



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 24. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, vom 12. April 2007 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist die Gemeinschaft der Miteigentümer der für Bestandzwecke genutzten Eigentumswohnung top Nr. 8 in einem Haus in Klosterneuburg (dessen Adresse in weiterer Folge kurz mit K25/A bezeichnet wird): A. und B. C..

Anlässlich des Beginns der Inbestandgabe der oben genannten Wohnung ab dem 15. Dezember 1997 stellte die Bw. mit dem beim Finanzamt am 19. Jänner 1998 eingelangten Fragebogen das Ansuchen um Vergabe einer Steuernummer, schätzte die voraussichtlichen Jahresumsätze für das Eröffnungsjahr 1997 mit S 3000 bzw. für das Folgejahr mit ca. S 83.000 und prognostizierte Verluste für das Eröffnungsjahr sowie für das Folgejahr.

Mit dem beim Finanzamt am 2. April 1998 eingelangten Schreiben vom 28. März 1998 zur Feststellungserklärung für das Jahr 1997 (von negativen Einkünften aus der Vermietung in Höhe von - S 64.671,95) teilte die Bw. mit, die Besteuerungsgrundlagen unter Beachtung der Bescheide des Finanzamts Wien-Umgebung vom 5. Mai 1994 und 10. Mai 1994 zur Steuernummer XXX/XXXX, „welchen das Schreiben vom 12. April 1994 zugrunde liegen“, ermittelt zu haben.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die Einnahmen den Werbungskosten und die Aufgliederung der Ausgaben so wie aus dem Schreiben vom 28. März 1998 zu ersehen dargestellt.

Einnahmen		3.454,00	Aufgliederung der Ausgaben:	
Kaufpreis	1.000.000,00		A-Stadt	14.763,00
Notar P...	2.282,00		Porto	32,00
Grunderwerbsteuer	35.000,00		Bürokosten (entspricht den „unerwarteten WK“)	15.225,95
Rechtsanwalt A.	14.520,00		E.	400,00
Bezirksgericht Klbg.	5.000,00		F.	89,00
Anschaffungskosten	1.056.802,00		XYZ (Zinsen und Spesen)	16.245,00
Hievon 10% Grundanteil	105.680,20		Notar D.	1.080,00
Gebäudeanteil	951.121,80		Km-Gelder lt. Fahrtenbuch	1.999,20
Nutzungsdauer K 25 B6	31 Jahre			
Diff. 1992 bis 1997	5 Jahre			
Nutzungsdauer K 25 A 8	26 Jahre			
Ergibt Abschreibung p.a.	36.582			
Hievon ½ für 1997	18.291,80			
Lfd. Ausgaben	49.834,15			
Werbungskosten		68.125,95		
Verlust		64.671,95		

Mit dem beim Finanzamt am 11. November 1998 eingelangten Schreiben vom 5. November 1998 führte die Bw. unter Bezugnahme auf die dem Schreiben beigelegte Prognoserechnung ins Treffen, dass die Ermittlung auch dieser Rechnung unter Zugrundelegung der Entscheidung des Finanzamts Wien Umgebung zur Steuernummer XXX/XXXX (siehe den Bescheid vom 5. Mai 1994) erfolgt sei. Da vorzeitige Darlehensrückzahlungen geplant seien, könnte sich dadurch ein früherer Totalgewinn ergeben.

Die dem Schreiben beigelegte Prognoserechnung ist als Begründungsbestandteil dieser Berufungsentscheidung in der Bescheidebegründung zitiert.

Mit den Abgabenerklärungen für die nachfolgenden Streitjahre wurden dem Finanzamt negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von S 56.490 für das Jahr 1998, S 40.697 für das Jahr 1999, S 86.464 für das Jahr 2000, S 125.235 für das Jahr 2001, € 9.354 für das Jahr 2002, € 4.588 für das Jahr 2003, € 4.532 für das Jahr 2004 und € 4.599 für das Jahr 2005 offen gelegt.

Mit Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO wurden die in den Jahren 1997 bis 2005 erzielten Einkünfte gemäß § 188 BAO vorläufig festgestellt.

In Streit steht die abgabenrechtliche Wertung der Betätigung der Bw. in den Jahren 1997 bis 2005 als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung in der ab dem Jahr 1997 gültigen Fassung.

Mit der vom Finanzamt am 29. Juli 1999 abgestempelten Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für die Jahre 1997 und 1998 bemerkte die Bw. unter Bezugnahme

auf die offen gelegten Verluste für die beiden zuvor genannten Jahre, dass die Prognoserechnung insofern nicht eingehalten werden habe können, als die XYZ zusätzlich eine Pfandgebühr von S 9.240 vorgeschrieben habe; was die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen anbelangt, verwies die Bw. auf das Schreiben vom 28. März 1998.

Mit der Überschussrechnung für das Jahr 2000 gab die Bw. an, die Prognose infolge Leerstehung nicht erreicht haben zu können.

Was die Feststellungserklärung für das Jahr 2004 betrifft, folgte auf das Ersuchen des Finanzamts vom 26. April 2005 um Vorlage einer Prognoserechnung das Schreiben der Bw. vom 4. Mai 2005, mit dem *„auf die über Wunsch des Finanzamts Wien-Umgebung berichtigte Prognoserechnung der vergleichbaren Wohnung top Nr. 6 in K25/A, Klosterneuburg vom 12. April 1994 zur Steuernummer XXX/XXXX verwiesen“* wurde.

Über nochmaliges abgabenbehördliches Ersuchen vom 10. Mai 2005, eine Prognoserechnung zum Bestandsobjekt top Nr. 8 vorzulegen, teilte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 5. Juni 2005 mit: *„Bei gegebener gleicher Bewirtschaftungsweise gilt die für die Wohnung top Nr. 6 erstellte Prognose auch für die Wohnung top Nr. 8. Unter Berücksichtigung der derzeitigen Gesetzeslage wird laut Prognoserechnung vom 3. September 1993 zur Steuernummer XXX/XXXX ein Totalüberschuss nach fünf Jahren erreicht“*.

Mit Schreiben vom 15. Juni 2005 hielt das Finanzamt dem Bw. vor, dass die im Schreiben vom 5. Juni 2005 thematisierte Prognoserechnung weder greifbar, noch aktuell sei und sich auf ein anderes Objekt beziehe. Die Steuernummer XXX/XXXX sei unbekannt. Seit sieben Jahren erwirtschaftete das Objekt top Nr. 8 einen Verlust; keinen Totalüberschuss wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Juni 2005 angeführt nach fünf Jahren. In diesem Zusammenhang ersuchte das Finanzamt die Bw., *„für das gegenständliche vermietete Objekt eine Prognoserechnung unter Berücksichtigung der letzten 7 Jahre zu übermitteln“* (Zitat Ende).

Mit Schreiben vom 28. Juni 2005 führte die Bw. als Begründung für die von der Prognoserechnung abweichenden Einkünfte ins Treffen, dass der Erstmieter die Küche entfernt gehabt hätte, weshalb eine neue Küche angeschafft werden habe müssen. Nach Auszug des zweiten Mieters hätten lange Zeit Nachmieter trotz Einschaltung von zwei Realitätenbüros nicht gefunden werden können. Diese Tatsachen könnten jedoch in einer Prognoserechnung keinen Niederschlag finden.

In der Beilage zum letztgenannten Schreiben wurde dem Finanzamt die nachfolgende Prognoserechnung zur top Nr. 6 übermittelt:

Jahr	Miete (nto.)	BK. (nto.)	Rep. (nto.)	Zinsen	Sonstiges
1992	(lt. Erklg. Abzgl. unerwartete Ausgaben)				
1993	91.495,00	20.956,00	0	47.356,00	5.000,00
1994	100.645,00	22.004,00	0	43.084,00	5.200,00
1995	100.644,00	23.104,00	0	0	5.408,00

1996	118.944,00	24.260,00	4.000,00	0	5.624,00
1997	118.944,00	25.473,00	0	0	5.849,00
1998	130.838,00	26.746,00	0	0	6.083,00
1999	154.627,00	28.083,00	5.000,00	0	6.327,00
2000	154.627,00	29.488,00	0	0	6.580,00
2001	170.089,00	30.962,00	0	0	6.843,00

Der vorangegangenen Darstellung wurden nachfolgende Anmerkungen hinzugefügt:

- Indexsprung laut Mietvertrag: 10 %
- Mietensprung bei jeweils dreijähriger Mietvertragsdauer: Faktor 1,3 (freie Vereinbarung!)
- Zinsen lt. Berechnung der ABV
- Zinsen gemäß geplanter Gesetzesänderung (überdies lfd. Reduzierung wegen geplanter lfd. Rückzahlungen!)
- Erwartete Inflation: durchschnittlich 5 % p.a.
- Steigerungsrate der sonstigen Ausgaben: 4% (Mischsatz, da 10.tel Absetzungen gleich bleiben!)

Jahr	Cash flow	Cash flow kum.	Afa	Jahreserg.	Jahreserg. kum.
1992	0,00	- 57.144,00	36.814,00	- 93.958,00	- 93.958,00
1993	18.183,00	- 38.961,00	36.814,00	- 18.631,00	- 112.589,00
1994	30.357,00	- 8.604,00	36.814,00	- 6.457,00	- 119.047,00
1995	72.132,00	63.528,00	36.814,00	35.318,00	- 83.729,00
1996	85.059,00	148.587,00	36.814,00	48.245,00	- 35.483,00
1997	87.621,00	236.208,00	36.814,00	50.807,00	15.324,00
1998	98.009,00	334.216,00	36.814,00	61.195,00	76.518,00
1999	115.217,00	449.433,00	36.814,00	78.403,00	154.921,00
2000	118.559,00	567.992,00	36.814,00	81.745,00	236.666,00
2001	132.284,00	700.277,00	36.814,00	95.470,00	332.137,00

Der obigen Darstellung wurde die Anmerkung „AfA lt. Gutachten“ hinzugefügt.

Jahr	Zeitwert	Wertzuwachs	pot. Stpfl.	Pot. kum.	Maßgebliche Einkünfte
1992	1.100.000,00				- 93.958,00
1993	1.210.000,00	110.000,00	66.000,00	66.000,00	- 46.589,00
1994	1.331.000,00	121.000,00	72.600,00	138.600,00	19.554,00
1995	1.464.100,00	133.100,00	79.860,00	218.460,00	134.732,00
1996	1.610.510,00	146.410,00	87.846,00	306.306,00	270.823,00
1997	1.771.561,00	161.051,00	96.631,00	402.937,00	418.260,00
1998	1.948.717,00	177.156,00	106.294,00	509.230,00	585.749,00
1999	2.143.589,00	194.872,00	116.923,00	626.153,00	781.075,00
2000	2.357.948,00	214.359,00	128.615,00	754.769,00	991.435,00
2001	2.593.742,00	235.795,00	141.477,00	896.245,00	1.228.382,00

Der obigen Darstellung wurden die nachfolgenden Anmerkungen hinzugefügt:

- Wahrscheinliche Steuerpflicht des Vermögensstammes: 50 %
- Risikozuschlag wegen potentielltem Spekulationsgewinn: 10 %

Auf die Erlassung des zwar abgabenerklärungsgemäßen, jedoch gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 folgte das

abgabenbehördliche Ersuchen vom 13. Oktober 2006 an die Bw. um Abgabe einer Stellungnahme im Wesentlichen dazu, dass (seit 1997) bis inkl. 2005 ein Gesamtverlust von € 50.220,25 erklärt worden sei, ohne bis dato ein positives Ergebnis in einem Jahr erzielt zu haben. Bei Vermietung einer Eigentumswohnung sei nur dann von einer Einkunftsquelle auszugehen, wenn ein Gesamtüberschuss innerhalb eines überschaubaren Zeitraums (ca. 20 Jahre) erzielt werde. Im vorliegenden Fall sei davon auszugehen, dass aufgrund des bereits erzielten Gesamtverlustes die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb obigen Zeitraums nicht möglich sei. Da der Abgabenbehörde die Erzielung eines Überschusses aufgrund der erzielten Erlöse und anfallenden laufenden Kosten unwahrscheinlich erscheine, liege nach Ansicht der Abgabenbehörde Liebhaberei vor.

Wider die Rechtsmeinung des Finanzamts führte die Bw. in ihrem Schreiben vom 22. Oktober 2006 nach Verweis auf die Schreiben vom 3. September 1993, 12. April 1994, 4. Mai 2005 sowie 5. und 28. Juni 2006 ins Treffen, dass eine Erhöhung der Einnahmen ab November 2005 eingetreten sei; eine Minderung der Werbungskosten werde ab 2007 erwartet. Gegenüber der Prognoserechnung sei keine Änderung der Bewirtschaftungsweise eingetreten; dies sei auch nicht beabsichtigt. Die angeführten Verluste würden sich durch Beachtung der vom Finanzamt Wien-Umgebung in Bescheide eingeflossenen Entscheidungen ergeben und seien nicht erwirtschaftet. Die Vermietung erfolge marktkonform, sodass eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliege.

Über abgabenbehördliches Ersuchen vom 18. Dezember 2006, basierend auf den bis dato erzielten Ergebnissen eine Prognoserechnung vorzulegen, teilte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 22. Dezember 2006 mit, dass die bei der Vermietung der Wohnung top Nr. 6 erzielten tatsächlichen Ergebnisse Kaufentscheidung für die Wohnung top Nr. 8 gewesen sei und somit die Prognose darstellen würden. Der unter Zugrundelegung der geltenden steuerlichen Gesetzeslage erzielte Totalüberschuss sei dabei mit acht Jahren eingetreten; unter Zugrundelegung der Entscheidungen des Finanzamts Wien-Umgebung nach zwölf Jahren. Auf die Akten sei verwiesen.

Mit Vorhalt des Finanzamts vom 8. Februar 2007 wurde die Bw. (nochmals) aufgefordert, für die Wohnung top Nr. 8 eine Prognoserechnung vorzulegen, wobei diese Prognoserechnung Angaben betreffend die Höhe der Mietzinse (ohne Betriebskosten) einschließlich künftiger Wertsteigerungen (Indexanpassung lt. Mietvertrag), die durchschnittliche Auslastung (Mietausfallskomponente), Leerstellungen sowie die Höhe der Werbungskosten wie Afa, Fremdkapitalzinsen, sonstige Aufwendungen, Kosten der Leerstellung (z. B. Betriebskosten) und zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu enthalten habe.

Zur Prognoserechnung betreffend der vergleichbaren Wohnung top Nr. 6 vom 12. April 1994 zu St.Nr. XXX/XXXX (FA Wien-Umgebung), derzufolge ein Totalüberschuss nach 5 Jahren

erreicht werde, hielt das Finanzamt fest, dass diese Steuernummer des seinerzeitigen Finanzamts für Wien/Umgebung nicht mehr existiere, weshalb die Frage nunmehr sei, ob diese Wohnung vermietet werde oder gewesen sei und unter welcher Steuernummer die Vermietung der Wohnung top Nr. 6 abgerechnet werde bzw. worden sei.

Den Ausführungen in den Antwortschreiben vom Oktober und Dezember 2006, denen nach einerseits die angeführten Verluste nicht erwirtschaftet worden seien (?), andererseits die tatsächlichen Ergebnisse der Wohnung top Nr. 6 die Kaufentscheidung für die Wohnung top Nr. 8 darstellen würden (und dies einer Prognoserechnung gleichzusetzen sei), hielt das Finanzamt entgegen, dass bei Gegenüberstellung der Einnahmen in Höhe von € 30.502,40 (zu) den Werbungskosten in Höhe von € 76.023,76 das Gesamtergebnis von 1998 bis 2005 -€ 50.221,26 betrage; jede Wohnung sei für sich gesondert zu betrachten.

Im Anschluss daran ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe folgender Punkte:

- Aufstellung der Zeiten der Vermietung und der Leerstehung
- Bekanntgabe der monatlichen Mietzinshöhe
- befristete oder unbefristete Vermietung
- Vorlage des gültigen Mietvertrages
- Wurde die Wohnungsanschaffung zur Gänze fremdfinanziert?
- Laufzeit des Kredits und der Kontonummer
- Um Vorlage des Kreditvertrages wurde gebeten.

Was die Werbungskosten betrifft,

- a) richtete das Finanzamt die Fragen an die Bw. , ob die Kostenposition "Gartenstadt" ebenso wie der Büroaufwand ab 2003 im sonstigen Aufwand enthalten sei (bis dahin seien sie getrennt angeführt worden) bzw. ob es sich beim Aufwand "Gartenstadt" um das Hausverwalterhonorar oder/und um die Betriebskostenabrechnung (Zahlung an den Reparaturfonds inkludiert) handle;
- b) ersuchte das Finanzamt um Trennung der Positionen HW-Honorar, der Betriebskosten und etwaiger Zahlungen an den Reparaturfond sowie um Aufgliederung des Büroaufwands, „da diese Ausgaben in Anbetracht der Vermietungserlöse überhöht scheinen“;
- c) bat das Finanzamt, was die Rechnung der Fa. Ressler aus dem Jahr 2001 für die Reparatur der Gasleitung in Höhe von S 73.002,41 anbelangt, in Hinblick auf die Einschätzung, dass diese Kosten für eine einzelne Wohnung hoch erscheine, um Erläuterung dieser Kosten;
- d) brachte das Finanzamt der Bw. zur Kenntnis, dass die Unterlagen für das Jahr 1997 nicht mehr aufliegen würden, und ersuche um Bekanntgabe des Kaufpreises für die top Nr. 8 sowie um je eine Antwort auf die Fragen, ob ein Anteil für Grund und Boden

ausgeschieden worden sei sowie wie die kurze Nutzungsdauer von 25,5 % begründet werde.

Mit Schreiben vom 5. März 2007 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass die beim Finanzamt Wien-Umgebung abgegebene Prognoserechnung, welche auch für die Wohnung top Nr. 8 maßgeblich sei, die gewünschte Aufgliederungen beinhalte. Die darin angesetzte latente Ressourcenbesteuerung sei vom Finanzamt Wien-Umgebung nicht anerkannt worden. Da das letztgenannte Finanzamt auch den in der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen angeführten verlorenen Bauaufwand nicht anerkannt habe, sei der Grundanteil laut Entscheidung des Finanzamts Wien-Umgebung berücksichtigt bzw. ergebe sich das Anlageverzeichnis in diesbezüglicher konsequenter Fortführung.

Die Wohnung top Nr. 8 sei gewesen/ sei in den Zeiträumen Dezember 1997 bis Jänner 2000, November 2000 bis Dezember 2001, Dezember 2002 bis Oktober 2005 und November 2005 bis laufend um S 5.200, S 4.750, € 185, und € 307,80 monatlich aufgrund befristeter Mietverträge bzw. einem unbefristeten Bestandvertrag vermietet gewesen. Ansonsten sei die Wohnung leer gestanden. Schriftliche Mietverträge würden nicht (mehr?) vorliegen.

Beide Wohnungen seien um einen Kaufpreis von S 1.000.000 gekauft und mit jeweils 70 % über die XYZ - Bausparkasse fremdfinanziert worden. Das Darlehenskonto für die Wohnung top Nr. 8 laute AAAA-BBBBB. Die Kreditlaufzeit sei lt. Schuldschein der XYZ 266 Monatsraten und eine Restrate.

„A-Stadt“ und Büroaufwand sei in den Werbungskosten berücksichtigt.

Bei den Zahlungen an die „A-Stadt“ handle es sich um die Vorschriften der WEG. Für die vom Finanzamt diesbezüglich gewünschten Aufgliederungen würden der Bw. keine brauchbaren Unterlagen vorliegen.

Beim Büroaufwand handle es sich um „bezahlte Büromieten in etwa der vom Finanzamt zur Beurteilung der Liebhaberei als angemessen angesetzten Beträge“.

Das Finanzamt Wien-Umgebung habe die Wohnung top Nr. 6 zur Liebhaberei erklärt; diese Wohnung werde unter keiner Steuernummer mehr „abgerechnet“.

Dem der Vorhaltsbeantwortung vom 5. März 2007 beigelegten Schreiben der Bw. an die Fa. G. H. I. GmbH zufolge wurde eine mit dem Titel „Herr Ing.“ samt Familienname angesprochene Person um Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme bezüglich der Höhe des in der thematisierten Rechnung aus dem Jahr 2001 ausgewiesenen Betrages von S 73.002,41 ersucht.

Mit den mit 12. April 2007 datierten Feststellungsbescheiden gem. § 188 BAO für die Jahre 1997 bis 2005 in Verbindung mit der mit 13. April datierten Begründung zu diesen Bescheiden wertete das Finanzamt die Betätigung als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Bw. trotz mehrmaliger Aufforderung, eine

Prognose vorzulegen und mit dieser die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung zu belegen, diesen Aufforderungen nicht nachgekommen sei; eine ernsthafte Prognoserechnung sei dem Finanzamt bis dato nicht vorgelegt worden.

Für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3, deren absehbarer Zeitraum schon vor dem 14. November 1997 begonnen habe, wenn die Wohnung mit Vertrag vom 24. Juli 1997 gekauft worden sei, sei für die Erzielung eines Gesamtüberschusses ein Zeitraum von 12 Jahren anzusetzen. Wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb des zwölfjährigen Zeitraums ein Gesamtüberschuss erzielbar sei bzw. erzielt worden sei, sei die Wohnungsvermietung als Liebhaberei zu qualifizieren. Die bisher erzielten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für den Zeitraum von 1997 bis 2005 würden € 50.221,26 betragen, wobei Einnahmen von € 30.502,40 Werbungskosten von € 76.023,76 gegenüber stehen würden. Da die Fixkosten (wie beispielsweise Zinsen und Afa) die jährlichen Mieteinnahmen übersteigen würden, müsse (auch deshalb) die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung verneint werden.

Wider die oben angeführte Rechtsmeinung des Finanzamts führte die steuerliche Vertreterin der Bw. in der beim Finanzamt am 24. April 2007 eingelangten Berufung vom 21. April 2007, mit der die Aufhebung der Bescheide und die abgabenerklärungsgemäße Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Streitjahre beantragt wurde, ins Treffen:

Der Ankauf der in Rede stehenden Wohnung top Nr. 8 sei auf Grund der bis zu diesem Zeitpunkt bei der Wohnung top Nr. 6 erwirtschafteten Ergebnisse erfolgt. Der Totalüberschuss, der sich in der beim Finanzamt Wien-Umgebung eingereichten, mit auf steuerlichen Werten basierenden Prognoserechnung in acht Jahren ergebe, sei zeitlich sogar geringfügig unterschritten worden.

Die Wohnungen seien gleichwertig und gleichartig, würden sich in unmittelbarer Nachbarschaft, in einem einheitlichen Baukomplex mit gleichen Baujahr befinden, hätten gleiche Raumeinteilung und Wohnfläche, gleichen Erhaltungszustand, sodass bei der Vermietung der Wohnung top Nr. 8 mit gleichen Ergebnissen wie bei der Vermietung der Wohnung top Nr. 6 gerechnet worden sei.

Da der Ankauf der Wohnung top Nr. 8 ausschließlich zur Vermietung mit der Absicht, positive Ergebnisse zu erzielen, erfolgt sei, sei das subjektive Moment der Einkünfteerzielung gegeben, weshalb eine Vorlage einer Prognoserechnung für die Wohnung top Nr. 8 gar nicht erforderlich sei; jedenfalls „hätte“ sich - bis auf eine geringfügige Änderung bei der Abschreibung - keine Änderung des Zeitraums der Erreichung des Totalgewinns von acht Jahren gegenüber der Prognoserechnung für die Wohnung top Nr. 6 ergeben.

In der Bescheidbegründung werde angegeben, dass „Sie mehrmals aufgefordert“ worden seien, „eine Prognoserechnung vorzulegen“; bei gegebener Sach- und Rechtslage sei es aber gar nicht möglich, eine andere Prognoserechnung zu erstellen.

Auch die Behauptung, dass „ keine ernsthafte Prognoserechnung ... vorgelegt wurde“, sei unrichtig. Die bereits beim Finanzamt Wien-Umgebung eingereichte Prognoserechnung mit nunmehriger Gültigkeit für beide Wohnungen enthalte alle erforderlichen Angaben wie beispielsweise Mietenentwicklung, Indexanpassungen, Mietausfälle, Reparaturen, Finanzierungsaufwand, Abschreibung. Die nunmehr bereits durch Jahrzehnte festgestellte Entwicklung der Ausdehnung der steuerlichen Evidenthaltung des Grundbesitzes und der Besteuerung desselben bis hin zu den letzten Änderung per 1. Jänner 2007 zeige vielmehr die Richtigkeit des Ansatzes der latenten Besteuerung in der Prognoserechnung. Daher betrage der prognostizierte Zeitraum des Erreichens eines Totalüberschusses fünf Jahre.

Betreffend der Ausführung in der Bescheidbegründung, derzufolge für die Erzielung eines Gesamtüberschusses ein Zeitraum von zwölf Jahren anzusetzen sei, wandte die Bw ein, dass hier die Angabe der entsprechenden Gesetzesstelle fehle und ein Bescheidbegründungsmangel vorliege.

Die tatsächliche Erzielung eines Gesamtüberschusses beispielsweise wegen Verringerung der am Markt erzielbaren Mieten, Entsorgung der Küche sei dabei bei gegebener gleich bleibender Bewirtschaftungsweise jedenfalls unmaßgeblich; die gleiche Bewirtschaftungsweise werde vom Finanzamt auch gar nicht bestritten. Auch sei bei dem vom Finanzamt ermittelten Deckungsbeitrag für eine Prognose nicht von auf Grund der Marktlage verminderten Mieten, sondern von der Prognose auf Grund tatsächlich erwirtschafteter Ergebnisse der Wohnung top Nr. 6 auszugehen.

Beide Wohnungen hätten den gleichen Kaufpreis, seien auch gleich finanziert und überhaupt gleich bewirtschaftet worden, weshalb aus den positiven Erfahrungen bei der Vermietung der Wohnung top Nr 6 auch die objektive Ertragsmöglichkeit - jedenfalls sicherlich zum Zeitpunkt des Kaufs der Wohnung top Nr. 8 gegeben gewesen sei.

Die Ausführung in der Bescheidbegründung „Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen“ sei sicherlich unrichtig, da eine Beurteilung und insbesondere eine Prognoserechnung ex-ante zu erstellen seien und nachträgliche nicht vorhersehbare Ereignisse - wie in der Berufung zuvor bereits ausgeführt - ohne Änderung der Bewirtschaftungsweise unmaßgeblich seien.

Da die Vermietung der Wohnung top Nr. 8 marktorientiert und nach dem Grundsatz der Umsatz- und Gewinn (=Überschuss)maximierung erfolge, sei nach stehender Rechtsprechung Liebhaberei ausgeschlossen.

Der bisherige Schriftverkehr mit dem Finanzamt 9/19 zur Frage der Liebhaberei betreffend die Wohnung top Nr.8 werde als ergänzende Begründung angeführt. Auf die Akten des Finanzamts Wien-Umgebung bezüglich der Wohnung top Nr. 6 werde verwiesen.

Eine Einstufung als Liebhaberei erfordere die Erlassung eines Nichtfeststellungsbescheides. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien jedoch in den Feststellungsbescheiden mit Null angegeben worden. Weder aus den Bescheiden, noch aus der Begründung sei zu ersehen, welche anderen neben der Vermietung der Wohnung top Nr. 8 vorliegenden Einkünfte bzw. welche Teile davon mit Null angesetzt würden. Diesbezüglich habe der Bescheid einen Begründungsmangel.

Zur Abrundung des Sachverhalts sei bemerkt, dass mit dem beim Finanzamt am 10. Mai 2007 persönlich überreichten Berufungsergänzungsschreiben vom 22. April 2007 der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Instanzenzug gestellt wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (=LVO) in der Fassung des BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997 lautet:

„Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1.	...
2.	...
3.	<i>aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.</i>
<i>Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen."</i>	

§ 2 Abs. 4 LVO in der Fassung des BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997 lautet:

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

§ 8 Abs. 3 LVO in der Fassung des BGBl. Nr. 33/1993 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 358/1997 lautet:

„§ 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 sind auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1998 schriftlich erklären, dass § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist.“

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs muss unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht (vgl. das Erkenntnis (des verstärkten Senats) vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, ebenso wie das Erkenntnis vom 24. März 1998, 93/14/0028); hiebei beginnt der Prognosezeitraum mit der Anschaffung des Liegenschaftsanteils. Bei der Prognoserechnung sind einerseits nach den Streitjahren vorgenommene außerplanmäßige Tilgungen der Fremdmittel nicht, andererseits Reparaturen sehr wohl zu berücksichtigen. Auch das Zurückbleiben der tatsächlichen zu den prognostizierten Einnahmen, wodurch sich höhere Werbungskostenüberschüsse als in der Prognoserechnung ausgewiesen ergeben, spricht für das Vorliegen von Liebhaberei.

Aus der dem UFS vorgelegenen „Prognoserechnung“ war für die Bw. nichts zu gewinnen, wenn durch das Planen der Bw. ein Plan - ein Verfahren oder eine Methode zum Erreichen des Ziels - entwickelt hätte werden sollen, als Folge dessen die Prognoserechnung ein Beweis für einen soweit als möglich systematischen Prozess - einen Planungsprozess - zur Festlegung von Zielen und künftigen Handlungen sein sollte. Ist die Erstellung der Prognoserechnung die gedankliche Vorwegnahme der mit der Nutzung für Bestandzwecke verbundenen Ziele und der Prozesse, die für die Anerkennung als Einkunftsquelle erforderlich sind, so sollte die Prognoserechnung die beabsichtigte Methode, um innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Totalüberschuss der Zinseinnahmen über die Werbungskosten zu kommen, dokumentieren. Diesen Anforderungen vermochte die dem UFS vorgelegene „Prognoserechnung“ nicht zu entsprechen, wenn mit der beim Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk und Wien-Umgebung am 11. November 1998 bzw. bei der Finanzlandesdirektion

für Wien, Niederösterreich und Burgenland am 9. November 1998 eingelangten Übersicht die Einnahmen/ Werbungskosten in folgender Form dargestellt werden:

Nr.	x)r	Jahr	Einnahm.	Zinsen	Ktof.	Afa	Reparaturfond	sonstige Ausgaben.	Werbungsk.	Überschuss
1		1997	3.454			18.377,50	5.388	59.074	77.452	- 73.998
2	1	1998	68.400	43.438	100	36.755,00	5.469	24.000	109.681	-41.281
3	2	1999	68.400	42.488	100	36.755,00	5.551	24.000	108.812	-40.412
4	3	2000	68.400	41.600	100	36.755,00	5.634	24.000	108.006	-39.606
5	4	2001	68.400	40.416	100	36.755,00	5.719	24.000	106.905	-38.505
6	5	2002	68.400	39.278	100	36.755,00	5.804	24.000	105.852	-37.452
7	6	2003	68.400	38.069	100	36.755,00	5.891	24.000	104.728	-36.328
8	7	2004	68.400	36.893	100	36.755,00	5.980	24.000	103.639	-35.239
9	1	2005	75.588	35.426	100	36.755,00	6.070	24.000	102.261	-26.673
10	2	2006	75.588	33.979	100	36.755,00	6.161	24.000	100.904	-25.316
11	3	2007	75.588	32.439	100	36.755,00	6.253	24.000	99.455	-23.867
12	4	2008	75.588	30.898	100	36.755,00	6.347	24.000	98.006	-22.418
13	5	2009	75.588	29.076	100	36.755,00	6.442	24.000	96.278	-20.690
14	6	2010	75.588	27.232	100	36.755,00	6.539	24.000	94.529	-18.941
15	7	2011	75.588	25.274	100	36.755,00	6.637	24.000	92.668	-17.080
16	1	2012	83.520	23.264	100	36.755,00	6.736	24.000	90.756	- 7.236
17	2	2013	83.520	20.988	100	36.755,00	6.837	24.000	88.579	-5.059
18	3	2014	83.520	18.642	100	36.755,00	6.940	24.000	86.334	-2.814
19	4	2015	83.520	16.148	100	36.755,00	7.044	24.000	83.943	-423
20	5	2016	83.520	13.543	100	36.755,00	7.150	24.000	81.442	2.078
21	6	2017	83.520	10.689	100	36.755,00	7.257	24.000	78.694	4.826
22	7	2018	83.520	7.702	100	36.755,00	7.366	24.000	75.814	7.706
23	1	2019	92.292	4.528	100	36.755,00	7.476	24.000	72.749	19.543
24	2	2020	92.929	1.303	100	36.755,00		24.000	69.634	22.658
Summen			1.780.594	613.313	2.300	863.742,50	146.689	611.074	2.237.119	

x) Dauer für Wertsicherung

Mit den sonstigen Ausgaben erfasste die Bw. Kosten wie beispielsweise Fahrtspesen, Büroaufwand, sowie Kosten für Reparaturen und Ausfälle.

Zunächst ist festzuhalten, dass sich nach dieser von der Bw. selbst vorgelegten Prognoserechnung nach vierundzwanzig Jahren ein Gesamtverlust von S 456.525 ergibt, ohne dass dabei die mit Kosten verbundenen Zeiten der Leerstehung betragsmäßig auf der Einnahmenseite Berücksichtigung gefunden hätten. Dass die in Rede stehende Wohnung top Nr. 8 von Beginn der Betätigung an bis zum November 2005 in den Monaten Dezember 1997 bis Jänner 2000, November 2000 bis Dezember 2001, Dezember 2002 bis Oktober 2005 befristet vermietet gewesen ist und daher in den übrigen Monaten leer gestanden ist, steht außer Streit.

Die Leerstehungszeiten zwischen dem jeweiligen Abschluss von befristeten Bestandverträgen sind üblicherweise von nicht vorhersehbarer, somit unterschiedlicher Dauer. Da die in den Leerstehungszeiten auf das Bestandsobjekt entfallenden Kosten als von der Bw. zu finanzierende Ausfallskosten nicht in einem ausreichenden Maß in der Prognoserechnung anlässlich deren Erstellung berücksichtigt worden waren, weshalb die Bw. dem Finanzamt das Abweichen von der Prognoserechnung im Jahr 2000 in Form des Hinweises, die Prognose infolge Leerstehung nicht erreicht haben zu können, offen gelegt hatte (vgl. Überschussrechnung für das Jahr 2000), war schon allein aufgrund der obigen

Prognoserechnung (mit einem Gesamtverlust von S 456.525) die Betätigung als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO in der für die Streitjahre gültigen Fassung anzusehen.

Wider die Beweiskraft der obigen „Prognoserechnung“ sprach generell die Tatsache, dass dieser das zentrale Merkmal der Prognoserechnung, welches neben der Zukunftsbezogenheit ihr Informationscharakter ist, fehlte. Die Funktion der Planung wäre es gewesen, Informationen für Entscheidungsträger, Ausführende und andere zu liefern, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten festzustellen ist. Infolge des Erkenntnisses (des verstärkten Senats) des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, hätte die Prognoserechnung der Abgabenbehörde die Gewissheit über einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines Zeitraums von nicht mehr als zwanzig Jahren zu verschaffen gehabt.

Von einer Planung als Beitrag zur Koordination in der Organisation der Wohnungsgemeinschaft kann jedoch keine Rede sein, wenn die oben angeführte Prognoserechnung, was die Einnahmen anbelangt, eine Steigerung der Einnahmen an Zinsen in Höhe von 10 % jeweils nach Ablauf eines Zeitraums von sieben Jahren erwarten lässt, ohne die auf die Eigentumswohnung entfallenden Bewirtschaftungskosten, zu denen die Abschreibung, die Verwaltungskosten, die Betriebskosten, die Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis zählen, die die Bw. als Folge der Leerstehung des Bestandobjekts zu tragen hat, in entsprechender Form auszuweisen. Dies wäre notwendig gewesen, weil beispielsweise das Mietzinsausfallwagnis nicht nur das Wagnis einer Ertragsminderung umfasst, die durch uneinbringliche Bestandzinsrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Bestandverträgen entsteht, sondern auch zur Deckung der Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung dient. Aus Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, ist zu entnehmen, dass das Mietausfallwagnis mit einem Prozentsatz des Rohsatzes berechnet wird, wobei die Sätze bei Wohnobjekten 2 %, Büros und Praxen 2,5 %, bei gewerblich genutzten Objekten 2,5 % bis 4 % betragen. Auf die Abhängigkeit der Rechtsanwaltskosten vom Streitwert sei verwiesen.

Was die in der oben angeführten Prognoserechnung in Ansatz gebrachten Verluste von S 73.998 für das Jahr 1997 und S 41.281 für das Jahr 1998 betrifft, waren die erklärten Verluste von S 64.672 für das Jahr 1997 und S 56.490 für das Jahr 1998 nicht nur der Beweis für die Nichteinhaltung dieser Prognoserechnung, worauf der Bw. in der Erklärung für die Jahre 1997 und 1998 (!) hingewiesen hatte, sondern auch eine Bestätigung für die eingeschränkte Beweiskraft der in der Abgabenerklärung angeführten Begründung für das Abweichen der Prognoserechnung („die XYZ schrieb zusätzlich eine Pfandgebühr von S 9.240 vor“), wenn die tatsächlichen Verluste auch bei Berücksichtigung der unvorhergesehenen

Kostenvorschreibung höher als die veranschlagten negativen Einkünfte sind. Zum Beweis dafür sei auf die nachfolgende Tabelle verwiesen:

Jahr	Prognostizierter Verlust	Verlust laut Erklärung	Verlustdifferenz
1997	S 73.998	S 64.672	S 9.326
1998	S 41.281	S 56.490	S 15.209
Kostenvorschreibung			S 9.240

Abgesehen von einer geringfügigen Abweichung der hochgerechneten von den realisierten Verlusten im Jahr 1999 vermochte die Bw. mit Verlusten in Höhe von S 86.464 im darauf folgenden Streitjahr die in Höhe von S 39.606 erhofften Verluste für das Jahr 2000 nicht zu erzielen. Auf den in der Überschussrechnung für das Jahr 2000 enthaltenen Vermerk in der Spalte Einnahmen „*Infolge Leerstellung der Wohnung konnte die Prognose nicht erreicht werden.*“, mit dem die Bw. dem Finanzamt die Verfehlung des Planzieles für das vierte Jahr ab Beginn der Betätigung bestätigt hatte, sei verwiesen.

Obwohl die Bw. versucht hatte, wirtschaftliche Maßnahmen im Jahr 2001 zu setzen, um den im Vergleich zu den in der oben angeführten Prognoserechnung für die Jahre 1997 bis 2000 mit S 195.296 in Ansatz gebrachten, tatsächlich aber weitaus höheren kumulierten Überschuss zu vermindern, fanden die in Höhe von S 57.000 erklärten Mieten lediglich Deckung in dem zehnfachen Betrag des in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachten Monatsmietzinses und blieben damit weit hinter den in Höhe von S 68.400 erwarteten Jahreseinnahmen zurück. Wurden anstatt den Verlusten in Höhe von S 38.505 laut Prognoserechnung negative Einkünfte aus Vermietung in Höhe von S 125.235 erklärt, so wäre es an der Bw. gelegen gewesen, die Planzielverfehlungen als Folge von Unwägbarkeiten darzustellen. Dies hatte die Bw. unterlassen.

Was den prognostizierten Rückgang der Verluste von S 37.452 für das Jahr 2002 auf S 36.328 im Jahr 2003, S 35.239 im Jahr 2004 und S 26.673 im Jahr 2005 betrifft, bedeuten diese in Euro einen Rückgang der Verluste von € 2.721,74 für das Jahr 2002 auf € 2.640,06 im Jahr 2003, € 2.560,92 im Jahr 2004 und € 1.938,40 im Jahr 2005. Abgesehen davon, dass dieser Tendenzerwartung die in diesen Zeitraum realisierten Verluste widersprochen hatten, vermochten die mit € 9.354 für das Jahr 2002, € 4.588 für das Jahr 2003, € 4.532 für das Jahr 2004 und € 4.599 für das Jahr 2005 erklärten Verluste dem UFS nur die Gewissheit über einen nachhaltigen Rückgang der Verluste vom Jahr 2002 auf das Jahr 2003 zu verschaffen, weil Verluste innerhalb einer Bandbreite von € 4.588 für das Jahr 2003, € 4.532 für das Jahr 2004 und € 4.599 für das Jahr 2005 zu gering sind, dass von Beträgen in dieser Höhe ein Trend für die zukünftige Entwicklung der Betätigung abzuleiten gewesen wäre. Dies wäre aber notwendig gewesen, soll eine „Prognoserechnung“ ein Beweis wider das Vorliegen einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung sein, weil bei der

Beurteilung einer laufenden Tätigkeit nur auf die voraussichtliche Entwicklung von Einnahmen und Aufwendungen im Rahmen einer Prognoserechnung abgestellt werden kann. Werden mit fortschreitender Zeit - allein schon im Hinblick auf die wechselnden Geldwertänderungen - Prognoserechnungen immer unsicherer, so wäre es nur an der Bw. gelegen gewesen, den mehrmaligen Aufforderungen des Finanzamts zu entsprechen und eine dem Begehren des Bw. zweckdienliche Prognoserechnung vorzulegen, weil die abgabenbehördlichen Ersuchen im abgabenrechtlichen Interesse der Bw. erlassen worden waren, deren Beachtung den konkreten Erfolg eintreten hätte lassen können. Insofern war das Fehlen eines stichhaltigen Beweismittels für die Eignung der in Rede stehenden Betätigung, positive Ergebnisse in einer Zeitspanne von zwanzig Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung der in Rede stehenden Eigentumswohnung zu erzielen, Folge einer (Unterlassungs-)Handlung der Bw., deren abgabenrechtliches Risiko der Bw. zuzurechnen war. Da das der Stattgabe der Berufung entgegengestandene Hindernis aus dem Bereich der Bw. gestammt hatte, hatte die Bw. die aus der Abweisung resultierenden finanziellen Nachteile zu tragen.

Was die Laufzeit der Bestandverträge anbelangt, sprachen diese nur insoweit für ein planmäßiges Vorgehen, als das Bestandsobjekt für einen Zeitraum von nicht länger als drei Jahren in den Streitjahren in Bestand gegeben wurde. Die monatelange Leerstehung der Wohnung top Nr. 8 verschaffte dem UFS die Gewissheit darüber, dass die Bw. es unterlassen hatte, rechtzeitig Vorsorge für Nachfolgemmieter zu treffen. Ist die Nichtvorlage von schriftlichen Mietverträgen (vgl. Schreiben vom 5. März 2007) der Beweis für den Bestand eines Prozessrisikos von nicht unbeträchtlichem Umfang, welches schlagend wird, wenn die Bw. beispielsweise gedenkt, den Mietzins kraft einer Wertsicherungsklausel zu erhöhen oder das Bestandverhältnis zu beenden, ohne im Besitz eines entsprechenden Beweismittels z. B. in Form eines schriftlichen Bestandvertrages zu sein, so war von der Art der Vermietung der Wohnung top Nr. 8 auf eine Gelegenheitsvermietung des Bestandsobjekts top Nr. 8 in den Streitjahren zu schließen, wenn die erklärten Gesamteinnahmen hinter den prognostizierten Gesamteinnahmen in den Streitjahren 1998 bis 2005 zurückblieben, ohne positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Streitjahren als Folge von ausgabenseitigen Maßnahmen erklären zu können.

Wider die analoge Anwendung der „Prognoserechnung“ betreffend die Eigentumswohnung top Nr. 6 auf die abgabenrechtliche Beurteilung der Inbestandgabe der Wohnung top Nr. 8 sprach deren Widersprüchlichkeit zum vorliegenden Sachverhalt insofern, als diese vorgibt, Gewissheit über die Einkunftsquelleneigenschaft der Wohnung top Nr. 6 durch Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb von acht Jahren zu verschaffen, ohne der Tatsache, dass die Bw. aus der Vermietung der top Nr. 8 in keinem

einzigem Jahr innerhalb des Zeitraums von 1997 bis 2005 positive Einkünfte erzielt hatte, entgegen zu treten.

Die Behauptung der Bw., schon zum Zeitpunkt des Kaufs des Bestandobjekts top Nr. 8, nämlich am 24. Juli 1997 den Willen, die Wohnung für Bestandszwecke zu nutzen, gehabt zu haben, indizierte das Vorliegen eines Planes, demzufolge ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß der für die Streitjahre geltenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu realisieren gewesen wäre. Setzt eine Prognoserechnung ein planmäßiges Vorgehen voraus, so ließ die Nichtvorlage einer aktualisierten Prognoserechnung den Rückschluss auf die Wertung der Betätigung als Gelegenheitsvermietung, somit im vorliegenden Berufungsfall als Liebhaberei zu.

Auch wenn die von der Bw. thematisierten Wohnungen gleichwertig und gleichartig sein sollen, sich in unmittelbarer Nachbarschaft, in einem einheitlichen Baukomplex mit gleichen Baujahr befinden sollen, gleiche Raumeinteilung und Wohnfläche sowie gleichen Erhaltungszustand haben sollen, weshalb bei der Vermietung der Wohnung top Nr.8 mit gleichen Ergebnissen wie bei der Vermietung der Wohnung top Nr. 6 gerechnet werden könnte, sind die beiden Eigentumsobjekte unbewegliche Wirtschaftsgüter, bezüglich dieser die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart geändert oder beibehalten wurde, an Hand eines von vornherein erstellten Planes für beide Wohnungen zu beantworten gewesen wäre, als Folge dessen die Prognoserechnung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb von zwanzig Jahren als Folge einer einheitlichen Art der Bewirtschaftung der beiden Wohnungen glaubhaft zu machen gehabt hätte. Auch diesen Beweis ist die Bw. dem Finanzamt schuldig geblieben. Mangels an Beweisen für das Vorliegen einer einheitlichen Bewirtschaftung der in Rede stehenden Eigentumswohnungen waren die Ausführungen zu der auf das Bestandobjekt top Nr. 6 Bezug nehmenden Prognoserechnung nicht dazu geeignet, wider die Wertung der Betätigung als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu sprechen.

Die obigen Ausführungen werden durch die Daten in den Überschussrechnungen für die Jahre 1998 bis 2005 bestätigt, wenn die Zinseinnahmen von S 83.712 im Jahr 1998 auf umgerechnet S 56.022,58 im Jahr 2005 gesunken waren, wobei der letztgenannte Jahresbetrag in den Jahren 2000, 2002 und 2004 sogar unterschritten wurde. Den innerhalb des Zeitraums von 1998 bis 2005 tendenziell rückläufigen Zinseinnahmen standen von S 140.201,75 im Jahr 1998 auf umgerechnet S 119.304,55 sinkende Werbungskosten im Jahr 2005 gegenüber, wobei der letztgenannte Jahreskostenbetrag schon in den Jahren 2000 und 2004 von geringerem Umfang war. Da bei der Vermögensverwaltung eher starre Einnahmen- und Ausgabenrelationen bestehen, war aus dem Verhältnis der Werbungskosten zu den Mieteinnahmen darauf zu schließen, dass bei dieser Art der Bewirtschaftung innerhalb eines

Zeitraums von zwanzig Jahren ab Beginn der Betätigung im Jahr 1997 kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die für die Jahre 1998 bis 2005 erklärten Verluste in die Positionen „Einnahmen“ und „Summe der Werbungskosten“ aufgegliedert:

Jahr	Einnahmen	Summe der Werbungskosten	erkl. Verluste
1998	83.712,00	140.201,75	-56.490,00
1999	83.712,00	124.409,03	-40.697,00
2000	15.843,13	102.307,37	- 86.464,00
2001	57.300,00	182.534,89	-125.235,00
Zwischensumme			-308.886,00
1997			- 64.672,00
Summe	240.567,13	549.453,04	-373.558,00
Summe in Euro	17.482,70	39.930,31	-27.147,52
2002	890,62	10.244,75	-9.354,00
2003	4.187,52	8.775,75	-4.588,00
2004	3.870,24	8.402,72	-4.532,00
2005	4.071,32	8.670,20	-4.599,00
Summe	30.502,40	76.023,73	-50.221,00

Die Summe der Werbungskosten beinhaltet u. a. die nach angeführten Werbungskostenpositionen „Afa, A-Stadt, XYZ & Bankspesen“:

Jahr	Afa	Gartenstadt	ABV & Bankspesen	Summe der Werbungskosten
1998	36.778,00	26.700,00	52.326,50	140.201,75
1999	36.778,00	26.700,00	37.603,50	124.409,03
2000	38.838,67	4.626,00	32.088,00	102.307,37
2001	53.603,96	5.971,00	30.296,43	182.534,89
Summe in S	165.998,33	63.997,00	152.314,43	549.453,04
Summe in €	12.063,57	4.650,84	11.069,12	39.930,31
2002	3.895,56	2.612,88	2.129,25	10.244,75
2003	3.895,55		1.543,61	8.775,75
2004	3.895,55		1.227,48	8.402,72
2005	3.895,55		797,84	8.670,20
Summe	27.645,78	7.263,72	16.767,30	76.023,73

Außer Streit steht, dass die geltend gemachte Afa für die Jahre 2000, 2002 und 2004 höher als die erklärten Einnahmen sind. Stehen Einnahmen von S 57.300 im Jahr 2001, € 4.187,52 im Jahr 2003 und € 4.071,32 im Jahr 2005 Werbungskosten in Form einer Afa von S 53.603,96 im Jahr 2001 bzw. jeweils € 3.895,55 in den Jahren 2003 und 2005 gegenüber, so war von der geringen Differenz der Fixkosten in Form der Afa zu den lukrierten Einnahmen auf das Vorliegen einer Betätigung gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO zu schließen, wenn der Anfall von Instandhaltungskosten sowie Instandsetzungskosten für die Zukunft nicht auszuschließen ist. In diesem Zusammenhang sei auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, Seite 89 ff. verwiesen, demzufolge die jährlichen Instandhaltungskosten je nach Art der Bauausführung und des Bauzustandes bei Wohnhäusern 0,5 bis 1,5 % der Herstellungskosten betragen, weil besonders hohe oder niedrige Kosten den Wert in einem ungerechtfertigten Ausmaß beeinflussen würden, weshalb die tatsächlichen Kosten des maßgebenden Jahres nicht

berücksichtigt werden; auch ein Kostendurchschnitt der letzten Jahre ist in der Regel nicht brauchbar.

Vor diesem Hintergrund vermochten die Vorbringen der Bw. samt den Beilagen sowohl im Abgaben-, als auch im Berufungsverfahren nicht, die Rechtswidrigkeit auch nur eines der angefochtenen Feststellungsbescheide nachzuweisen. Soweit die Berufung durch den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ergänzt wird, ist an die Bestimmung des § 284 Abs. 1 BAO idF des Abgaben -Rechtsmittel - Reformgesetzes, BGBl. I Nr. 97/2002 (AbgRmRefG) zu erinnern, derzufolge über die Berufung eine mündliche Verhandlung u. a. stattzufinden hat, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird, oder dies der Referent für erforderlich hält. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur insofern vergleichbaren Rechtslage vor dem AbgRmRefG (vgl. jüngst etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 11. Mai 2005, 2001/13/0039) ist ein in einem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung gestelltes Ansuchen auf mündliche Verhandlung verspätet. Dies trifft auf das mit 22. April 2007 datierte Ergänzungsschreiben zur „Berufung“ (vom 21. April 2007) gegen die „F-Bescheide 1997 bis 2005 vom 12.4.2007 und Begründung vom 13.4.2007“ zu. Da sich bereits aus dem Inhalt der Berufung und der Aktenlage ergeben hatte, dass die vom Bw. behauptete Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide nicht vorgelegen war, war die Berufung ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung abzuweisen.

Was die Frage der Bw. nach dem Bestand der Voraussetzungen für eine Feststellung im Sinne des § 188 BAO im Hinblick auf die in von dieser Bestimmung geforderten gemeinschaftlichen Einkünfte anbelangt, hat die Abgabenbehörde, wenn sie dies verneint, bescheidmäßig auszusprechen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung unterbleibt. Allerdings hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17. Mai 1989, 85/13/0176, ausgesprochen, dass auch ein solcher negativer Feststellungsbescheid ein Bescheid im Sinn des § 188 BAO ist, der der Abgabenbemessung zugrunde zu legen ist. Ist der Verwaltungsgerichtshof auch in den Erkenntnissen vom 28. Februar 1995, 95/14/0021, und vom 9. Juli 1997, 95/13/0044, 0045, davon ausgegangen, dass der Bescheid über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften einem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO entspricht, so war die Rechtswidrigkeit auch nur eines der angefochtenen Bescheide infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften zu verneinen, wenn das Finanzamt die Frage, ob solche gemeinschaftlich erzielten Einkünfte gegeben sind oder nicht, in Form von Feststellungsbescheiden im Sinn des § 188 BAO und nicht in Form eines lediglich auf § 92 Abs. 1 lit. b BAO gestützten Bescheides beantwortet hatte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Juli 2007