



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Merkur Treuhand GmbH, 1130 Wien, St. Veit-Gasse 50, vom 19. September 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, mit denen die Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1995 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt worden waren, entschieden:

1. Die Berufung gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1992 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden insofern abgeändert, als sie für endgültig erklärt werden.
2. Der Berufung gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1995 wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und ergehen endgültig.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Bauingenieur und Eigentümer der mit Vertrag vom 21. November 1985 gekauften 74/740-tel Anteile der Liegenschaft in Y, K-Straße 11, verbunden mit dem Eigentum an der Wohnung top 3 inkl. Garage.

Mit der beim Finanzamt am 21. Februar 1989 eingelangten Einkommensteuererklärung des Bw. für das Jahr 1987 wurden dem Finanzamt neben Einkünften aus selbständiger Arbeit negative Einkünfte aus der Vermietung des in Rede stehenden Bestandobjekts in Höhe von S 36.320 angezeigt. Laut den Ausführungen des steuerlich vertretenen Bw. sei das in den Jahren 1987 und 1988 zum Zwecke der Vermietung als Ferienappartement adaptierte Objekt im Jänner 1989 fertig gestellt worden. Für 1987 seien nur Eigenleistungen vorgelegen, ab 11. Februar 1989 liege die Erstvermietung als Ferienappartement vor. Die Vermittlung der Mieter erfolge über den Fremdenverkehrsverband Y.

Aufgrund der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1987 bis 1993, mit denen dem Finanzamt Überschüsse an Werbungskosten über die Einnahmen aus der Vermietung des Objekts von S 36.320 für das Jahr 1987, S 48.368 für das Jahr 1988, S 27.642 für das Jahr 1989, S 30.434 für das Jahr 1990, S 23.808 für das Jahr 1991, S 17.322 für das Jahr 1992 und S 373 für das Jahr 1993 angezeigt worden waren, setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für die einzelnen Jahren mit Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest.

Nach Einlangen von Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1994 und 1995, die einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von S 7.358 für das Jahr 1994 sowie einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von S 4.613 für das Jahr 1995 ausgewiesen hatten, erließ das Finanzamt endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1995, mit denen die Einkunftsquelleneigenschaft des in Rede stehenden Bestandobjekts mit der Begründung verneint wurde, in dem nunmehr neunjährigen Beobachtungszeitraum sei ein Gesamtverlust von S 181.522 erwirtschaftet worden. Ein Gesamtgewinn könne ohne Änderung der Bewirtschaftungsart in naher Zukunft nicht erwirtschaftet werden.

Dieser Rechtsmeinung des Finanzamts hielt der steuerlich vertretene Bw. in seiner Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 bis 1995 unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171, entgegen, dass es für das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht erforderlich sei, innerhalb eines konkreten Zeitraums einen wirtschaftlichen Gesamterfolg erwirtschaften zu müssen. Allein ausschlaggebend sei die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen innerhalb des für die Tätigkeit üblichen Kalkulationszeitraumes. Dabei orientiere sich der Verwaltungsgerichtshof an der so genannten "verkehrsüblichen Finanzierungsdauer" für Immobilien von 20 Jahren

(vgl. HR N. Zorn, ÖStZ 1996, S 417). Da das Objekt mit einem Hypothekardarlehen mit einer Laufzeit von zehn Jahren finanziert und das Darlehen zur Gänze mit Ende 1995 bedient gewesen sei, womit die Zinszahlungen zur Gänze entfallen, und von nun an mit Überschüssen zu rechnen sein werde, sei bei Unterstellung dieser verkehrsüblichen Finanzierungsdauer von 20 Jahren bei gleich bleibenden sonstigen Parametern (Einnahmen, Werbungskosten) im vorliegenden Fall die Vermietung der Wohnung als Einkunftsquelle gegeben.

Dass bedingt durch die konjunkturellen Probleme, mit welchen die Fremdenverkehrswirtschaft bereits seit Jahren zu kämpfen habe, auch bei einer wie im vorliegenden Falle nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietung - in diesem Zusammenhang werde insbesondere auf die Vermittlungen durch den Fremdenverkehrsverband in Y verwiesen - auch unvorhergesehene Verluste auftreten könnten, schade nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshof der Einkunftsquelleneigenschaft nicht.

Mit dem Vorhalt vom 20. März 1998 widersprach das Finanzamt der Aussage des Bw., dass für das Vorliegen einer Einkunftsquelle ein wirtschaftlicher Gesamterfolg innerhalb eines konkreten, absehbaren Zeitraumes nicht notwendig sei, und bat um Vorlage einer konkreten Prognoserechnung, aus der ein solcher Gesamterfolg zu ersehen sei und die neben den regelmäßigen Betriebskosten auch allfällige Reparaturen, die i.d.R. unvermeidlich seien, berücksichtige. Ob auch eine private Nutzung gegeben sei und wie die Angaben diesfalls angepasst worden seien, sei bekannt zu geben.

Infolge Nichtbeantwortung des letztgenannten Vorhalts trotz Gewährung mehrerer Nachfristen erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung, woraufhin der steuerlich vertretene Bw. nach Gewährung mehrerer Nachfristen die Vorlage der Berufung gemäß § 276 BAO beantragte.

Mit Punkt 2 des Vorhalts der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12. Mai 1999, GZ RV/72- 16/99, wurde dem Bw. zur Vermietung des in Rede stehenden Bestandobjekts mitgeteilt: Hierorts sei unbekannt, an welche Personen, für wie lange, und zu welchen Konditionen die Wohnung vermietet gewesen sei. Entsprechende Melde Daten von Gästen würden fehlen. Laut Auskunft des Meldeamtes der Gemeinde Y ergebe sich aus den in der dortigen EDV gespeicherten Daten folgende auf die Gesamtadresse bezogene Situation:

Haushaltsbestätigungen		Meldebestätigungen	
Person	Hws. seit	Person	von – bis
A Johann (....)	11.07.1957	B Michael 14.10.1963 in Z C Petra, 10.06.68 in Y A Johann,	5.5.94-19.12.1994 Hauptwohnsitz
A Karl Ing. (...)	22.08.1955		29.8.94 – 13.10.94 Hws.

A Elisab. (...)	13.01.1930	1.03.23 in Y	1.3.23-14.4.91 Hws.
-----------------	------------	--------------	------------------------

Aus den oben angeführten Daten gehe nicht hervor, dass der Bw. an der Lageadresse, top 3, im Streitzeitraum eine nachhaltige und ganzjährige Vermietungstätigkeit ausgeübt habe. Als Nachweis für eine durchgehende Fremdvermietung würden weitere Meldedaten, Mietverträge, Einnahmenbelege und die vom Bw. angesprochenen Vermittlungsmaßnahmen über den örtlichen Fremdenverkehrsverband in Betracht kommen.

Im Falle der entsprechenden Ergänzung des Sachverhalts wäre auch die Gewinnträchtigkeit der Vermietungen anhand einer detaillierten Prognoserechnung nachvollziehbar zu machen und der Zeitpunkt bekannt zu geben, in welchem demzufolge mit dem Eintritt eines Totalgewinns aus der Tätigkeit gerechnet werden könne.

Mit der beim Finanzamt nach Einbringung von Fristverlängerungsansuchen abgegebenen Vorhaltsbeantwortung vom 25. Juli 1999 wurde dem Finanzamt eine Listung der Ferien/ Dauergäste 1992 bis 1996 (als Nachweis der an der Adresse ganzjährig und nachhaltig ausgeübten Vermietungstätigkeit) sowie ein Grundbuchsatz auszug betreffend der in Rede stehenden Eigentumswohnung vorgelegt. In Ergänzung zu dem in Rede stehenden Streitpunkt wurde vorgebracht: Der Bw. und sein Bruder würden im Objekt je eine Eigentumswohnung besitzen. Beide Wohnungen würden als Ferienwohnung vermietet. Die administrative Abwicklung bzw. die Betreuung und Verwaltung der Wohnungen erfolge durch die Mutter des Bw. Bei der Gemeinde werde jedoch für beide Wohnungen nur ein Betriebskonto Nr. 007 für die Taxen und Abgabenverrechnung geführt, die interne Abrechnung der anfallenden Ausgaben an Kurtaxe und Fremdenverkehrsgabe für die beiden Brüder erledige Frau A. Beiliegend daher die Kontenauszüge zur Betriebsnummer 007 sowie die zugehörigen Gästebuchblätter. Zeitweise habe der Bw. auch Dauermieter (meist Saisonarbeiter aus dem Bau bzw. Gastgewerbe) aufgenommen, diese seien in der Aufstellung entsprechend gekennzeichnet und seien in der Abrechnung der Gemeinde Y nicht enthalten.

Da bereits seit dem Jahr 1995 keine Darlehenszinsen und ab 1999 auch keine Abschreibungen mehr anfallen würden, "sollte" aufgrund der vorliegenden Prognoserechnung zumindest ab dem Jahr 2011 ein Totalgewinn aus dem Objekt erzielt werden.

Auflistung der Gäste für die Jahre 1992 bis 1996			
Verweildauer 1992	Bruttoeinnahmen	Gästename	Gästeblattnummer
01.01. - 03.01.	1.050,00	D Franz	326 505
12.02. - 22.02	4.000,00	E Dirk	326 506
22.02. - 28.02.	2.400,00	F Klaus	326 510
01.03. - 07.03.	2.400,00	G Werner	326 514

05.08. - 11.08.	2.400,00	H Karl	326 516
17.11. - 16.12.	4.800,00	Bmst. I	Dauermieter
26.12. - 31.12.	2.000,00	J Alexandra	326 518
	19.050,00		
<b>1993</b>			
02.01. - 09.01	3.200,00	K Ulrike	326 522
10.01. - 15.05.	18.460,00	L Walter	Dauermieter
16.08. - 28.08.	4.800,00	M Wilhelm	408 256
12.09. - 18.09.	2.400,00	N Erich	408 257
27.12. - 31.12.	1.800,00	O Angelika	408 259
	30.660,00		
<b>1994</b>			
01.01. - 06.01.	2.250,00	O Angelika	408 259
19.02. - 05.03.	6.300,00	P Wolfgang	408 261
24.07. - 13.10.	20.000,00	C Petra	Dauermieter
	28.550,00		
<b>1995</b>			
01.01. - 07.01.	2.700,00	O Norbert	408 268
25.12. - 31.12.	2.700,00	Q Rainer	408 273
	5.400,00		
<b>1996</b>			
01.01. - 05.01.	1.800,00	Q Rainer	408 273
15.01. - 18.01.	1.500,00	R Andreas	408 274
17.02. - 22.02.	2.500,00	S Frank	525 451
29.12. - 31.12.	1.350,00	T Britta	525 453
	7.150,00		

In der Folge erließ das Finanzamt über Weisung der Finanzlandesdirektion mit 17. Juli 2001 datierte zweite Berufungsvorentscheidungen, mit denen die angefochtenen Bescheide zwar in gemäß § 200 BAO vorläufige Einkommensteuerbescheide geändert wurden, jedoch die Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehende Vermietungstätigkeit des Bw. verneint wurde.

Mit Schreiben vom 19. November 2001 wurde fristgerecht die Vorlage der Berufung gemäß § 276 BAO beantragt.

Mit dem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, Senat 15, (= Nachfolgebehörde der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland seit 1. Jänner 2003) vom 23. Juni 2004 wurde der Bw. unter anderem ersucht, einen Nachweis für die Vermietungsabsicht in den Jahren 1987 bis Jänner 1989 vorzulegen, widrigenfalls die Annahme einer Einkunftsquelle im letztgenannten Zeitraum zu verneinen wäre.

Anlässlich des Erörterungstermins vom 14. Dezember 2004 erklärten sich die Vertreter des Bw. und des Vertreter des Finanzamts auf die Annahme einer Einkunftsquelle ab dem Veranlagungsjahr 1993 für einverstanden. Dies mit der Begründung, dass die Bewirtschaftungsart infolge Abschlusses von Mietverträgen über einen längeren Zeitraum geändert worden sei.

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

**1) Einkommensteuer für die Jahre 1987 bis 1992**

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1972 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Absatz 3 bezeichneten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18).

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18), außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) und Sanierungsgewinne (§ 36) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, so liegt keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor. Dabei ist zu beachten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muss, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Abgabepflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt. Diese Regel gilt allerdings nicht auch dann, wenn bei einer Tätigkeit nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung von positiven Einkünften von vornherein aussichtslos erscheint (insb. Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, 86/14/0105, ÖStZB 1990, 202, sowie die dort zitierte Rechtsprechung und Literatur).

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die dem Finanzamt mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1987 bis 2002 angeigten Einkünfte aus selbständiger Arbeit samt den Einkünften aus der Vermietung dieses Bestandobjekts den vom Bw. prognostizierten Einkünften aus dem Bestandobjekt gegenübergestellt:

Jahr	Einkünfte (laut Prognoserechnung)		Einkünfte laut Abgabenerklärung	
			aus Vermietung	aus selbständiger Arbeit
1987	- 36.320,00	ATS	- 36.320,00	127.733,00

1988	- 48.368,00	ATS	- 48.368,00	165.584,00
1989	- 27.642,23	ATS	- 27.642,00	200.471,00
1990	- 30.433,00	ATS	- 30.434,00	284.830,00
1991	- 23.807,92	ATS	- 23.808,00	333.770,00
1992	- 17.322,28	ATS	- 17.322,00	410.711,00
1993	- 373,24	ATS	- 373,00	373.655,00
1994	7.358,65	ATS	7.358,00	444.524,00
1995	- 4.612,69	ATS	- 4.613,00	370.958,00
1996	- 2.883,87	ATS	- 2.883,87	415.234,00
1997	- 2.108,41	ATS	- 2.108,41	524.147,00
1998	9.484,60	ATS	10.100,60	424.262,00
1999	13.300,00	ATS	4.278,00	424.409,87
2000	13.300,00	ATS	- 3.730,86	270.488,94
2001	13.300,00	ATS	10.091,91	261.818,62
2002	966,55 (ATS 13.300,00)	€	959,34 (13.200,81)	34.754,39
Überschuss	- 123.828,39	ATS	- 152.573,82	5.067.350,82

Da der Bw. neben der zu beurteilenden Tätigkeit eine Einkunftsquelle hatte, die es ihm erlaubt hatte, daraus seinen Lebensunterhalt zu bestreiten und sich daneben ohne wesentliche wirtschaftliche Einschränkungen eine Liebhaberei zu leisten, war dies in analoger Anwendung von Lehre und Rechtsprechung ein Indiz für eine mangelnde Absicht, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/ Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch 1972, Tz 22 zu § 2 samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. März 1972, 1997/71; 7. Mai 1980, 1466/79, 856/80; 1. Dezember 1982, 81/13/0043, 82/13/0015,0016).

Weiters ist, wie der Verwaltungsgerichtshof unter anderem im Erkenntnis vom 27. Februar 2001, 2000/13/0137, zum Ausdruck gebracht hat, sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO 1990 als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar ist (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Juni 2003, 99/15/0129). Dies gilt auch für die Rechtslage nach der Stammfassung der LVO 1993.

Der maßgebliche Zeitraum beginnt ab dem Anfallen von Werbungskosten. Ob eine Tätigkeit nach objektiven Kriterien geeignet ist, sich innerhalb eines nach der Verkehrsauffassung angemessenen Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage.

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die mit den Überschussrechnungen für die Jahre 1987 bis 2002 erklärten Einnahmen samt den Positionen "Betriebskosten laut Abrechnung" und "Reinigung und Wäsche" dargestellt:

Jahr	Einnahmen	Betriebskosten laut Abrechnung	Reinigung und Wäsche	Verhältnis der Betriebskosten zu den Einnahmen in %	
				Reinigung und Wäsche	zu den Einnahmen in %
1987	0,00	0,00	0,00	0	0
1988	0,00	0,00	0,00	0	0
1989	27.320,00	6.420,83	0,00	23,50	0
1990	14.450,00	7.153,77	0,00	49,50	0
1991	24.000,00	10.059,92	0,00	41,92	0
1992	19.050,00	7.994,28	0,00	41,97	0
1993	30.660,00	8.785,74	3.543,50	28,66	11,56
1994	28.550,00	11.206,35	2.520,00	39,25	8,83
1995	5.400,00	4.955,69	560,00	91,77	10,37
1996	7.150,00	6.326,87	- 900,00	88,49	12,58
1997	9.450,00	6.315,41	- 1.200,00	66,83	12,70
1998	21.850,00	6.523,40	- 1.800,00	29,86	8,24
1999	11.300,00	5.532,00	- 1.200,00	48,96	10,62
2000	10.000,00	12.390,86	- 950,00	123,91	9,50
2001	30.000,00	- 9.672,00	- 2.000,00	32,24	6,67
2002	26.014,12	- 9.671,29	- 2.752,06	37,18	10,58

Für den Bereich der Vermietung und Verpachtung ist das Bestehen eher starrer Einnahmen- und Kostenrelationen bei der Vermögensverwaltung charakteristisch. Insofern kam der Unabhängige Finanzsenat unter Beachtung der Entwicklung der Verhältnisse der Betriebskosten laut Abrechnung zu den Mieteinnahmen sowie des Fehlbestands von Kosten für "Reinigung+ Wäsche" in den Jahren 1987 bis 1992 zu dem Schluss, dass die Vermietungstätigkeit in der Art und Weise, in der sie in den Jahren 1987 bis 1992 ausgeübt worden war, auf Dauer gesehen keine Einnahmenüberschüsse erwarten ließ.

Der Abschluss von Bestandverträgen mit den "Dauermieter" Walter L (über den Zeitraum vom 10. Jänner 1993 bis 15. Mai 1993) und Petra C (über den Zeitraum vom 24. Juli 1994 bis 13. Oktober 1994) in Verbindung mit der Berufungsergänzung vom 25. Juli 1999 ("Zeitweise hat der Bw. auch Dauermieter (meist Saisonarbeiter aus dem Bau bzw. Gastgewerbe) aufgenommen, diese sind in der Aufstellung entsprechend gekennzeichnet und sind in der Abrechnung der Gemeinde Y nicht enthalten.") legten eine Intensivierung der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit offen, (infolge dieser sich die Einkünfte aus der in Rede stehenden Tätigkeit von -S 17.322 im Jahr 1992 auf -S 373 im Jahr 1993 bzw. + S 7.358 im Jahr 1995 erhöhten,). Bedingt durch die Änderung der Bewirtschaftungsart in der Form, dass anstelle von kurzfristigen Mietverhältnissen Bestandverhältnisse von längerer Dauer vertraglich begründet wurden, lag ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor. Steht für

die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum zur Verfügung, so kommt es weder auf eine prognostische Beurteilung der Aussichten auf Erzielung eines Gesamtüberschusses an, noch auf die Ursachen der Beendigung der Art und Weise, in der dem Bw. Bestandnehmer in den Jahren 1987 bis 1992 vermittelt wurden.

Vor diesem Hintergrund war die Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1987 bis 1992 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt worden waren, als unbegründet abzuweisen. Die angefochtenen Bescheide waren insofern abzuändern, als sie für endgültig erklärt wurden.

## 2) Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1995

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO in der in den Jahren 1993 bis 1995 geltenden Fassung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO in der letztgenannten Fassung liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. 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.

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO in der letztgenannten Fassung ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt der, für die Feststellung, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, erforderliche Beobachtungszeitraum eine im wesentlichen gleichbleibende Tätigkeit voraus. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge für die Vergangenheit rückprojiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (VwGH vom 17. April 1994, 93/15/0236, 24. April 1997, 94/15/0126; 31. März 1998, 98/13/0006).

Eine steuerlich wirksame Änderung der Art der Bewirtschaftung ist dann gegeben, wenn aus einer, als Liebhaberei einzustufenden Betätigung bzw. Tätigkeit aufgrund einer wesentlichen Intensivierung oder einer sonstigen Änderung des wirtschaftlichen Engagements eine gewinn- bzw. überschussträchtige Betätigung/Tätigkeit wird. Durch die vom Steuerpflichtigen

---

gesetzten Maßnahmen muss die Betätigung derart verändert werden, dass von einer neuen Betätigung gesprochen werden muss. Die solch grundlegende Änderung der Bewirtschaftung war aus der gravierenden Veränderung des wirtschaftlichen Engagements, die im Berufungsfall durch das Abgehen vom Abschluss von Bestandverträgen mit kurzer Mietdauer und des Anbots von Verträgen zur Begründung von längerfristigen Mietverhältnisse offenbar wurde, abzuleiten.

Da das Finanzamt bei der Prüfung, ob aus der Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnung nach objektiven Kriterien innerhalb eines Zeitraumes von rund 20 Jahren positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hätten erzielt werden können, nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu beachten hatte, hatte das Finanzamt für die Lösung der Frage, ob in den auf das Jahr 1992 folgenden Streitjahren eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorgelegen ist, der Prognoserechnung die aus der Vermietung des Appartements nach 1992 erzielten Einnahmen zugrunde zu legen, zumal im Abschluss von auch längerfristigen Mietverträgen ab 1993 eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken war. Da die Änderung der Bewirtschaftungsart zu Einkünften aus der Vermietung des Bestandobjekts von - S373 im Jahr 1993, S 7.358 im Jahr 1994, - S 4.612 im Jahr 1995, -2.883,87 im Jahr 1996, - 2.108,41 im Jahr 1997, S 10.100,60 im Jahr 1998, - 4.278 im Jahr 1999, -3.730,86 im Jahr 2000 und 10.091,91 im Jahr 2001 führten, die innerhalb eines Zeitraums von neun Jahren einen Gesamtüberschuss von S 9.565 ergaben, war dem in Rede stehenden Bestandobjekt die Einkunftsquelleneigenschaft ab dem Jahr 1993 zuzusprechen.

Es war daher der Berufung gegen die Bescheide, mit denen die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1993 bis 1995 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt worden waren, Folge zu geben, die angefochtenen Bescheide waren abzuändern und für endgültig zu erklären.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Dezember 2004