%-Grenze - berücksichtigt

***) lt. obiger Aufstellung (Seite 4)

****) Differenz: tats. erzielte Nettomieteinnahmen – Jahresmieten lt. Mietenspiegel unterer Satz

Analyse der in obiger Tabelle angeführten Größen:

Aus der Tabelle ergibt sich, dass das im Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 für das berufungsgegenständliche Objekt festgesetzte Mietentgelt nur geringfügig von der in den einzelnen Mietenspiegeln für Wohnungen vergleichbarer Kategorie angesetzten Untergrenze abweicht. Wie gering diese Abweichungen bezogen auf den berufungsgegenständlichen Zeitraum sind, macht folgende Berechnung deutlich:

Summe der Jahresmieten lt. Mietvertrag Jänner 1988 bis Oktober 1995: **ATS 896.528,--**

Summe der Jahresmieten lt. Mietenspiegel (Untergrenze) Jänner 1988 bis Oktober 1995:
ATS 907.710,--

Differenz dieser beiden Größen: **ATS 11.182,--**

Daraus ergibt sich, bezogen auf den gesamten berufungsgegenständlichen Zeitraum – insgesamt 94 Monate - lediglich ein monatlicher Unterschiedsbetrag in Höhe von **ATS 118,96** zwischen den im Mietvertrag vereinbarten und den in den Mietenspiegeln (Untergrenze) angeführten monatlichen Entgelten.

Aus der Tabelle ist weiters ersichtlich, dass die tatsächlich vereinnahmten (Netto)Mieteinnahmen in sämtlichen Jahren (1988 bis 1995) sowohl die dem Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 entsprechenden Entgelte als auch die in den jeweiligen Mietenspiegeln angesetzten Untergrenzen überschritten. Die tatsächlich erzielten (Netto)Mieteinnahmen unterschritten in den Jahren 1988, 1989, 1990, 1992, 1993 und 1994 die in den jeweiligen Mietenspiegeln zum Ansatz gebrachten Höchstgrenzen, die, w. o. ausgeführt, die höchsten am Markt erzielbaren Preise für Wohnungen überhaupt darstellen. Im Jahre 1991 überschritten die tats. vereinnahmten (Netto)Mieten die für dieses Jahr im Mietenspiegel bekanntgegebene Höchstgrenze lediglich geringfügig, d. h. um ATS 936,--. Die im Jahre 1995 erfolgte Überschreitung der diesbezüglichen Ober- bzw. Höchstgrenze und damit der höchsten am Markt erzielbaren Mietpreise bezogen auf die Größe des berufungsgegenständlichen Mietobjektes um insgesamt ATS 76.643,-- für einen Zeitraum von zehn Monaten und somit um ATS 7.664,30 pro Monat, ist jedoch als erheblich zu bezeichnen. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird an dieser Stelle hingewiesen.

Die im Jahr 1995 vereinnahmten (Netto)Mieteinnahmen überschritten die sich aus dem o. e. Mietvertrag sowie die sich aus dem Immobilienspiegel ergebenden Größen wie folgt:

Zeitraum 1. Jänner bis 31. Oktober 1995		tats. erzielte Nettomieteinnahmen in ATS	prozentuelles Verhältnis d. tats. Mieteinnahmen zu den Mieten lt. Vertrag	Ausmaß der Überschreitungen
Miete lt. Vertragsvereinbarung vom 19. 10. 1987 in ATS	111.840,--	246.923,--	220,78	120,78 %
Miete lt. Mietenspiegel Untergrenze in ATS	114.400,--	246.923,--	215,84	115,84%
Miete lt. Mietenspiegel Ober- bzw. Höchstgrenze in ATS	170.280,--	246.923,--	145,01	45,01%

a) Fremdvergleich betreffend das im Mietvertrag vom 19. Oktober 1997 festgesetzte (Netto)Mietentgelt:

Aus der obigen Analyse – w. o. dargestellt, ergab sich aus der Gegenüberstellung der Mieten lt. Mietenspiegel, bezogen auf Wohnungen vergleichbarer Kategorie, und der vertraglich vereinbarten Mieten im Zeitraum Jänner 1988 bis 1995 lediglich eine monatliche Abweichung in Höhe von ATS 118,96 - geht klar und deutlich hervor, dass einander fremd gegenüber stehende Personen voraussichtlich ebenfalls Gleichartiges, sowohl hinsichtlich der Höhe des Mietzinses als auch hinsichtlich der Wertsicherungsklausel, vereinbart hätten. Damit ist der o. a. Mietvertrag als fremdüblich zu betrachten. Da insoweit der Darstellung der Bw. gefolgt werden kann, bestehen keine Bedenken gegen die Höhe der in diesem Vertrag festgesetzten Miete, weshalb die Einholung eines diesbezüglichen Gutachtens eines gerichtlich beeideten Sachverständigen für das Realitätswesen unterbleiben kann.

b) Fremdvergleich betreffend die von der Bw. in den Jahren 1988 bis 1994 tatsächlich vereinnahmten (Netto)Mietentgelte:

W. o. ausgeführt, überschritten die von der Bw. vereinnahmten Mietentgelte in diesem Zeitraum zwar in sämtlichen Jahren die jeweils niedrigsten der in den Mietenspiegeln für Wohnungen vergleichbarer Kategorie angeführten Mietpreise, die dort angeführten Höchstpreise wurden jedoch, abgesehen vom Jahr 1991, in dem, w. o. ausgeführt, die Jahresmiete die Höchstpreise lt. Mietenspiegel im Ausmaß von insgesamt ATS 936,-- überstieg, nicht überschritten.

Im Hinblick darauf, dass der gebotene Fremdvergleich bei der Beantwortung der Frage, ob die Höhe einer Miete als marktüblich zu beurteilen ist, einen gewissen Spielraum läßt und somit Abweichungen von Richtwerten, die nicht als erheblich zu bezeichnen sind, nicht dazu führen können, dass derart vereinnahmte Mietentgelte als nicht fremdüblich anzusehen sind, sowie weiters unter Einbezug des Umstands, dass das berufsgegenständliche Objekt auch eine Garage umfasste und der Hausgarten zur Alleinbenützung mitvermietet wurde, hält es der Unabhängige Finanzsenat für denkbar, dass eine der Bw. fremd gegenüberstehende Person bereit gewesen wäre, für das berufsgegenständliche Objekt die von der Bw. in den Jahren 1988 bis 1994 vereinnahmten Mietentgelte zu leisten.

Somit ist das Mietverhältnis in den Jahren 1988 bis 1994 als beachtlich anzusehen.

c) Fremdvergleich betreffend das Jahr 1995:

Aus der obigen Tabelle, in der das prozentuelle Ausmaß in welchem die von der Bw. im Jahre 1995 vereinnahmten Mietzahlungen die sich aus dem Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 sowie die sich aus dem Immobilienspiegel für dieses Jahr ergebenden Größen überschritten,

dargestellt wurde, geht klar hervor, dass die im letztgenannten Jahr geleisteten Mietzahlungen einem Fremdvergleich im Sinne der diesbezüglichen oben angestellten Erwägungen in keiner Weise standhalten und nur aus dem Naheverhältnis der Beteiligten erklärbar sind.

Das von der Bw. im Jahre 1995 vereinnahmte (Netto)Mietentgelt (ATS 246.922,90) war nämlich mehr als doppelt so hoch als jenes, das sich aus dem Mietvertrag vom 17. Oktober 1987 ergäbe (ATS 111.840,--), bzw. überschritt jenes, das sich aus dem Mietenspiegel 1995 für die Höchstmieten – somit für die höchsten am Immobilienmarkt erzielbaren Mieten überhaupt - (ATS 170.280,--) ergäbe, um nahezu die Hälfte. Angesichts des oben ausführlich beschriebenen Zustandes des Mietobjektes ist auszuschließen, dass ein fremder Mieter bereit gewesen wäre, diesen Mietpreis zu zahlen. Dazu kommt, dass keine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung besteht. Damit ist auch die erforderliche Publizität nicht gegeben. Mangels Fremdüblichkeit der für das Jahr 1995 vermutlich mündlich getroffenen Mietvereinbarungen war diesen die Anerkennung zu versagen.

Daraus ergibt sich, dass für 1995 weder Einkünfte noch Umsätze in Ansatz zu bringen sind. Somit gehen die Berufungsausführungen, soweit sich diese auf das letztgenannte Jahr beziehen, ins Leere.

Die Berufung betreffend die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für das Jahr 1995 war daher als unbegründet abzuweisen.

2.) Liebhaberei:

a) Betätigungsart

Gemäß § 18 Abs 2 Z 3 lit b EStG 1972 und gemäß der gleichlautenden Bestimmung des § 18 Abs 1 Z. 3 lit. b EStG 1988 ist Eigenheim ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Das Eigenheim kann auch im Eigentum zweier oder mehrerer Personen stehen.

Aus den bisherigen Ausführungen geht klar hervor, dass es sich bei der berufsgegenständlichen Liegenschaft um ein Eigenheim im Sinne der beiden letztangeführten Gesetzesstellen handelt. Daher ist die Bewirtschaftung dieses Mietobjektes als Vermietungstätigkeit im Sinne des § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1990 bzw. des § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1993 zu beurteilen.

b) Liebhabereibeurteilung

Da das Mietverhältnis im Jahre 1995 dem Fremdvergleich nicht standhielt und daher im letztgenannten Jahr als steuerlich unbeachtlich anzusehen ist und der Verwaltungsgerichtshof

mit Erkenntnis vom 7. Dezember 1994, Zl. 93/13/0012 ausgesprochen hat, dass im Falle einer steuerlichen Nichtanerkennung eines zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Vertrages eine Liebhabereibeurteilung nicht mehr erforderlich ist, sind lediglich die von der Bw. erzielten Ergebnisse der Jahre 1988 bis 1994 dieser Beurteilung zu unterziehen.

Aus der steuerlichen Unbeachtlichkeit der Einkünfte und Umsätze des Jahres 1995 folgt, dass für die Prüfung der Frage, ob die Vermietungstätigkeit der Jahre 1988 bis 1994 objektiv als von der Absicht begleitet angesehen werden kann, auf Dauer gesehen Überschüsse von Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, davon auszugehen ist, dass die berufsgegenständliche Tätigkeit mit dem 31. Dezember 1994 beendet wurde. Angemerkt wird, dass die Bw. im letztangeführten Zeitraum somit einen Gesamtverlust in Höhe von insgesamt ATS 674.770,20 erzielte.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1990 bzw.

§ 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1993 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt.

§ 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung 1990 bzw. § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung 1993 normieren, dass bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1990 bzw. gemäß

§ 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1993 Liebhaberei dann nicht vorliegt, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

Mit Erkenntnis vom 5. Juni 2003, Zl. 99/15/0129 hat der Verwaltungsgerichtshof unter Hinweis auf dessen Erkenntnis vom 28. Februar 2002, Zl. 99/15/0001, ausgesprochen, dass sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren sei, wenn die Vermietung nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung objektiv nicht geeignet sei, innerhalb eines Zeitraumes von ca – siehe die Ausführungen im folgenden Absatz - 20 Jahren einen "Gesamtgewinn" bzw Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erbringen. Gleiches gelte im zeitlichen Anwendungsbereich der LVO 1993. Dabei beginnt der maßgebliche Zeitraum, sofern eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht angeschafft wird, mit der Anschaffung derselben; demnach sind auch Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, einzubeziehen (Erkenntnis des VwGH vom 28. Februar 2002, 96/15/0241).

In seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, seine Rechtsanschauung darüber, dass ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden könne, aus den dort angeführten Gründen nicht mehr aufrecht erhalten zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hiebei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jene nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Nach der an dieses Erkenntnis anschließenden Judikatur ist bei der Vermietung unter "absehbar" eine Zeitspanne von rund 20 Jahren zu verstehen. Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren gilt sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die Liebhabereiverordnungen 1990 und auch die Liebhabereiverordnung 1993 zur Anwendung kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 25. November 1999, Zl. 97/15/0144, vom 23. März 2000, Zl. 97/15/009 und vom 27. April 2000, Zl. 99/15/0012).

Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung ist in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu gestalten. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit iSd § 2 Abs 3 EStG dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft ist die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen (Erkenntnis des VwGH vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171).

Die Anforderung eines in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges ist kein Tatbestandsmerkmal steuerlich beachtlicher Einkünfte.

Unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemmieter und vergleichbare Unwägbarkeiten können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten (Erkenntnis des VwGH vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171). Es muss somit der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird (Erkenntnis des VwGH vom 23. November 2000, Zl. 95/15/0177).

Unter Berücksichtigung des Umstands, dass eine vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses erfolgende Liegenschaftsübertragung der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen muss, hat somit für die Beantwortung der Frage, ob die (von der Bw.) in den Jahren 1988 bis 1994 ausgeübte Vermietungstätigkeit in der von der Bw. betriebenen Weise objektiv Aussicht hatte, sich lohnend zu gestalten oder ob diese als Liebhaberei zu beurteilen ist, unter Beachtung der weiteren oben angeführten Judikatur eine diesbezügliche Überprüfung sämtlicher relevanter Größen über einen Zeitraum von zwanzig Jahren zu erfolgen. Es ist daher zu prüfen, ob bei Fortsetzung der Vermietung unter den als fremdüblich erkannten Konditionen des o. e. Mietvertrages innerhalb dieses Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre bzw. ist.

Einnahmenseitiger Maßstab für die Überprüfung der Ertragsfähigkeit:

Da der o. e. Mietvertrag dem Fremdvergleich standhält und da die Berechnung der diesem entsprechenden Mieten über den gesamten Zeitraum 1988 bis 1995 ergab, dass sich das in diesem festgesetzte (Netto)Mietentgelt mit dem im Mietenspiegel für ein vergleichbares Mietobjekt für den selben Zeitraum angesetzten Mietentgelt nahezu deckt – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen – kommt der UFS unter Einbezug des von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 1997 hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträgen erstellten Hinweises, dass die mit Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 vereinbarte Hauptmiete einer Rendite von 8,35 % des Kaufpreises entsprochen habe und damit über der

marktüblichen Rendite bei der Vermietung derartiger Objekte gelegen gewesen sei, zum Schluss, dass das in diesem festgesetzte Mietentgelt, was die Einnahmenseite anbetrifft, als primär maßgebliches Kriterium für die Prüfung der Ertragsfähigkeit in der nachfolgenden Liebhabereibeurteilung heranzuziehen ist. Dies jedoch mit der Einschränkung, dass wiederum ein gewisser Spielraum zu berücksichtigen ist und dass somit ein auf Basis dieser Größe errechneter geringfügiger (Gesamt)verlust nicht automatisch dazu führen darf, die Ertragsfähigkeit der Bewirtschaftung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft prinzipiell zu verneinen.

Darstellung der maßgeblichen Einnahmen:

Für die Prüfung der Ertragsfähigkeit werden somit die Einnahmen, wie sie sich aus dem o. e. Mietvertrag ergeben würden, für den Zeitraum Jänner 1995 bis November 2007 weitergeführt, wobei die in diesem festgeschriebene Wertsicherungsklausel – VPI 76 ab Jänner 1987 mit dem VPI 86, ab Jänner 1997 mit dem VPI 96 und ab Jänner 2001 mit dem VPI 2000 (Verkettungskoeffizient 2,139) verkettet weitergeführt, Schwankungen des VPI, die ein Ausmaß von 5 % übersteigen, sind relevant – für die Jahre 1995 bis 2004 berücksichtigt wird. Für die Jahre 2005 bis 2007 wird hinsichtlich der Wertsicherung die Jahresinflationsrate 2005 (laut Bundesanstalt Statistik Austria) in Höhe von 2,5 % (Mittelwert betreffend die Monate Jänner bis August 2005) zur Anwendung gebracht. Daraus ergeben sich folgende wahrscheinlich erzielbare Einnahmen:

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Jänner	11.184,-	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
Februar	11.184,-	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
März	11.184,-	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
April	11.184,-	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
Mai	11.184,-	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
Juni	11.184,-	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
Juli	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
August	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
Sept.	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
Oktober	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	13.064,-
Nov.	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.640,-	12.640,-	13.064,-
Dez.	11.184,-	11.728,-	11.728,-	11.728,-	12.282,-	12.640,-	12.640,-	13.064,-
Summe	134.208,-	137.472,-	140.736,-	140.736,-	141.290,-	148.100,-	151.680,-	156.768,-
	2003	2004	2005	2006	2007			
Jänner	13.064,-	13.488,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
Februar	13.064,-	13.488,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
März	13.064,-	13.488,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			

April	13.064,-	13.488,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
Mai	13.064,-	13.488,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
Juni	13.064,-	13.488,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
Juli	13.064,-	13.488,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
August	13.488,-	13.904,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
Sept.	13.488,-	13.904,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
Oktober	13.488,-	13.904,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
Nov.	13.488,-	13.904,-	14.252,-	14.608,-	14.973,-			
Dez.	13.488,-	13.904,-	14.252,-	14.608,-				
Summe	158.928,-	163.938,-	171.024,-	175.296,-	164.703,-			

Anmerkung: Siehe auch Tabelle Seite 36 (Gesamtrentabilitätsrechnung)

Somit ergeben sich bei Fortführung der dem Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 entsprechenden Jahresnettomieten für den Zeitraum Jänner 1995 bis November 2007 Einnahmen in Höhe von insgesamt: **ATS 1,984.879,--**

Da dem UFS keine das Jahr 1987 betreffenden Akten zur Verfügung stehen, ist im Hinblick auf den Umstand, dass im Mietvertrag vom 17. Oktober 1987 eine eine monatliche (Netto)Miete in Höhe von ATS 8.000,-- festgeschrieben wurde, davon auszugehen, dass die Bw. im Dezember 1987 – Beginn des Mietverhältnisses – ein (Netto)Mietentgelt in Höhe von **ATS 8.000,--** vereinnahmte (*Siehe auch Tabelle Seite 36 - Gesamtrentabilitätsrechnung*).

Ausgabenseitiger Maßstab für die Überprüfung der Ertragsfähigkeit:

Da der VwGH mit Erkenntnis vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171, auch aussprach, dass die Umstände des konkreten Falles bei die Überprüfung der Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit mit zu betrachten sind, erfolgt ausgabenseitig eine Fortrechnung der der im Zeitraum 1988 bis 1994 getätigten Aufwendungen auf den Zeitraum von 20 Jahren.

Darstellung der maßgeblichen Ausgaben:

Gesamtverlust lt. Erklärung in den Jahren 1988 bis 1994: **ATS 674.770,20**

Betreffend dieses Gesamtverlustes wird von der erkennenden Behörde angemerkt, dass im Ergebnis des Jahres 1988 geltend gemachte Aufwendungen für Absetzung für Abnutzung in Höhe von ATS 41.812,-- enthalten sind. (AfA 1989 bis 1994: jeweils ATS 19.526,-- nach diesbezüglicher Korrektur)

Auf Grund des der Jahreserklärung des Jahres 1988 angeschlossenen Anlagenverzeichnisses (Hälfte der JahresAfA für den Gasherd: ATS 1.669,--, den Kühlschrank: ATS 776,--, die Kücheneinrichtung: ATS 3.709,-- sowie des Gebäudes: ATS 13.372,-- wobei in diesem Wert die o. e. Korrektur berücksichtigt ist) ergibt sich für das Jahr 1987 eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von: **ATS 9.764,--**

Absetzung für Abnutzung betreffend die Jahre 1995 bis 2007: **ATS 189.224,--**

(Restwerte lt. Anlagenverzeichnis zum 31. Dezember 1994: Gasherd: ATS 4.176,--, Kühlschrank: ATS 1.940,--, Kücheneinrichtung: ATS 9.272,-- sowie AfA Gebäudewert: 13 x ATS 13.372,-- = 173.836,--)

Berechnung – auf die diesbezügliche Darstellung (Seite 14) wird verwiesen - der Zehntelabsetzungen gem. § 28 Abs 2 Z 1 EStG 1972 bzw. gem. § 28 Abs 2 EStG 1988 für das Jahr 1987 bzw. für die dem Jahr 1994 nachfolgenden Jahre:

	Jahre in denen keine Zehntelabsetzungen geltend gemacht wurden	Gesamtbetrag (in ATS)	Summe betr. die bisher nicht berücksichtigen Jahre (in ATS)
Aconto 1987 Firma R.	87, 95, 96	250.000,--	75.000,--
Restbetrag Firma R	95--97	232.409,--	69.723,--
Firma S Fliesen, Bad/WC	95-97	7.154,18	2.145,--
Fassadenanstrich	95-99	23.456,--	11.728,--
Hofpflasterung und Putzschacht	95-99	24.431,--	12.216,--
Gesamtsumme bisher nicht geltend gemachter Zehntelabsetzungen			170.812,--

Angemerkt wird, dass im Betrag von ATS 170.812,-- das Jahr 1987 betreffende Zehntelabsetzungen in Höhe von ATS 25.000,-- enthalten sind.

Anmerkung: Siehe auch Tabelle Seite 36 (Gesamtrentabilitätsrechnung)

Aus der Tabelle Seite 4 geht hervor, dass in den Jahren 1988 bis 1994 insgesamt ATS 91.117,52 (ATS 109.265,52 vermindert um ATS 18.148,--) an sonstigen (übrigen) Werbungskosten anfielen. Umgelegt auf den o. g. Zeitraum ergibt sich somit ein diesbezüglicher jährlicher Betrag in Höhe von ATS 13.017,--. Das bedeutet, dass bezogen auf den Zeitraum Jänner 1995 bis November 2007 sonstige Werbungskosten in Höhe von

insgesamt **ATS 168.136,--** (12 x ATS 13.017 für 1995 bis 2006 zuzüglich ATS 11.932,-- für Jänner bis November 2007) zum Ansatz zu bringen sind.

Ursache für den in den Jahren 1988 bis 1994 erzielten Gesamtverlust:

Eine auf die o. a. Größen beschränkte Betrachtung – ATS 1,984.879,-- (Jahresnettomieten für den Zeitraum Jänner 1995 bis November 2007 lt. vorletzter Tabelle) zuzüglich ATS 8.000,-- (Mietentgelt Dezember 1987) abzüglich ATS 9.763,-- (AfA 1987), ATS 189.224,-- (AfA 1995 bis 2007) und ATS 170.812,-- (bisher nicht berücksichtigte Zehntelabsetzungen), sonstige Werbungskosten 168.136,--, ergibt einen Überschuss in Höhe von insgesamt ATS 1,456.944,--

Allerdings ergibt eine hinsichtlich der Jahre 1988 bis 1994 ebenfalls auf diese Größen beschränkt bleibende Betrachtung – ATS 1,030.110,98 (Summe, der dem Fremdvergleich standhaltenden, tats. von der Bw. erzielten Jahresnettomieten der Jahre 1988 bis 1994) abzüglich ATS 158.968,-- (in den Jahren 1988 bis 1994 vorgenommene AfA), ATS 366.655,-- (in den Jahren 1988 bis 1994 vorgenommene Zehntelabschreibungen), ATS 91.117,52 (in den Jahren 1988 bis 1994 angefallene sonstige Werbungskosten) einen Überschuss in Höhe von insgesamt ATS 413.370,46 und damit ein ähnliches Bild, da sich der Überschuss in Höhe von ATS 1,456.944,-- auf einen Zeitraum von dreizehn Jahren bezieht und der Überschuss in Höhe von ATS 413.370,46 für einen Zeitraum (1988 bis 1994) von sieben Jahren errechnet wurde.

Da die Bw. in diesem Zeitraum entgegen ihrer Prognoserechnung jedoch tatsächlich einen Gesamtverlust in Höhe von ATS 674.770,20 erzielte, sind zunächst die Ursachen und deren Auswirkungen auf die Ertragssituation im Zeitraum 1988 bis 1994 zu untersuchen. Weiters ist zu prüfen, ob bzw. in welchem Ausmaß die dem im letztgenannten Zeitraum erzielten Gesamtverlust zugrundeliegenden Ursachen mit der Einstellung der Vermietungstätigkeit beseitigt wurden bzw., welche Auswirkungen sich aus deren Nichtbeseitigung bzw. deren teilweisen Beseitigung für die Ertragssituation betreffend den Zeitraum 1995 bis 2007 ergeben könnten.

Aus der Tabelle Seite 4 geht hervor, dass die Bw. im Zeitraum 1988 bis 1994 Aufwendungen für im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes stehende Zinsen in Höhe von insgesamt ATS 1,118.916,97,-- (ATS 1,260.245,92 vermindert um ATS 141.328,95 für 1995) für die beiden (o. e.) bei der G-Bank in Höhe von ATS 1,350.000,-- und in Höhe von ATS 300.000,-- aufgenommenen Darlehen geltend machte. Eine Gegenüberstellung dieser Summe mit dem o. a. Überschuss in Höhe von ATS 413.370,46 ergibt, dass die Zinsaufwendungen im letztgenannten Zeitraum diesen (Überschuss) in Höhe von ATS 705.546,51 überstiegen. Dieser Betrag weicht nur unwesentlich von dem von der Bw. in den Jahren 1988 bis 1994 erklärten Gesamtverlust in Höhe von ATS 674.770,20 ab.

Damit steht fest, dass die Ursache für den von der Bw. erklärten Gesamtverlust in den von dieser an die G-Bank gem. den Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 1 EStG 1972 für 1988 bzw. des § 16 Abs 1 Z 1 EStG 1988 ab dem Jahr 1989 geleisteten Zinszahlungen (im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes) zu finden ist. Die übrigen von der Bw. im Zeitraum 1988 bis 1994 geltend gemachten Werbungskosten waren für den von der Bw. in Höhe von ATS 674.770,20 erklärten Gesamtverlust nicht ursächlich.

In welchem Ausmaß die von der Bw. im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes geleisteten Zinszahlungen deren Ertragssituation im Zeitraum 1988 bis 1994 beeinflussten geht aus dem Umstand, dass die Summe dieser von der Bw. in diesen Jahren geleisteten Zinszahlungen - insgesamt ATS 1,118.916,97 – bereits jene der in diesem Zeitraum vereinnahmten und um keine weiteren wie immer gearteten Werbungskosten verminderten, Mietentgelte – insgesamt ATS 1,030.110,98 (ATS 1,277.033,88 vermindert um das im Jahre 1995 vereinnahmte Mietentgelt in Höhe von ATS 246.922,90, siehe Tabelle Seite 4) – in Höhe von ATS 88.805,99 und damit zu 11,54% - überstieg, hervor. Somit vermochte die Bw. mit ihren im Zeitraum 1988 bis 1994 vereinnahmten Mietentgelten nicht einmal den Zinsendienst zu bedienen.

Prüfung ob das von der Bw. für die Anschaffung des Gebäudes aufgenommene Kapital im Zeitraum 1988 bis 1994 zurückbezahlt wurde:

W. o. ausgeführt, hafteten zum Stichtag 15. November 1995 ein Pfandrecht für den Höchstbetrag von ATS 1,890.000,-- für das von der Bw. bei der G-Bank in Höhe von ATS 1,350.000,-- aufgenommenes Darlehen mit einem Betrag von ATS 1,317.724,30 sowie ein weiteres für den Höchstbetrag von ATS 420.000,-- für das von der Bw. ebenfalls bei dieser Bank in Höhe von ATS 300.000,-- aufgenommenes Darlehen - mit einem Betrag in Höhe von ATS 247.740,10 aus. Der Tilgungsbedarf belief sich somit zum Zeitpunkt des Verkaufes der Liegenschaft auf insgesamt ATS 1,565.464,40. Das bedeutet, dass die Bw. im gesamten berufsgegenständlichen Zeitraum (1988 bis 1995) lediglich Kapitalrückzahlungen in Höhe von ATS 84.543,60 für die beiden von ihr für die Anschaffung des Gebäudes aufgenommenen Darlehen in Höhe von insgesamt ATS 1,650.000,-- vornahm. Damit hat die Bw. das von ihr aufgenommene Fremdkapital zum Stichtag 15. November 1995 nur geringfügig - um 5,12 % - vermindert und sich somit nahezu ausschließlich darauf beschränkt, die dafür angefallenen Zinsen zu bedienen.

Auswirkungen der mit Einstellung der Vermietung bestehenden Tilgungserfordernisse auf die Ertragsfähigkeit im Zeitraum Jänner 1995 bis November 2007:

Die Bw. verminderte das von ihr aufgenommene Fremdkapital im berufsgegenständlichen Zeitraum lediglich um 5,12 %. Das entspricht einer jährlichen Reduktion von 0,65 % (Kauf der Liegenschaft am 10. April 1987, Verkauf der Liegenschaft am 17. November 1995, daher minimal – das Jahr 1987 wurde somit nicht einbezogen - angenommene Darlehensdauer 94,5 Monate ergibt 0,65 % jährlich). Im Sinne der obigen Ausführungen, dass die Umstände des konkreten Falles bei der Überprüfung der Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit mit zu betrachten sind, bedeutet dies, dass bei der Prüfung der Ertragsfähigkeit des Zeitraumes Jänner 1995 bis November 2007 von einer weiteren jährlichen Verminderung des Fremdkapitals im Ausmaß von 0,65 % auszugehen ist. Von diesem sind in der Folge die jährlich zu erwartenden Zinsen – diese waren, w. o. ausgeführt für die in den Jahren 1988 bis 1994 erzielten Verluste ursächlich – zu errechnen.

Bei der abschließenden Gesamtrentabilitätsrechnung ist die Summe der in den Jahren 1995 bis 2007 zu erwartenden Zinsen, der AfA für das Jahr 1987, der AfA für die Jahre 1995 bis 2007, den bisher nicht berücksichtigten Zehntelabsetzungen und sonstigen zu erwartenden Werbungskosten sowie des in den Jahren 1988 bis 1994 erzielten Gesamtverlustes, der Summe der in den Jahren 1995 bis 2007 zu erwartenden Mieteinnahmen sowie des Mietentgeltes für Dezember 1987 gegenüberzustellen.

Für die Errechnung der im Zeitraum 1995 bis 2007 zu erwartenden Zinszahlungen wird in der nachfolgenden Tabelle zunächst der von der Bw. im Zeitraum 1988 bis 1994 geleistete Effektivzinssatz unter Berücksichtigung der oben errechneten jährlichen Verminderung des Fremdkapitals – 0,65 % - ermittelt. Diesbezüglich ist anzumerken, dass die Kapitalrückzahlungen betreffende Bestätigungen der G-Bank lediglich für die Jahre 1989, 1990, 1991 und 1993 – Summe der in diesen Jahren getätigten Kapitalrückzahlungen: ATS 49.283,63 - vorliegen. In Anbetracht des Umstands, dass die von der Bw. im o. g. Zeitraum geleisteten Kapitalrückzahlungen in Höhe von insgesamt ATS 84.543,60 im Vergleich zur Höhe des beim letztgenannten Bankinstitut aufgenommenen Kapitals – insgesamt ATS 1.650.000,-- - sowie zu den von der Bw. in diesen Jahren geleisteten diesbezüglichen Zinszahlungen – insgesamt ATS 1.118.916,97 – als geringfügig zu bezeichnen sind, wird bei der Berechnung der von der Bw. im o. g. Zeitraum geleisteten effektiven Zinsen aus Zweckmäßigkeitserwägungen von einer linearen Reduktion des aufgenommenen Fremdkapitals im Ausmaß von 0,65 % jährlich ausgegangen.

In der Folge wird untersucht, in welcher Höhe die Zinssätze für die beiden o. a. Darlehen die von der Bundesanstalt Statistik Österreich bekanntgegebenen jährlichen Steigerungen der Verbraucherpreisindizes überstiegen und im Anschluss daran, bezogen auf den Zeitraum 1988 bis 1994, somit für sieben Jahre, ein Mittelwert gebildet.

Jahr	Fremdkapital zum 1. Jänner in ATS	abzüglich 0,65% jährlicher Rück- zahlung in ATS	Fremdkapital zum 31. Dezember in ATS	von der Bw. (1988 bis 1994) tatsächlich geleistete Zinszahlungen in ATS	Effektiv- zinssatz in %	jährliche Steigerungen des VPI lt. Statistik Austria in %	Über- schreitungen des VPI in %
1988	1,650.000,--	10.725,--	1,639.275,--	135.029,76	8,18	2,0	6,18
1989	1,639.275,--	10.655,--	1,628.620,--	139.556,78	8,51	2,5	6,01
1990	1,628.620,--	10.586,--	1,618.034,--	168.881,25	10,37	3,3	7,37
1991	1,618.034,--	10.517,--	1,607.517,--	176.234,88	10,89	3,3	7,59
1992	1,607.517,--	10.449,--	1,597.068,--	179.369,83	11,16	4,1	7,16
1993	1,597.068,--	10.381,--	1,586.678,--	169.043,32	10,58	3,6	6,98
1994	1,586.687,--	10.313,--	1,576.374,--	160.801,95	10,13	3,0	7,13
1995*)	1,576.374,--	8.965,--	1,567.409,--				48,42

*) Anmerkung: Die Berechnung der das Jahr 1995 betreffenden Rückzahlung erfolgte für einen Zeitraum von 10 Monaten und 15 Tagen, da die Liegenschaft mit Vertrag vom 17. November 1995 verkauft wurde. Von der erkennenden Behörde wird weiters angemerkt, dass sich das bei der Errechnung der Effektivzinssätze zum letztgenannten Zeitpunkt ergebende Fremdkapital – ATS 1,567.409,-- von der Höhe der zum Zeitpunkt der Kaufvertragsserrichtung bestehenden Tilgungserfordernisse – ATS 1,565.464,40 – nur marginal, in Höhe von ATS 1.944,60, unterscheidet. Dieser Unterschied ist auf den Umstand, dass bei der Effektivzinssatzberechnung von der Berücksichtigung von Unterjährigkeiten Abstand genommen wurde sowie weiters auf Grund des Umstands, dass die Berechnung der Reduktion des Fremdkapitals linear erfolgte, zurückzuführen.

Mittelwertberechnung der Überschreitungen der VPI lt. Statistik Austria:

Summe der Überschreitungen lt. Tabelle: 48,42 geteilt durch 7 (1988 bis 1994) ergibt einen Mittelwert in Höhe von 6,92 % Überschreitung des VPI jährlich.

Berechnung der im Zeitraum 1995 bis 2007 zu erwartenden Zinszahlungen:

Diese werden in der nachfolgenden Tabelle unter Ansatz einer jährlichen linearen Reduktion des Fremdkapitals in Höhe von jeweils 0,65 % ermittelt. Auf das so errechnete Fremdkapital zum 31. Dezember eines jeden Jahres wird der Zinssatz, der sich aus der Summe der von der Bundesanstalt Statistik Österreich bekanntgegebenen jeweiligen jährlichen Steigerung des

Verbraucherpreisindex – Jahresinflation - und des Mittelwertes von 6,92% ergibt, angewendet. Dabei wird davon ausgegangen, dass zum 1. Jänner 1995 Tilgungserfordernisse in Höhe von ATS 1.574.429,40 (ATS 1.576.374,-- vermindert um die o. e. Differenz von ATS 1.944,60) bestanden.

Bei der Berechnung der den Zeitraum Jänner 2005 bis November 2007 betreffenden Zinssätze wird, in Entsprechung der obigen diesbezüglichen einnahmenseitigen Berücksichtigung – siehe Tabelle Seite 28 –, ebenfalls eine Jahresinflationsrate in Höhe von 2,5 % zum Ansatz gebracht.

Jahr	Fremdkapital zum 1. Jänner in ATS	abzüglich 0,65% jährlicher Rückzahlung in ATS	Fremdkapital zum 31. Dezember in ATS	jährliche Steigerungen des VPI lt. Statistik Austria in %	+ Mittelwert der Überschreitung in %	anzuwendender Zinssatz in %	Von der Bw. absehbar zu leistende Zinszahlungen in ATS
1995	1,574.429,--	10.234,--	1,564.195,--	2,2	6,92	9,12	142.655,--.
1996	1,564.195,--	10.167,--	1,554.028,--	1,9	6,92	8,82	137.065,--
1997	1,554.028,--	10.101,--	1,543.927,--	1,3	6,92	8,22	126.911,--
1998	1,543.927,--	10.036,--	1,533.891,--	0,9	6,92	7,82	119.950,--
1999	1,533.891,--	9.970,--	1,523.921,--	0,6	6,92	7,52	114.599,--
2000	1,523.921,--	9.905,--	1,514.016,--	2,3	6,92	9,22	139.592,--
2001	1,514.016,--	9.841,--	1,504.175,--	2,7	6,92	9,62	144.702,--
2002	1,504.175,--	9.777,--	1,494.398,--	1,8	6,92	8,72	130.312,--
2003	1,494.398,--	9.714,--	1,484.684,--	1,3	6,92	8,22	122.041,--
2004	1,484.684,--	9.650,--	1,475.034,--	2,1	6,92	9,02	133.048,--
2005	1,475.034,--	9.588,--	1,465.446,--	2,5	6,92	9,42	138.045,--
2006	1,465.446,--	9.525,--	1,455.921,--	2,5	6,92	9,42	137.148,--
2007 01-11	1,455.921,--	8.675,--	1,447.246,--	2,5	6,92	9,42	124.970,--
Summe Zinsaufwendungen							1,711.038,--

Somit sind in der nachfolgenden Gesamtrentabilitätsrechnung insgesamt **ATS 1,711.038,--** an im Zeitraum Jänner 1995 bis November 2007 anfallenden Zinsaufwendungen zu berücksichtigen.

Anmerkung: Siehe auch nachstehende Tabelle (Gesamtrentabilitätsrechnung)

Gesamtrentabilitätsrechnung und Liebhabereibeurteilung:

In der nachstehenden Tabelle werden die obigen Berechnungen zusammengefasst und das für den Zeitraum Dezember 1987 bis November 2007 zu erwartende Gesamtergebnis ermittelt:

Jahr	Einnahmen in ATS	Zinsaufwendungen in ATS	AfA in ATS **)	1/10tel-Absetzungen in ATS	sonstige Aufwendungen in ATS	Verlust in ATS	Überschuss in ATS
1987	8000,-	*)	9.764,-	25.000,-		26.764,-	
1988 bis 1994 erzielter Gesamtverlust						674.770,-	
1995	134.208,-	142.655,-	19.526,-	53.745,-	13.017,-	94.735,-	
1996	137.472,-	137.065,-	19.526,-	53.745,-	13.017,-	85.881,-	
1997	140.736,-	126.911,-	16.450,-	28.745,-	13.017,-	44.387,-	
1998	140.736,-	119.950,-	13.372,-	4.789,-	13.017,-	10.392,-	
1999	141.290,-	114.599,-	13.372,-	4.789,-	13.017,-	4.487,-	
2000	148.100,-	139.592,-	13.372,-		13.017,-	17.881,-	
2001	151.680,-	144.702,-	13.372,-		13.017,-	19.411,-	
2002	156.768,-	130.312,-	13.372,-		13.017,-		67,-
2003	158.928,-	122.041,-	13.372,-		13.017,-		10.498,-
2004	163.938,-	133.048,-	13.372,-		13.017,-		4.501,-
2005	171.024,-	138.045,-	13.372,-		13.017,-		6.590,-
2006	175.296,-	137.148,-	13.372,-		13.017,-		11.759,-
2007 01-11	164.703,-	124.970,-	13.372,-		11.932,-		13.344,-
Gesamt	1,992.879,-	1,711.038,-	198.986,-	170.813,-	168.136,-	978.708,-	46.759,-

zu erwartender Gesamtverlust t 12/1987 bis 11/2007 somit:						931.949 ,-	
--	--	--	--	--	--	----------------------	--

*) Das Jahr 1987 betreffende Zinsen wurden nicht zum Ansatz gebracht, da dem UFS, w. o. ausgeführt, keine dieses Jahr betreffenden Akten zur Verfügung standen und in den Akten bzw. Beilagen zu den Abgabenerklärungen der nachfolgenden Jahre keine diesbezüglichen Hinweise enthalten waren.

**) Berechnung der AfA für das Gebäude gemäß der im Jahre 1989 vorgenommenen und o. e. diesbezüglichen Korrektur. Berechnung der AfA für die restlichen Anlagen auf Grund des Anlagenverzeichnisses 1988.

Für den Zeitraum Dezember 1987 bis November 1995, somit für einen Zeitraum von 20 Jahren, ergibt sich ein zu erwartender Gesamtverlust in Höhe von **ATS 931.949,--**. Dieser Gesamtverlust ist als erheblich zu bezeichnen. Auf die diesbezüglichen obigen, hinsichtlich des einnahmeseitigen Maßstabes für die Überprüfung der Ertragsfähigkeit erstellten, Ausführungen ist an dieser Stelle zu verweisen.

Besonders bemerkenswert ist, dass sich der in den Jahren 1988 bis 1994 erzielte Gesamtverlust in den Jahren 1995 bis 2007 sogar noch um **ATS 230.415,--** (zu erwartender Gesamtverlust 12/1987 bis 11/2007 in Höhe von ATS 931.949,-- vermindert um den im Zeitraum 1988 bis 1994 erzielten Gesamtverlust in Höhe von ATS 674.770,-- und um den für das Jahr 1987 errechneten Verlust in Höhe von ATS 26.764,-) erhöht hat.

Das bedeutet, dass bei der Bewirtschaftung der Liegenschaft 1130E-gasse , auf Basis des mit Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 festgesetzten, und von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 11. August 1987 indirekt – diese bezeichnete die in diesem Vertrag vereinbarte Hauptmiete in Bezug auf den Kaufpreis als Rendite von 8,35 % des Kaufpreises der berufungsgegenständlichen Liegenschaft und damit als über der marktüblichen Rendite bei der Vermietung derartiger Objekte – als marktkonform bestätigten, Mietentgelts unzweifelhaft kein wirtschaftlicher Gesamterfolg innerhalb einer Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles, insbesondere der von der Bw. bei der Bedienung der beiden bei der G-Bank aufgenommenen Kredite gewählten Vorgangsweise, in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht, erzielbar war bzw. ist, da sich der in den Jahren 1988 bis 1994

erzielte Gesamtverlust im Zeitraum danach sogar noch im oben angeführten Ausmaß erhöhen würde.

Ein wirtschaftlicher Gesamterfolg ist bereits deshalb nicht zu erwarten, da nach der allgemeinen Lebenserfahrung keinesfalls davon auszugehen ist, dass ein Nachfolgemietler angesichts des Alters und des Zustandes des Hauses – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen sowie auf jene aus denen hervorgeht, dass der Mindestkaufspreis laut Immobilienspiegel für ein Objekt wie das berufsgegenständliche von der Bw. beim Ankauf der o. g. Liegenschaft deutlich unterschritten wurde –, bereit wäre, dem Markt entsprechende Preise über einen durchgehenden Zeitraum von 13 Jahren um ca 50 % zu überbieten. Eine Erhöhung der mit obigem Mietvertrag festgesetzten Mietzahlungen in diesem Ausmaß wäre nämlich für den gesamten Zeitraum Jänner 1995 bis November 2007 notwendig um sämtliche Aufwendungen im Gesamtrentabilitätszeitraum von 20 Jahren decken zu können bzw. einen geringfügigen Überschuss – ATS 61.575,30 (ATS 1,984.879,-- zuzüglich ATS 992.439,50 d. s. 50 % vom erstgenannten Betrag, zuzüglich ATS 8.000,-- abzüglich ATS 2,223.973,-- Aufwendungen für den Zeitraum Jänner 1995 bis November 2007, abzüglich ATS 25.000,-- Zehntelabsetzungen für 1987 sowie abzüglich des im Zeitraum 1988 bis 1994 erzielten Verlustes in Höhe von ATS 674.770,20) – erzielen zu können.

Mieter, die wirtschaftlich in der Lage sind, hochpreisige Mietobjekte - wie das berufsgegenständliche - in Bestand zu nehmen, kennen jedoch im Allgemeinen den Markt an dem sie teilnehmen und handeln üblicherweise im Einklang mit den im Geschäftsleben geltenden Grundsätzen. Es ist auszuschließen, dass ein derartiger Nachfolgemietler, von einem kurzfristigen Zeitraum abgesehen, bereit wäre, ein derartiges Mietobjekt in einem ununterbrochenen Zeitraum von 13 Jahren zu einem derart über dem Markt liegenden Preis in Bestand zu nehmen. Ein Mieter auf den die oben beschriebenen Eigenschaften zutreffen, wäre während eines durchgehenden Zeitraumes von 13 Jahren mit Sicherheit nicht dazu bereit, den Marktpreis um mehr als 10 % bis höchstens 20 % zu überbieten.

Ein innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbarer wirtschaftlicher Gesamterfolg ist aber auch aus einem anderen Grund nicht zu erwarten. Dies dieshalb, da in den obigen Berechnungen nur Aufwendungen für die zu Beginn der Vermietung vorgenommenen (Groß)Reparaturen des Hauses und somit keine weiteren Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen berücksichtigt sind. Spätestens nach dem Ablauf von 20 Jahren ist jedoch sowohl nach der allgemeinen Lebenserfahrung als auch im Hinblick auf das Alter des Hauses davon auszugehen, dass derartige Aufwendungen in einem erheblichen Ausmaß anfallen.

Anzumerken ist, dass der Umstand, dass im in den Jahren 1988 bis 1994 erzielten Gesamtverlust in Höhe von ATS 674.770,-- zu Unrecht geltend gemachte Aufwendungen für AfA in Höhe ATS 22.286,-- für das Jahr 1988 enthalten sind, nichts daran zu ändern vermag, dass der für den Zeitraum Dezember 1987 bis November 2007 zu erwartende Gesamtverlust als erheblich zu bezeichnen ist, da sich der diesbezüglich o. g. Betrag von ATS 931.949,-- lediglich auf ATS 909.563,-- reduziert.

Auf Grund des sich aus sämtlichen obigen Ausführungen ergebenden Gesamtbildes steht fest, dass die Vermietungstätigkeit der Bw. nach den in ihrem Falle vorliegenden Umständen bei gleichbleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten läßt.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmen-Überschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei). Liebhaberei in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist anzunehmen, wenn unter Bedachtnahme auf den Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwirtschaftet werden können, sodass eine Person dann nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, wenn ihre Tätigkeit auf Dauer gesehen und unter Anwendung objektiver Kriterien Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Erkenntnis des VwGH vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171).

Da die Bewirtschaftung der Liegenschaft 1130E-gasse durch die Bw. mangels objektiver Ertragsfähigkeit als Liebhaberei zu beurteilen ist, ist diese in den Jahren 1988 bis 1994 einkommen- und umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Zu den einzelnen Berufungsvorbringen wäre abschließend zu ergänzen:

Es mag zutreffen, dass die Miteigentümer die o. e. Liegenschaft mit der Absicht, diese langfristig zu vermieten und daraus über einen Planungszeitraum von rund 20 Jahren einen Gesamtüberschuss in Höhe von ca. ATS 900.000,-- zu erzielen, erworben haben. Allerdings konnte dieses mögliche subjektive Ertragsstreben in keiner Weise realisiert werden. Die Ergebnisse habe sich selbst in den Jahren, in welchen tatsächlich fremdüblich vermietet wurde, wesentlich ungünstiger entwickelt, als geplant. Insgesamt sind die objektiven Ertragsaussichten derartig negativ zu beurteilen, dass das subjektive Ertragsstreben wohl lediglich als Wunschdenken, das mit den realen Verhältnissen nicht in Einklang zu bringen ist, zu beurteilen ist. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit iSd § 2 Abs 3 EStG nur dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt. Aus den bisherigen Erwägungen geht jedoch klar und deutlich hervor, dass die Bewirtschaftung der berufsgegenständlichen Liegenschaft in der

betriebsweisen Weise objektiv keine Aussicht hatte, sich lohnend zu gestalten. Somit trat ein Ertragsstreben durch ein Handeln nach den allgemeinen Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen nicht nach außen erkennbar in Erscheinung. Daher geht das die Gewinnabsicht betreffende Berufungsvorbringen der Bw. ins Leere.

Das Gleiche gilt für das Vorbringen der Bw. hinsichtlich der für das Jahr 1987 erlassenen Bescheide. Da die in diesem Jahr erlassenen Bescheide von der Bw. nicht bekämpft wurden ist auf die diesbezüglichen Ausführungen nicht näher einzugehen.

Sämtliche betreffend die Jahre 1988 bis 1995 gem. § 200 Abs 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheide wurden ebenfalls nicht bekämpft. Daher gilt auch für das gesamte diesbezüglich erstattete Berufungsvorbringen das im vorigen Absatz Gesagte.

Hinsichtlich des die Einstellung einer Tätigkeit innerhalb eines abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes betreffenden Berufungsvorbringens ist darauf zu verweisen, dass die Bewirtschaftung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft mangels objektiver Ertragsfähigkeit und nicht auf Grund der vorzeitigen Beendigung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei zu beurteilen war. Somit gehen auch das Vorbringen der Bw., dass die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit bzw. Vermietung auf Ereignisse zurückzuführen sei, die im Zeitpunkt der Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit weder bekannt, noch vorhersehbar gewesen seien sowie sämtliche weiteren diesbezüglichen Ausführungen ins Leere. Dass es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen muss, wenn eine Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird, und dass die Anforderung eines in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges kein Tatbestandsmerkmal steuerlich beachtlicher Einkünfte darstellt, wurde bereits oben ausgeführt.

Den im Zusammenhang mit diesem Vorbringen in der Berufung zitierten Rechtsmeinungen des BMfF kommt deshalb keine Bedeutung zu, da der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 9. März 2005, Zl. 2001/13/0062 wiederum – vgl. die Erk. des VwGH vom 22. September 1999, Zl. 97/15/0005, vom 28. Jänner 2003, Zl. 2002/14/0139 – bestätigte, dass allgemeine Verwaltungsanweisungen keine für diesen maßgebende Rechtsquelle darstellen.

Hinsichtlich des die vorzeitige Vertragsauflösung betreffenden Vorbringens bleibt noch festzuhalten, dass, die in den Jahren 1988 bis 1994 erzielten Nettomieteinnahmen nichteinmal, w. o. ausgeführt, zur Bedienung des Zinsendienstes hinreichten. In den Jahren 1995 bis 2007 vermochten zwar die für diesen Zeitraum dem Mietvertrag vom 19. Oktober 1987 entsprechenden Mietentnahmen die Zinsenzahlungen, infolge der Berücksichtigung des in diesem Zeitraum gesunkenen Zinsniveaus sowie der ebenfalls berücksichtigten

Verminderungen des Fremdkapitals, nicht aber die übrigen Werbungskosten, geschweige denn den in den Jahren 1988 bis 1994 erzielten Gesamtverlust, zu bedecken. Somit war die nicht die vorzeitige Beendigung der Vermietungstätigkeit sondern die Art und Weise, in der diese betrieben wurde, für das Nichtvorliegen der objektiven Ertragsfähigkeit der berufungsgegenständlichen Tätigkeit ursächlich.

Die von der Bw. in der Beilage zum Berufungsschreiben vom 5. Juni 1987 beigebrachte Prognoserechnung ist bereits deshalb als Nachweis der Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ungeeignet, da in dieser das in Höhe von ATS 300.000,-- aufgenommene Darlehen bzw. die für diese zu leistenden Zinszahlungen nicht berücksichtigt wurden. Dazu kommt, dass die in dieser Prognoserechnung zum Ansatz gebrachten Mieteinnahmen erheblich von der zum Zeitpunkt der Aufnahme der Vermietungstätigkeit vereinbarten abweichen. Somit ist für die Bw. bereits aus diesem Grund aus dem diese Prognoserechnung betreffenden Berufungsvorbringen nichts zu gewinnen. Außerdem geht aus der oben angestellten Gesamtrentabilitätsrechnung klar und deutlich hervor, dass für den Zeitraum von 20 Jahren entgegen den diesbezüglichen Berufungsausführungen nicht mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von rund ATS 900.000,-- zu rechnen ist, sondern, dass ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in eben dieser Höhe zu erwarten ist.

Dem in der Berufung hinsichtlich des Totalgewinnzeitraumes erstatteten Vorbringen ist zu entgegen, dass in der an das diesbezüglich angeführte Erkenntnis des VwGH vom 3. Juni 1996, ZI 93/13/171, anschließenden Judikatur bei der Vermietung unter "absehbar" eine Zeitspanne von rund 20 Jahren - zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges - zu verstehen ist. Im Übrigen geht aus den obigen Ausführungen auch hervor, dass auf Grund der Weise, wie die Bw. die Vermietungstätigkeit betrieb, selbst nach dem Ablauf von 25 Jahren mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten keinesfalls zu rechnen ist. Daher kann auch dahingestellt bleiben, ob im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit der Vermietung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft mit einem Gesamtüberschuss im Totalgewinnzeitraum, wie in der Berufung geltend gemacht, gerechnet werden konnte. Mangels Relevanz für die Berufsentscheidung war dem diesbezüglich gestellten Beweisantrag - Erstellung eines Gutachtens eines gerichtlich beeideten Sachverständigen der Immobilienbranche hinsichtlich des Vorliegens einer wirtschaftlich gerechtfertigten Annahme der Erzielung eines Gesamtüberschusses im Zeitpunkt der Vermietung - nicht zu entsprechen. Inwieweit im Verfahren das Parteiengehör der Bw. verletzt worden sein könnte, ist weder den Ausführungen der Bw. noch dem Akteninhalt zu entnehmen. Soweit erkennbar wurde der Bw.

in jedem Zeitpunkt des Verfahrens ausreichend Gelegenheit gegeben, sich zum Verfahren zu äußern und Stellung zu beziehen.

Abschließend ist anzumerken, dass es durchaus zutreffen mag, dass es sich bei den Ausführungen des Finanzamtes, dass das Einfamilienhaus im Vermietungszeitraum renoviert worden sei, um es nach dem Verkauf von der nunmehrigen Alleineigentümerin für den Eigenbedarf zu nutzen, um eine bloße Vermutung handelt, die nicht geeignet ist, den Bescheid zu tragen. Der UFS hat diese Vermutung jedoch in keiner Weise in seine Entscheidung einfließen lassen, weshalb die diesbezüglichen Ausführungen ins Leere gehen.

Aus sämtlichen obigen Ausführungen ergibt sich, dass den bekämpften Bescheiden weder eine Verletzung von Verfahrensvorschriften noch eine Rechtswidrigkeit ihres Inhalts anhaftet.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. Oktober 2005