



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der aus Kurt D., Sieglinde G., Herbert G. und Dr. Ulrike S. bestehenden Vermietergemeinschaft, Adresse, vertreten durch Trust Treuhand und Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhänder, 1020 Wien, Praterstraße 38, gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Amtsdirektorin Anna ERNST, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO bzw. Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1994 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 1994 bis 2002 werden dahingehend abgeändert, als der Spruch zu lauten hat, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich des Kurt D., der Sieglinde G., des Herbert G. und der Dr. Ulrike S. für diese Jahre unterbleibt.

Die angefochtenen Bescheide betreffend die Jahre 2003 und 2004 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende (bw.) Vermietergemeinschaft, bestehend aus Kurt D. (grundbücherlicher Anteil 14.575/100.000), Sieglinde G. (grundbücherlicher Anteil 13.420/100.000), Herbert G. (grundbücherlicher Anteil 13.585/100.000) und Dr. Ulrike S. (grundbücherlicher Anteil 13.420/100.000) vermietet insgesamt vier Appartements, bestehend jeweils aus einem Zimmer mit Küchenblock bzw. mit einer Kochnische, einem Vorraum und einem Badzimmer mit Dusche, Waschbecken und WC, mit einer Gesamtfläche von jeweils ca. 35 bis 37 qm. Diese Appartements sind Teil (55%) einer Mitte des 17. Jahrhunderts errichteten Villa, in dem anderen Teil (45%) wohnt einer der Vermieter gemeinsam mit seiner Gattin (Miteigentümer: Kurt und Maria D., Anteile jeweils 22.500/100.000).

Die Villa wurde von der Vermietergemeinschaft im Jahr 1989 erworben und anschließend renoviert und umgebaut (Bl. 5 ff. DB Finanzamtsakt).

Die Punkte 4.2 und 4.3 des Kaufvertrages vom 12. Mai 1989 lauten:

„4.2 Benützungsregelung

Diesem Kaufvertrag wird als integrierender Bestandteil ein als Vorentwurf bezeichneter Bauplan beigeschlossen, aus dem sich die beabsichtigte Umgestaltung des Hauses, Adresse, ergibt, sowie ein Altbestandplan und ein Sanierungsplan. Auf diesem Vorentwurf sind insgesamt fünf verschiedene Bestandobjekte mit den Buchstaben A – E bezeichnet. Ebenso wird als integrierender Bestandteil ein Lageplan des Grundstückes 9xxx Garten diesem Kaufvertrag beigeschlossen. Darauf sind zwei verschiedene Teilflächen als gemeinschaftlicher Anteil einerseits und als Privatanteil andererseits bezeichnet.

Die Käufer kommen überein, dass ihnen an den tieferstehend genannten Bestandobjekten bzw. Teilflächen das alleinige Nutzungsrecht zusteht und insoweit Mitbenützungsrechte der anderen Eigentümer ausgeschlossen sind:

- a) Herrn Kurt D. und Frau Maria D. gemeinsam am Bestandobjekt E,
- b) Frau Sieglinde G. am Bestandobjekt C,
- c) Herrn Herbert G. am Bestandobjekt B,
- d) Frau Dr. Ulrike S. am Bestandobjekt A,
- e) Herrn Kurt D. am Bestandobjekt D,
- f) Herrn Kurt D. und Frau Maria D. gemeinsam an der als Privatanteil bezeichneten Grundfläche einschließlich des nur vom Bestandobjekt E begehbarer, unter den Bestandobjekten E und A liegenden Heizkeller und
- g) Frau Sieglinde G., Herrn Herbert G., Frau Dr. Ulrike S. und Herrn Kurt D. gemeinsam an der als Gemeinschaftsanteil bezeichneten Grundfläche.

Sämtliche auf den Kaufgegenstand derzeit und in Zukunft entfallenden Gebühren, Steuern und Abgaben sowie Betriebskosten werden von den Miteigentümern der Bestandobjekte A bis E unabhängig von den ideellen Liegenschaftsanteilen bzw. dem Ausmaß der Bestandobjekte zu gleichen Teilen getragen.

*Ausgenommen davon sind nur die laufende Grundsteuer und die einmalige Grund-
erwerbsteuer. Diese Steuern sind nach ideellen Liegenschaftsanteilen zu bezahlen.*

Festgehalten wird, dass die Kosten der Beheizung, der Warmwasserbereitung, Telefon, Strom, Gas, Fernsehen und ähnliches für jedes Bestandobjekt gesondert zu bezahlen sind.“

„4.3 Verpflichtung zur Begründung von Wohnungseigentum

Die Käufer erklären ihre Absicht, an dem auf der kaufgegenständlichen Liegenschaft (1.3) befindlichen Bauwerk Wohnungseigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes zu begründen. Dabei soll den einzelnen künftigen Wohnungseigentümern jener ideelle Liegenschaftsanteil zufallen, der im Zuge der Nutzungswertfeststellung für die im Pkt. 4.2. genannten Bestandobjekte festgelegt wird.

Die Käufer erklären bereits jetzt ihr Einverständnis, einer unentgeltlichen Berichtigung ihrer ideellen Miteigentumsanteile im Sinne der Nutzwertfeststellung zuzustimmen."

Ebenfalls am 12. Mai 1989 erteilten die Miteigentümer Sieglinde G., Herbert G. und Dr. Ulrike S. Kurt D. Spezialvollmacht, wonach dieser bevollmächtigt und ermächtigt werde, „die Verwaltung meiner Anteile an der Liegenschaft EZ7xx des Grundbuchs 2xxxx B., Bezirksgericht W., mit den Grundstücken 9xxx Garten und 8xxx Baufläche, Grundstücksadresse Adresse durchzuführen.“

Für die Ausgestaltung dieser Liegenschaft sind umfangreiche Umbauarbeiten notwendig, für die auch die Aufnahme von Krediten notwendig ist. Die Ermächtigung umfasst auch die Vergabe sämtlicher Bauarbeiten, Verwendung der aufgenommenen Darlehensbeträge und überhaupt alle Maßnahmen, die zur ordnungsgemäßen Durchführung des gemeinsamen Projektes erforderlich sind.

Herr Kurt D. verpflichtet sich, über seine Tätigkeit jährlich am Ende eines Jahres einen umfassenden Bericht mit einer genauen Verrechnung zu erstatten.

Diese Tätigkeit von Herrn Kurt D. ist bis zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Objektes und dessen kommerzieller Verwertung für die Miteigentümer unentgeltlich, ab diesem Zeitpunkt ist eine neue Regelung zu treffen, die insbesondere auch das Entgelt von Herrn D. für seine Leistung enthalten muss.

Für die Arbeiten, die Herr Kurt D. bis zur Fertigstellung des Objektes und seiner kommerziellen Verwertung durchführt, sichere ich ihm den Ersatz seiner Aufwendungen, wie Kilometergeld, Telefonspesen und sonstiger nachweisbarerer Ausgaben zu. Diese Aufwendungen sind von mir im Verhältnis meines ideellen Liegenschaftsanteiles zu bezahlen.

Es wird davon ausgegangen, dass sämtliche Auslagen von Herrn D. für den Gemeinschaftsanteil der Liegenschaft auflaufen, der ihm und seiner Gattin gehörende Privatanteil ist daher mit keinen anteiligen Kosten zu belasten."

Die Vermietung begann Mitte 1992 (Bl. 25 DB Finanzamtsakt):

„... Da wir im 1. Betriebsjahr 1992 erst zur Jahresmitte mit der Vermietung beginnen konnten, hatten wir nur knapp über 60.000,00 Nettoeinnahmen. Die angestrebte Verdreifachung 1993 dürfte sich durch Buchungen bereits jetzt für die Vorsaison den 400 %

nähern – durch Verdopplung der Bettenanzahl ist eine nochmalige annähernde Verdopplung für 1994 zu erwarten, vor allem, da wir statt in einem nunmehr in 3 Ferienwohnungskatalogen sind. Das bringt für uns (und das Finanzamt) die so dringend notwendige Einnahmen-Erhöhung. Da wir einen zinsenlosen Kredit der Nö Landesregierung zugesagt bekamen, können wir die Gelder der Aufstockung zur Abdeckung unseres 10,5%-Kredites einsetzen – was eine Verminderung der Zinsenbelastung um etwa 30% bringt. Dies führt zu einer starken Verminderung unserer Ausgaben und bringt uns früher als erwartet in die Gewinnzone..."

Die Zuweisung der Überschüsse erfolgte jeweils in der Weise, dass die einzelnen Miteigentümer einen prozentuellen Anteil zugewiesen erhielten (Kurt D. 26,50%, Sieglinde G. 24,40%, Herbert G. 24,70% und Dr. Ulrike S. 24,40%), wobei zulasten der übrigen drei Miteigentümer Kurt D. Sondereinnahmen für seine Verwaltungstätigkeit zugewiesen wurden.

Für die Jahre 1989 bis 1991 einerseits und die die Jahre 1992 bis 1994 erfolgte durch das Finanzamt eine Prüfung der Aufzeichnungen. In den hierüber gemäß § 151 Abs. 3 BAO erstatteten Berichten wird die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit nicht angesprochen.

Ab dem Jahr 1994 ergingen die Verlustzuweisungen an die Mitglieder der Vermietergemeinschaft vorläufig.

Mit Schreiben vom 6. Oktober 1998 teilte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt mit:

„Namens und auftrags unseres oben angeführten Mandanten erlauben wir uns festzuhalten, dass unserer Ansicht nach die Vermietung unseres Mandanten, vor Inkrafttreten der Verordnungsänderung 1997, nach § 1 Abs. 1 L-VO („große Vermietung“) zu beurteilen war, da es sich um die gemeinschaftliche Vermietung von 4 Apartments handelt.“

Das heißt, auch wenn die Betätigung nunmehr, nach Novellierung der Liebhabereiverordnung, im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 („kleine Vermietung“) zu qualifizieren wäre, würde die Vermietung unseres Mandanten weiterhin eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 bleiben. Es bleibt somit bei einem Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren.“

Sollten Sie jedoch zur Auffassung gelangen, dass die Vermietung unseres Mandanten schon vor der Novelle zur L-VO unter § 1 Abs. 2 Z 3 zu subsumieren war, machen wir hiermit vom Optionsrecht gem. § 8 Abs. 3 L-VO Gebrauch und beantragen somit alle noch nicht rechtskräftig veranlagten Jahre nach der neuen Rechtslage zu beurteilen.“

Am 24. Juni 1999 wurde dem Finanzamt nachstehende Prognoserechnung mit dem Hinweis vorgelegt, „dass bei der Vermietung der Liegenschaft durch unsere Mandantin die

raschestmögliche Erreichung der Gewinngrenze angestrebt wird. Wie aus der Prognose-rechnung ersichtlich, werden ab dem Jahr 2000 Gewinne erzielt werden. Aufgrund der sehr hohen Adaptierungskosten für das Haus, erst während der Renovierungsarbeiten wurde die historische Bausubstanz festgestellt (J-Haus), wird sich nach 25 Jahren ein Gesamtgewinn ergeben.“

Jahr	Einnahmen	Abschreibung	Zinsen	sonst. Auf- wendungen	Ergebnis	kummul. Ergebnis
1989					-392.973,00	-392.973,00
1990					-586.775,00	-979.748,00
1991					-566.069,00	-1.545.817,00
1992					-788.852,00	-2.334.669,00
1993					-907.260,00	-3.241.929,00
1994	196.840,91	356.016,52	351.501,00	161.494,44	-672.171,05	-3.914.100,05
1995	190.992,86	350.867,68	307.773,00	173.799,02	-641.446,84	-4.555.546,89
1996	127.296,31	342.234,41	257.828,00	184.406,52	-657.172,62	-5.212.719,51
1997	152.961,90	336.050,89	193.612,00	147.306,57	-524.007,56	-5.736.727,07
1998	233.306,09	344.633,32	176.669,00	138.311,62	-426.307,85	-6.163.034,92
1999	280.000,00	288.893,52	120.000,00	140.000,00	-268.893,52	-6.432.007,44
2000	350.000,00	118.250,08	80.000,00	150.000,00	1.749,92	-6.430.257,52
2001	410.000,00	79.608,96	40.000,00	140.000,00	150.391,04	-6.267.866,48
2002	430.500,00	79.608,96	38.000,00	130.000,00	182.891,04	-6.096.975,44
2003	452.025,00	22.016,26	36.000,00	133.900,00	260.108,74	-5.836.866,70
2004	474.626,25	16.567,58	33.000,00	137.917,00	287.141,67	-5.549.725,03
2005	498.357,56	15.910,00	31.000,00	142.054,51	309.393,05	-5.240.331,98
2006	523.275,44	15.910,00	28.000,00	146.316,15	333.049,30	-4.907.282,68
2007	549.439,21	15.910,00	25.000,00	150.705,63	357.823,58	-4.549.459,10
2008	576.911,17	15.910,00	22.000,00	155.226,80	383.774,37	-4.165.684,72
2009	605.756,73	15.910,00	19.000,00	159.883,60	410.963,13	-3.754.721,59
2010	636.044,57	15.910,00	16.000,00	164.680,11	439.454,46	-3.315.267,14
2011	667.846,80	15.910,00	12.000,00	169.620,51	470.316,28	-2.844.950,85
2012	701.239,14	15.910,00	8.000,00	174.709,13	502.620,01	-2.342.330,85
2013	736.301,09	15.910,00	4.000,00	179.950,40	536.440,69	-1.805.890,16
2014	773.116,15	15.910,00	0,00	185.348,92	571.857,23	-1.234.032,92
2015	811.771,96	15.910,00	0,00	190.909,38	604.952,57	-629.080,35
2016	852.360,55	15.910,00	0,00	196.636,66	639.813,89	10.733,54
2017	894.978,58	15.910,00	0,00	202.535,76	676.532,82	687.266,36
2018	939.727,51	15.910,00	0,00	208.611,84	715.205,67	1.402.472,03
2019	986.713,89	15.910,00	0,00	214.870,19	755.933,69	2.158.405,72
2020	1.036.049,58	15.910,00	0,00	221.316,30	798.823,28	2.957.229,01
2021	1.087.852,06	15.910,00	0,00	227.955,79	843.986,27	3.801.215,28
2022	1.142.244,66	15.910,00	0,00	234.794,46	891.540,20	4.692.755,48
2023	1.199.356,90	15.910,00	0,00	241.838,29	941.608,60	5.634.364,08

Am 31. Jänner 2000 kam es zu einer „Verhängung von EU-Sanktionen gegen Österreich mit folgendem Inhalt: Die Regierungen der 14 Mitgliedsstaaten werden keinerlei offizielle bilaterale Kontakte auf politischer Ebene mit einer österreichischen Regierung unter Einbindung der FPÖ betreiben oder akzeptieren. Es wird keine Unterstützung für österreichische Kandidaten geben, die Positionen in internationalen Organisationen anstreben; Österreichische Botschafter werden in den EU-Hauptstädten nur noch auf technischer Ebene

empfangen (Erklärung der portugiesischen EU-Präsidentschaft)." Diese „Sanktionen“ wurden am 12. September 2000 für beendet erklärt (http://www.parlament.gv.at/PE/CHRONO/Chronologie_Portal.shtml).

Mit Bescheiden vom 28. Jänner 2004 (1994 bis 1997, 1999 und 2000) bzw. vom 10. Februar 2004 (1998) wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab 1994 endgültig jeweils mit 0,- S einheitlich und gesondert festgestellt.

Begründend führte das Finanzamt aus (Bl. 13/2000 des Finanzamtsaktes), dass aus der Vermietung des gegenständlichen Objekts Gesamtüberschüsse nicht erzielt werden können, weswegen keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliege.

Ebenfalls mit Datum 28. Jänner 2004 erließ das Finanzamt mit derselben Begründung einen Bescheid, wonach für die Jahre 2001 und 2002 keine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolge.

Mit Schreiben vom 27. Februar 2004 erhob die bw. Gemeinschaft durch ihre Vertreterin Berufung gegen die vorgenannten Bescheide mit dem ersichtlichen Antrag auf erklärmäßige Veranlagung.

„Als Begründung führen wir an, dass die Liebhabereivermutung nicht gerechtfertigt ist und die Miteigentumsgesellschaft auf Grund äußerer Einflüsse, die ursprünglich prognostizierten Einnahmen noch nicht erzielen konnte. Als Beobachtungszeitraum sind 35 Jahre (große V & V, Ausübung der Option) heranzuziehen. Detailliertere Unterlagen und eine ausführliche Begründung werden wir bis 31. März 2004 nach erfolgter Rücksprache mit den Miteigentümern nachreichen und wir ersuchen um Verlängerung der Berufungsfrist bis zu diesem Zeitpunkt.“

Mit Schreiben vom 31. März 2004 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

„Als Begründung weshalb die seitens des Finanzamtes angenommene Liebhaberei nicht gerechtfertigt ist erlauben wir uns wie folgt Stellung zu nehmen:

Die oben genannte Miteigentumsgemeinschaft hat nach Erwerb des ehemaligen kaiserlichen J-Hauses (Objekt Adresse) entsprechende Investitionen getätigt und 4 Apartments zur Vermietung eingerichtet. Auf Grund der insbesondere in der Anfangsphase hohen Werbungskosten, im wesentlichen resultierend aus der Abschreibung der Instandsetzungen und der Zinsen waren in den ersten Jahren noch deutlich Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen gegeben.

Im Zuge einer Betriebsprüfung (1992-1994) und auch einer Finanzamtsanfrage 1999 wurden die Eigenschaft als Einkunftsquelle vorläufig anerkannt. Aus der im Juni 1999 an das Finanzamt übermittelten Prognoserechnung ist ersichtlich, dass die Vermietungsgemeinschaft bereits

vor Ablauf des Beobachtungszeitraumes vom 35 Jahren, einen deutlichen Gesamtüberschuss erzielen wird. Auf Grund äußerer Umstände, die im folgenden noch näher erläutert werden, konnte die geplanten Einnahmen in den Jahren 2000 bis 2003 nicht in der geplanten Höhe erzielt werden. Ausgabenseitig entsprechen die prognostizierten Zahlen dagegen weitgehend den tatsächlichen Kosten, weil es sich im wesentlichen um Fixkosten handelt.

Durch intensive Bemühungen im Bereich des Vertriebes und der Werbung ist es bis in das Jahr 1999 gelungen ein entsprechendes Stammklientel an Mietern bzw. Gästen aufzubauen und die Nennung in nationalen und internationalen Reisekatalogen und Broschüren zu erreichen. Den mit Abstand größten Anteil an Mietern stellen bis zu diesem Zeitpunkt insbesondere Besucher aus Frankreich, Spanien, Italien und Deutschland, die zusammen rund 70% der Nächtigungen erreichten. Die verbleibenden 30% an Nächtigungen wurden großteils durch österreichische und andere internationale Gäste erreicht.

Im Jahr 2000 wurde der positive Trend der letzten Jahre und insbesondere die Verbesserung der Einnahmeseite durch den weiteren Aufbau der Schwerpunktmärkte weitestgehend zunächte gemacht:

Auf Grund der damaligen neuen Regierung und den hinreichend bekannten europaweiten Reaktionen bzw. Maßnahmen, und der nicht unwesentlichen Rolle Frankreichs und Spaniens (bis dorthin die wichtigsten Herkunftsländer der Gäste unserer Mandantin), folgte ein fast gänzlicher Wegbruch von Gästen aus diesen Regionen. Die massive negative Stimmung und Skepsis die zu dieser Zeit in großen Bevölkerungsschichten dieser Länder herrschte, zeigte sich einerseits im Ausbleiben von Stammgästen aus dieser Region und andererseits auch am fehlenden Interesse von Reiseveranstaltern das Vermietungsobjekt in Ihre Kataloge bzw. Ihr Angebot aufzunehmen. Gemäß Punkt 12.5 der Liebhabereirichtlinien ist das Abweichen von der Prognose auf massive externe Einflüsse zurück zuführen, die unsere Mandantin nicht vorhersehen und nicht verschuldet hat. Daher ist eine Abweichung von der ursprünglichen Prognose für die Beurteilung als Einkunftsquelle nicht relevant.

In den Jahren 2000 – 2003 konnten diese Einnahmenausfälle nicht ausgeglichen werden, sodass an statt einer Fortsetzung der positiven Entwicklung die entsprechende Abweichung von der Prognose erfolgte. Erschwert wurde die Situation sicher auch durch die allgemein schwierige Wirtschaftslage während dieser Periode in ganz Europa und der Tatsache, dass Reiseveranstalter mit massiven Angebot von Billigpauschalreisen einen großen Konkurrenzdruck aufbauten, der auch für unsere Mandantin spürbar war. Durch gezielte Maßnahmen, wie insbesondere einen entsprechenden weiteren planmäßigen Fremdmittelabbau, die Konzentration auf einen verstärkten Marktauftritt in Österreich und Teilen des ehemaligen Ostblocks, sowie einer Fortsetzung des strengen Kostenmanagements konnten die Verluste in

diesen Jahren dennoch im Rahmen gehalten werden. Außerdem wurden Maßnahmen eingeleitet die auf die Gewinnung von längerfristigeren Mieter gerichtet waren, wie insbesondere aus Unternehmen und Institutionen im Nahbereich der Liegenschaft.

Durch diese Maßnahmen sind für die Zukunft auch die Voraussetzungen geschaffen worden, in den folgenden Jahre deutliche Steigerungen bei den Einnahmen zu erzielen. Speziell die positive Entwicklung des Raumes Wr. Neustadt als eine wichtige Wachstumsregion in Österreich und zahlreiche geplante Betriebserweiterungen und Neuansiedlungen von Betrieben sowie auch die Erweiterung der Fachhochschule begünstigen auf Grund der entsprechenden Bewerbung dieses Klientel die weitere Entwicklung. Für 2004 ist nach den von unserer Mandantin revidierten Prognose mit einem deutlichen Einnahmenanstieg zu rechnen und auch die endgültige Trendumkehr in positive Ergebnisse zu erwarten. Wie aus dieser beiliegenden Prognoserechnung (in ATS und Euro) ersichtlich ist, nicht nur ab dem Jahr 2004 mit einem positiven Ergebnis zu rechnen, sondern des weiteren auch mit dem Erreichen eines Gesamtüberschusses im Prognosezeitraum. Hierzu ist noch anzuführen das die Vermietungstätigkeit erst ab dem Jahr 1992 nach Abschluss der getätigten Investitionen aufgenommen wurde.

Auf Grund der dargelegten Situation der letzten Jahre und der beiliegenden revidierten Prognoserechnung (in ATS und EUR) ist die Feststellung der Liebhähnlichkeit daher nicht gerechtfertigt und wir beantragen daher die Aufhebung der oben angeführten Bescheide und für den Zeitraum 1994 – 2002 sowie die erklärungsgemäße Festsetzung der Einkünfte für diesen Zeitraum unter Berücksichtigung einer entsprechenden Ausdehnung des Beobachtungszeitraumes."

Beigefügt war folgende neue Prognoserechnung (in S und in €):

	Jahr	Einnahmen	Abschreibung	Zinsen	sonst. Aufwen- dungen	Ergebnis	kummul. Ergebnis
1	1989					-392.973,00	-392.973,00
2	1990					-586.775,00	-979.748,00
3	1991					-566.069,00	-1.545.817,00
4	1992					-788.852,00	-2.334.669,00
5	1993					-907.260,00	-3.241.929,00
6	1994	196.840,91	356.016,52	351.501,00	161.494,44	-672.171,05	-3.914.100,05
7	1995	190.992,86	350.867,68	307.773,00	173.799,02	-641.446,84	-4.555.546,89
8	1996	127.296,31	342.234,41	257.828,00	184.406,52	-657.172,62	-5.212.719,51
9	1997	152.961,90	336.050,89	193.612,00	147.306,57	-524.007,56	-5.736.727,07
10	1998	233.306,09	344.633,32	176.669,00	138.311,62	-426.307,85	-6.163.034,92
11	1999	237.057,92	299.926,48	81.718,00	178.779,82	-323.366,38	-6.486.401,30
12	2000	213.356,24	137.109,36	88.442,00	145.999,45	-158.194,57	-6.644.595,87
13	2001	146.880,61	108.931,76	74.325,02	117.551,90	-153.928,08	-6.798.523,95
14	2002	159.414,45	87.789,34	48.262,74	117.934,30	-94.571,93	-6.893.095,88
15	2003	124.847,20	30.121,16	15.205,13	148.089,72	-68.568,81	-6.961.664,69
16	2004	250.000,00	17.200,38	12.000,00	125.000,00	95.799,63	-6.865.865,07

17	2005	300.000,00	17.200,38	10.000,00	126.875,00	145.924,63	-6.719.940,44
18	2006	350.000,00	17.200,38	8.000,00	128.778,13	196.021,50	-6.523.918,94
19	2007	400.000,00	17.200,38	6.000,00	130.709,80	246.089,83	-6.277.829,11
20	2008	450.000,00	17.200,38	4.000,00	132.670,44	296.129,18	-5.981.699,93
21	2009	472.500,00	17.200,38	2.000,00	134.660,50	318.639,12	-5.663.060,81
22	2010	496.125,00	17.200,38	0,00	136.680,41	342.244,22	-5.320.816,59
23	2011	520.931,25	17.200,38	0,00	138.730,61	365.000,26	-4.955.816,33
24	2012	546.977,81	17.200,38	0,00	140.811,57	388.965,86	-4.566.850,47
25	2013	574.326,70	17.200,38	0,00	142.923,75	414.202,58	-4.152.647,88
26	2014	603.043,04	17.200,38	0,00	145.067,60	440.775,06	-3.711.872,82
27	2015	633.195,19	17.200,38	0,00	147.243,62	468.751,20	-3.243.121,63
28	2016	664.854,95	17.200,38	0,00	149.452,27	498.202,30	-2.744.919,32
29	2017	698.097,70	17.200,38	0,00	151.694,06	529.203,27	-2.215.716,06
30	2018	733.002,58	17.200,38	0,00	153.969,47	561.832,74	-1.653.883,32
31	2019	769.652,71	17.200,38	0,00	156.279,01	596.173,33	-1.057.709,99
32	2020	808.135,35	17.200,38	0,00	158.623,19	632.311,78	-425.398,21
33	2021	848.542,11	17.200,38	0,00	161.002,54	670.339,20	244.940,99
34	2022	890.969,22	17.200,38	0,00	163.417,58	710.351,27	955.292,25
35	2023	935.517,68	17.200,38	0,00	165.868,84	752.448,46	1.707.740,72
	Jahr	Einnahmen	Abschreibung	Zinsen	sonst. Aufwendungen	Ergebnis	kummul. Ergebnis
1	1989					-28.588,46	-28.556,46
2	1990					-42.642,60	-71.201,06
3	1991					-41.137,84	-112.338,90
4	1992					-57.328,11	-169.667,01
5	1993					-65.933,16	-235.600,17
6	1994	14.304,99	25.872,73	25.544,57	11.736,26	-48.848,58	-284.448,74
7	1995	13.879,99	25.498,55	22.366,74	12.630,47	-46.615,76	-331.064,50
8	1996	9.250,98	24.871,14	18.737,09	13.401,34	-47.758,60	-378.823,10
9	1997	11.116,17	24.421,77	14.070,33	10.705,19	-38.081,11	-416.904,22
10	1998	16.955,01	25.045,48	12.839,04	10.051,50	-30.981,00	-447.885,21
11	1999	17.227,67	21.796,51	5.938,68	12.992,44	-23.499,95	-471.358,17
12	2000	15.505,20	9.964,13	6.427,33	10.610,19	-11.496,45	-482.881,61
13	2001	10.674,23	7.916,38	5.401,41	8.542,83	-11.186,39	-494.068,00
14	2002	11.585,10	6.379,90	3.507,39	8.750,62	-6.872,81	-500.940,81
15	2003	9.073,00	2.188,99	1.105,00	10.762,10	-4.983,09	-505.923,90
16	2004	18.168,21	1.250,00	872,07	9.084,10	6.962,03	-498.961,87
17	2005	21.801,85	1.250,00	726,73	9.220,37	10.604,76	-488.357,12
18	2006	25.435,49	1.250,00	581,38	9.358,67	14.245,44	-474.111,68
19	2007	29.069,13	1.250,00	436,04	9.499,05	17.884,05	-456.227,63
20	2008	32.702,78	1.250,00	290,69	9.641,54	21.520,55	-434.707,09
21	2009	34.337,91	1.250,00	145,35	9.786,16	23.156,41	-411.550,68
22	2010	36.054,81	1.250,00	0,00	9.932,95	24.871,86	-386.678,82
23	2011	37.857,55	1.250,00	0,00	10.081,95	26.525,60	-360.153,22
24	2012	39.750,43	1.250,00	0,00	10.233,18	28.267,25	-331.885,97
25	2013	41.737,95	1.250,00	0,00	10.386,67	30.101,28	-301.784,69
26	2014	43.824,85	1.250,00	0,00	10.542,47	32.032,37	-269.752,32
27	2015	46.016,09	1.250,00	0,00	10.700,61	34.065,48	-235.686,84
28	2016	48.316,89	1.250,00	0,00	10.861,12	36.205,77	-199.481,07
29	2017	50.732,74	1.250,00	0,00	11.024,04	38.458,70	-161.022,37
30	2018	53.269,38	1.250,00	0,00	11.189,40	40.829,98	-120.192,39
31	2019	55.932,84	1.250,00	0,00	11.357,24	43.325,61	-76.866,78
32	2020	58.729,49	1.250,00	0,00	11.527,60	45.951,89	-30.914,89
33	2021	61.665,96	1.250,00	0,00	11.700,51	48.715,45	17.800,56
34	2022	64.749,29	1.250,00	0,00	11.876,02	51.623,24	69.423,80
35	2023	67.986,72	1.250,00	0,00	12.054,16	54.682,56	124.106,36

Die im Berufungszeitraum (1994 bis 2002) erklärten Werbungskostenüberschüsse sind der obigen Prognoserechnung zu entnehmen.

Auch die erklärten Einkünfte der einzelnen Mitunternehmer waren im Berufungszeitraum stets negativ. Daran hat auch die Vorauszuweisung einer Verwaltungsvergütung an den Miteigentümer Kurt D. nichts geändert.

Das Finanzamt hielt hierauf der bw. Vermietergemeinschaft mit Schreiben vom 5. Oktober 2004 vor:

„In den Jahren 1994 bis 2000 wurden Einnahmen zwischen ATS 127.296,00 und ATS 237.057,00 erzielt. Im Jahre 2000 betragen die Einnahmen ATS 213.356,00, sodass keine besonderen Unwägbarkeiten, die zu einer Verminderung der Einnahmen geführt haben, erkennbar sind.“

Die im Juni 1999 übermittelte Prognoserechnung weist im Jahr 1999 Einnahmen in Höhe von ATS 280.000,00 auf. Tatsächlich wurden Einnahmen in Höhe von ATS 237.057,92 erzielt. Auch in diesem Jahr besteht eine nicht unerhebliche Abweichung von der Prognoserechnung. Aufgrund der bisherigen Entwicklung der Einnahmen erscheinen die in der Prognoserechnung angeführten Einnahmen als nicht realistisch.“

Um Stellungnahmen wird daher ersucht.

Weiters werden Sie ersucht die bisher erzielten Einnahmen des Jahres 2004 bekannt zu geben.“

Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 11. November 2004 wie folgt beantwortet:

„Wie in unserer Berufung vom 27.2.2004 bereits dargelegt konnte unsere Mandantin insbesondere in den Jahren 2000 bis 2003, aber wie Sie richtig feststellen bereits im Jahr 1999, die geplanten Einnahmen nicht erreichen. Diesbezüglich erlauben wir uns auf die entsprechenden Erläuterungen in unserer Berufung zu verweisen.“

Durch die gesetzten Maßnahmen und insbesondere aufgrund der Tatsache, dass die Entwicklung des Raumes Wiener Neustadt als wesentlicher Wirtschaftsstandort überdurchschnittlich verläuft, erfolgte seitens unserer Mandantin im Zuge der Berufung eine neue Prognoserechnung.“

Bis September 2004 konnte unsere Mandantin Einnahmen in Höhe von rund EUR 10.200,00 netto erzielt, so dass vor Abschreibungen zu diesem Zeitpunkt ein Überschuss von rund EUR 5.000,00 erzielt werden konnte. Für das 4. Quartal 2004 ist aufgrund der sehr guten Auslastung noch mit Einnahmen in der Höhe von rund EUR 6.000,00 zu rechnen. Die prognostizierten Einnahmen 2004 werden somit zwar nicht ganz erreicht, das voraussichtliche Ergebnis in der Höhe eines Überschusses von rund EUR 7.000,00 für 2004 kann aufgrund der vorliegenden Informationen jedoch jedenfalls erreicht werden.“

Selbstverständlich lassen wir Ihnen sobald die endgültigen Zahlen für das 4. Quartal vorliegen das Ergebnis des laufenden Jahres zukommen, sodass ihrerseits eine Überprüfung der adaptierten Prognoserechnung anhand der tatsächlichen Zahlen vorgenommen werden kann."

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 10. März 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus:

"Es wurden ab dem Jahre 1994 Einnahmen aus der Vermietung des Mietobjektes erzielt, die zwischen € 9.073,00 und € 17.228,00 betragen. Zur Erzielung eines Gesamtüberschusses wäre – wie Sie in Ihrer Prognoserechnung vom 31.3.2004 anführen – ein Ansteigen der jährlichen Einnahmen notwendig, die ein Vielfaches der bisher erzielten Jahreseinnahmen betragen müssten. Es erscheint daher nicht realistisch, dass die prognostizierten Einnahmen erreicht werden.

Bereits die Einnahmen des Jahres 2004 weichen von den Einnahmen lt. Prognoserechnung um ca. € 3.000,00 ab.

Die angeführten äußeren Einflüsse (Reaktionen aufgrund der neuen Regierung im Jahre 2000) lassen Unwägbarkeiten erkennen, da die Einnahmen im gesamten Beobachtungszeitraum in etwa konstant waren.

Da daher aufgrund der oa. Feststellungen objektiv betrachtet keine Möglichkeit zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses besteht, liegt keine Einkunftsquelle vor (s. VwGH vom 9.7.1993, 90/14/0025)."

Mit Schreiben vom 30. März 2005 beantragte die bw. Vermietergemeinschaft durch ihre steuerliche Vertreterin die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

"Die prognostizierten Einnahmen 2004 werden zwar nicht ganz erreicht, das voraussichtliche Ergebnis in der Höhe eines Überschusses beträgt für 2004 rund EUR 4.000 und liegt damit geringfügig unter dem Ergebnis der Prognoserechnung.

Wir ersuchen daher die Bescheide 1994 bis 2000 [gemeint offenbar: 2002] über die Nichtfeststellung der Einkünfte aufzuheben."

Mit Bericht vom 5. April 2005 legte hierauf das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung betreffend die Jahre 1994 bis 2002 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Bemerkt werde, dass nach Ansicht des Finanzamtes objektiv betrachtet keine Möglichkeit bestehe, aus der Vermietung und Verpachtung ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Die prognostizierten Einnahmen erschienen nicht realistisch, da sie ein Vielfaches der bisher erzielten Jahreseinnahmen betragen müssten. „Die Einnahmen des Jahres 2004 der anlässlich

des Berufungsverfahrens vorgelegten revidierten Prognoserechnung vom 31. März 2004 weichen bereits um ca. 3.000 € von den tatsächlichen Einnahmen ab.“

Für das Jahr 2003 betrug der erklärte Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen 4.709,22 €.

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2005 wurde vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt festgestellt, dass keine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2003 erfolge, da keine Einkunftsquelle vorliege, da aus der Vermietung des gegenständlichen Objekts Gesamtüberschüsse nicht erzielt werden könnten.

Für das Jahr 2004 betrug der erklärte Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 3.605,47 €.

Mit Bescheid vom 6. Dezember 2005 wurde vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt festgestellt, dass keine Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2004 erfolge, da keine Einkunftsquelle vorliege, da aus der Vermietung des gegenständlichen Objekts Gesamtüberschüsse nicht erzielt werden könnten.

Gegen diese beiden Bescheide vom 6. Dezember 2005 wurde mit Schreiben vom 16. Dezember 2005 Berufung mit dem ersichtlichen Antrag auf erklärungsgemäße Veranlagung erhoben und auf das offene Rechtsmittelverfahren für die Vorjahre verwiesen.

Mit Bericht vom 9. Jänner 2006 legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt auch diese die Berufung betreffend die Jahre 2003 und 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Laut Bericht des Finanzamtes vom 19. Februar 2008 liegen keine Steuererklärungen ab dem Jahr 2005 vor. An Erlösen wurden 2005 6.755,53 € und 2006 2.886,82 € gemeldet; seit dem Voranmeldungszeitraum 10-12/06 wurden keine Umsätze erzielt.

Die vier Appartements wurden bzw. werden derzeit (2008) im Internet en bloc als „V...“ zum Kauf angeboten (<http://www.wohnnet.at/wxxx> oder <http://www.immodirekt.at/detailan...u.a.; „Ausstattung...“>).

Im Internet (<http://www.tiscover.at...>) werden derzeit (2008) drei Ferienwohnungen mit insgesamt 10 Betten zur Vermietung angeboten. Insgesamt gibt es in B. zwei Gasthöfe, zwei Pensionen, eine Privatzimmervermietung und die Ferienwohnungsvermietung der Vermietergemeinschaft.

Laut Statistik Austria, Tourismus in Österreich 2006

(http://www.statistik.at/web_de/Redirect/index.htm?dDocName=024575), entwickelten sich die Nächtigungen im österreichischen Tourismus seit Erwerb des Vermietungsobjekts bis 2006 wie folgt:

1988 115.712.241 Nächtigungen

1989 123.784.150 Nächtigungen
 1990 123.629.478 Nächtigungen
 1991 130.072.799 Nächtigungen
 1992 130.416.269 Nächtigungen
 1993 127.039.815 Nächtigungen
 1994 122.359.877 Nächtigungen
 1995 117.114.518 Nächtigungen
 1996 112.936.318 Nächtigungen
 1997 109.106.011 Nächtigungen
 1998 111.156.656 Nächtigungen
 1999 112.733.040 Nächtigungen
 2000 113.686.490 Nächtigungen
 2001 115.110.685 Nächtigungen
 2002 116.804.452 Nächtigungen
 2003 117.966.984 Nächtigungen
 2004 117.243.199 Nächtigungen
 2005 119.241.539 Nächtigungen
 2006 119.367.919 Nächtigungen.

Aus einer Statistik der Wirtschaftskammer Niederösterreich
 (<http://wko.at/wknoe/stat/tourismus%201998/Fv2001.xls>) ergeben sich folgende
 Nächtigungszahlen:

	1980	1981	1990	1991	2000	2001
Krems/Donau St.	52.037	72.564	101.664	105.541	161.079	164.753
St. Pölten St.	50.470	51.303	59.002	72.488	89.809	87.535
Waidhofen/Y. St.	84.265	74.594	62.173	69.420	56.178	63.686
Wr. Neustadt St.	48.096	49.310	56.020	52.570	48.052	47.418
Amstetten	173.054	172.400	147.043	159.751	140.337	138.410
Baden	990.853	962.123	848.108	782.824	627.722	597.034
Bruck/Leitha	194.110	179.186	152.274	171.070	116.752	110.306
Gänserndorf	28.359	37.116	48.946	59.294	141.224	136.030
Gmünd	160.726	192.999	402.237	379.944	457.983	456.720
Hollabrunn	37.096	50.824	41.850	47.096	56.514	55.271
Horn	93.768	101.077	123.742	123.458	107.876	106.263
Korneuburg	47.669	42.135	62.136	65.266	92.336	94.326
Krems/Donau L.	363.354	367.250	381.655	391.108	352.852	364.450
Lilienfeld	396.285	395.646	385.358	341.334	246.731	229.758
Melk	313.280	305.023	316.003	337.337	273.319	271.027
Mistelbach	38.859	41.681	79.355	82.592	76.770	83.780
Mödling	300.786	326.530	526.192	525.197	346.495	329.823
Neunkirchen	1.147.039	104.567	970.146	966.104	702.463	663.115
St. Pölten L.	200.281	219.493	213.188	201.809	168.727	152.384
Scheibbs	516.280	484.274	403.432	446.856	330.038	345.959
Tulln	45.161	59.849	107.777	102.149	93.703	102.430
Waidhofen/Thaya	30.994	36.943	55.605	67.120	59.739	58.806
Wr. Neustadt L.	381.579	403.816	279.907	263.063	296.315	292.750
Wien-Umgebung	362.914	359.609	549.038	521.746	463.538	451.942
Zwettl	116.569	124.514	254.731	272.335	220.195	239.697

NÖ	6.173.884	5.214.826	6.627.582	6.607.472	5.726.747	5.643.673
Waldviertel	817.448	895.347	1.319.634	1.339.506	1.359.724	1.390.689
Weinviertel	151.983	171.756	232.287	254.248	366.844	369.407
Industrieviertel	3.425.377	2.385.141	3.381.685	3.282.574	2.601.337	2.492.388
Viertel ob.d. Ww	1.779.076	1.762.582	1.693.976	1.731.144	1.398.842	1.391.189

Die Ausländernächtigungen entwickelten sich demzufolge:

	1980	1981	1990	1991	2000	2001
Krems/Donau St.	27.683	43.497	65.572	62.414	82.341	86.046
St. Pölten St.	21.761	21.251	29.339	33.643	29.859	29.751
Waidhofen/Y. St.	9.428	8.053	5.183	8.523	5.053	4.865
Wr. Neustadt St.	18.493	22.849	32.206	28.993	17.684	18.651
Amstetten	57.210	58.792	66.491	71.007	50.887	48.363
Baden	347.459	355.415	337.828	311.058	188.945	166.069
Bruck/Leitha	19.059	18.717	36.913	50.696	30.904	30.483
Gänserndorf	13.620	16.819	31.689	44.421	36.540	31.674
Gmünd	19.625	20.983	79.466	48.284	29.612	32.951
Hollabrunn	5.566	12.132	11.766	15.506	15.205	15.633
Horn	15.710	18.843	23.850	25.120	17.442	17.890
Korneuburg	30.697	25.668	40.304	41.413	28.789	28.344
Krems/Donau L.	214.625	219.058	226.932	232.900	198.860	206.177
Lilienfeld	50.863	49.850	51.152	48.313	32.062	34.529
Melk	146.885	160.995	198.084	209.009	160.927	166.025
Mistelbach	14.866	18.581	47.386	48.375	38.075	45.611
Mödling	203.357	230.972	391.628	372.238	220.079	198.036
Neunkirchen	78.783	74.447	126.011	134.503	98.791	87.162
St. Pölten L.	67.448	75.828	122.450	115.264	78.642	64.115
Scheibbs	120.395	100.441	77.462	104.287	86.323	93.527
Tulln	26.074	39.479	85.079	82.025	64.237	67.401
Waidhofen/Thaya	5.128	6.106	14.825	16.721	8.940	9.427
Wr.Neustadt L.	24.829	24.186	15.057	15.823	19.963	20.851
Wien-Umgebung	193.750	200.767	354.777	333.820	305.546	307.255
Zwettl	27.396	27.815	38.108	43.437	22.666	26.297
NÖ	1.760.710	1.851.544	2.509.558	2.497.793	1.868.372	1.837.133
Waldviertel	310.167	336.302	448.753	428.876	359.861	378.788
Weinviertel	64.749	73.200	131.145	149.715	118.609	121.262
Industrieviertel	885.730	927.353	1.294.420	1.247.131	881.912	828.507
Viertel ob.d. Ww	500.064	514.689	635.240	672.071	507.990	508.576

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide, BGBl. Nr. 1993/33 idF BGBl. II Nr. 1997/358 und BGBl. II Nr. 1999/15 (Liebhabereiverordnung - LVO) lautet in der Stammfassung:

„§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

-
- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
 - nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) *Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen*

1. *aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*
2. *aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.*

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.

(3) *Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird."*

§ 1 LVO lautet in der Fassung BGBl. II 358/1997:

„§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngelände mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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.

(3) Liebhaberei liegt nicht vor, wenn eine Betätigung bei einer einzelnen Einheit im Sinn des Abs. 1 vorletzter Satz, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit weiteren Einheiten steht, aus Gründen der Gesamtrentabilität, der Marktpräsenz oder der wirtschaftlichen Verflechtung aufrechterhalten wird."

§ 2 LVO lautet in der Stammfassung:

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

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

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf

Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren 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."

§ 2 LVO lautet in der Fassung BGBl. II 358/1997:

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

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

(2) Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)

für diese Betätigung liegen jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

(3) Abs. 2 gilt nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(4) 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)."

§ 3 LVO lautet:

„§ 3. (1) Unter Gesamtgewinn ist der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.“

(2) Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.“

§ 4 LVO lautet:

„§ 4. (1) Die §§ 1 bis 3 sind auch bei Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden.“

(2) Es ist zuerst für die Personenvereinigung (Personengemeinschaft) zu prüfen, ob die gemeinschaftliche Betätigung als Liebhaberei im Sinn des § 1 zu beurteilen ist.“

(3) Zusätzlich ist gesondert zu prüfen, ob jeweils beim einzelnen Gesellschafter (Mitglied) Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

(4) Bei der Prüfung im Sinn des Abs. 3 ist weiters darauf Bedacht zu nehmen, ob nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, daß der Gesellschafter (das Mitglied) vor dem Erzielen eines anteiligen Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) aus der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ausscheidet. In diesem Fall ist auch für den Zeitraum gemäß § 2 Abs. 2 das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen.

§ 8 LVO i.d.g.F. lautet:

„§ 8. (1) Abschnitt I und II sind anzuwenden

1. bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993

2. bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993.

(2) Die Verordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990, tritt mit 31. Dezember 1992 außer Kraft.

(3) § 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 1999 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.“

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung – mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen – steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 1).

Beurteilungseinheit bei den Überschusseinkünften (§§ 25 – 29 EStG 1988) ist die einzelne Einkunftsquelle. Dies ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) im Allgemeinen das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen ist.

Bei der Vermietung von Eigentumswohnungen ist die Prüfung grundsätzlich für jede einzelne Wohnung anzustellen, es sei denn, eine Mehrheit von Wohnungen wird – wie im gegenständlichen Fall – einheitlich bewirtschaftet (VwGH 24. 4. 1997, 94/15/0126), wobei der Umstand, dass die Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen durch die Novelle BGBI. II Nr. 358/1997 generell unter § 2 Abs. 2 Z 3 LVO fällt, keinen Einfluss auf die Frage nach der Beurteilungseinheit hat. Dementsprechend stellen auch die gegenständlichen vier Appartements mit qualifizierten Nutzungsrechten, die einheitlich bewirtschaftet werden, eine einzige Beurteilungseinheit einer Betätigung nach § 2 Abs. 2 Z 3 LVO dar (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 6).

Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung haben bereits die LVO 1990 wie auch die LVO aus 1993 i.d.F. vor BGBI. II Nr. 358/1997 als wesentliche Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage (die alle Vermietungstätigkeiten prinzipiell gleich behandelte) unterschieden zwischen (vgl. *Doralt/Renner*, EStG, 8. Lieferung, § 2 Rz. 498)

- „kleiner Vermietung“ (Betätigung mit Annahme von Liebhaberei; § 1 Abs 2 LVO: „Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen“, insbesondere die Vermietung einzelner Eigentumswohnungen und von Eigenheimen) und
- „großer Vermietung“ (Betätigung mit Annahme von Einkünften; § 2 Abs 3 LVO: „entgeltliche Überlassung von Gebäuden“, d.h. die Vermietung von Mietwohngebäuden).

Für die Liebhabereibeurteilung waren folgende Zeiträume zur Erzielung bzw. Erwartung eines Gesamtüberschusses ausschlaggebend (vgl. *Doralt/Renner*, EStG, 8. Lieferung, § 2 Rz. 499):

- „kleine Vermietung“: „überschaubarer Zeitraum“ von 12 Jahren (erstmalig VwGH 12.9.1989, 88/14/0137, wonach „nicht mehr absehbar eine Zeitspanne von 13 bzw 14 Jahren“ sei; danach - bis 3.7.1996 - ständige Rechtsprechung);
- „große Vermietung“: „üblicher Kalkulationszeitraum“ von bis zu 35 Jahren (Pkt 12.2 LRL 1997; anders jedoch zB VwGH 28.3.2000, 98/14/0217, m.w.N; VwGH 21.10.2003, 97/14/0161 wonach dieser Zeitraum ca. 20 Jahre sei).

Sowohl der VfGH (VfGH 7.3.1995, B 301/94) als auch der VwGH (3.7.1996, 93/13/0171,) haben dieser Differenzierung die Grundlage entzogen (zum VfGH siehe *Zorn*, ÖStZ 1995, 245 und *W.D.*, RdW 1995, 273; zum VwGH siehe *Zorn*, ÖStZ 1996, 417). Obwohl diese Ent-

scheidungen zur Rechtslage vor der LVO ergingen, sind sie auch auf die LVO übertragbar (vgl. *Doralt/Renner*, EStG, 8. Lieferung, § 2 Rz. 500), weil die spätere Rechtsprechung unter ausdrücklicher Bezugnahme auf § 2 Abs. 3 bzw Abs. 4 LVO keinen Unterschied zwischen beiden Vermietungsformen sieht (vgl. z.B. VwGH 28.3.2000, 98/14/0217; VwGH 28.2.2002, 99/15/0001; siehe hiezu auch *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, § 2 Tz 14.2; sowie *Renner*, ÖStZ 2000, 307ff).

Entgegen der Judikatur hat die LVO mit der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 die Unterscheidung zwischen „kleiner“ und „großer“ Vermietung beibehalten, allerdings gegenüber der vorangegangen (und von den Gerichtshöfen öffentlichen Rechts abgelehnten) Verwaltungspraxis die jeweiligen Totalüberschusszeiträume geändert. So wurde durch die Novellierung BGBl. II Nr. 358/1997 abgesehen von einer terminologischen Bereinigung („absehbarer Zeitraum“ an Stelle von „üblicher Kalkulationszeitraum“ im zweiten Satz) in Reaktion auf die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171) der jeweils zur Erzielung eines Gesamtergebnisses vorgesehene absehbare Zeitraum (gegenüber der vorherigen Verwaltungsübung) in der LVO ausdrücklich festgeschrieben und gleichzeitig enger gelegt (25 Jahre bzw 28 in Abs. 3 und 20 bzw 23 Jahre in Abs. 4).

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO wurde mit der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 - zum Inkrafttreten siehe § 8 Abs. 3 LVO – eingefügt. Die Änderung bewirkt, dass die Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten unabhängig von der Anzahl der Wohnungen in einem Wohnhaus unter § 1 Abs 2 LVO zu subsumieren ist. Für Sachverhalte, die nicht in den zeitlichen Anwendungsbereich der durch die Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 neu geschaffenen Z 3 fallen, konnte die entgeltliche Gebäudeüberlassung nach der Verwaltungspraxis je nach Art des bewirtschafteten Gebäudes als Betätigung gemäß Abs. 1 oder gemäß Abs. 2 zu werten sein (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 16).

Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten liegen vor, wenn die Rechte der Miteigentümer so gestaltet sind, dass sich daraus eine konkrete wirtschaftliche Zuordnung einzelner Wohneinheiten zu einzelnen Miteigentümern ergibt. Dies ist dann der Fall, wenn der Miteigentumsanteil mit einem Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohnungseinheit derart verbunden ist, dass dieses Nutzungsrecht eine dem Wohnungseigentum ähnliche Stellung verschafft, was nach Pkt 15a.2.2 LRL 1997 dann zutrifft, wenn die folgenden drei Umstände gemeinsam (neben Z 1 und 2 alternativ Z 3a oder Z 3b) zutreffen (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 18):

- 1) Dem Kaufinteressenten eines Miteigentumsanteils wird eine bestimmte Wohneinheit zugewiesen.

-
- 2) Das Ausmaß des Miteigentumsanteils orientiert sich am (Nutzungs-)Wert der zugewiesenen Wohneinheit im Verhältnis zu den (Nutzungs-)Werten der anderen Wohneinheiten.
 - 3) Es liegen Vereinbarungen vor, die
 - a. entweder für eine künftige Begründung von Wohnungseigentum sprechen bzw die künftige Begründung von Wohnungseigentum vorbereiten,
 - b. oder eine wirtschaftliche Nutzung des Miteigentumsanteils mit der Nutzung einer bestimmten Wohneinheit unmittelbar verbinden.

Es wurde bereits zur Rechtslage vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 die Auffassung vertreten, dass bei wirtschaftlich abgrenzbaren Nutzungsvereinbarungen zwischen Miteigentümern die Vermietung einzelner Wohnungen unter § 1 Abs. 2 Z 1 LVO vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 zu subsumieren sei (vgl. *Doralt/Renner*, EStG, 8. Lieferung, § 2 Rz. 503, unter Hinweis auf VwGH 24.4.1997, 94/15/0126, zur Vermietung von Appartements in einem unter Denkmalschutz stehenden Schloss).

Im gegenständlichen Fall standen den an der Vermietung beteiligten Miteigentümern jeweils eine Wohneinheit mit ausschließlichem Nutzungsrecht zur Verfügung und war darüber hinaus beabsichtigt, jeweils Wohnungseigentum zu begründen. Jedes einzelne Appartement hätte vom jeweiligen Miteigentümer im besonderen Maß auch für Zwecke der Lebensführung genutzt werden können. Ein Ferienappartement ist ein typisches Wirtschaftsgut, das der Freizeitausübung i.S.d. § 1 Abs. 2 Z 1 LVO vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 dient.

Die gegenständliche Betätigung ist daher sowohl unter § 1 Abs. 2 Z 1 LVO vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 als auch (auf Grund der nunmehrigen Spezialregelung) unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO i.d.F. BGBl. II Nr. 358/1997 zu subsumieren

Somit wäre – wie oben dargestellt – nach der früheren Verwaltungspraxis nicht von einem Kalkulationszeitraum von bis zu 35 Jahren, sondern von einem solchen von 12 Jahren auszugehen gewesen, und ist daher eine Berufung der bw. Vermietergemeinschaft auf die frühere Verwaltungspraxis nicht zielführend.

Diese Verwaltungspraxis wurde freilich – wie ebenfalls oben dargestellt – von der Rechtsprechung abgelehnt. So hat etwa der VwGH zur Verordnung in der Fassung vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 wiederholt die Ansicht vertreten, dass der „übliche Kalkulationszeitraum“ des § 2 Abs. 3 mit dem „überschaubaren Zeitraum“ des § 2 Abs. 4 gleichzusetzen ist und jeweils rund 20 Jahre beträgt (VwGH 25.11.1999, 95/15/0144; VwGH 24.2.2000, 97/15/0166; VwGH 17.10.2001, 98/13/0025).

Nach dem Erkenntnis des verstärkten Senates des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171, 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. 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 hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 41).

Bei Immobilienvermietung ist als absehbarer Zeitraum – nach der Rechtslage vor der Novelle 1997 - ein solcher anzusehen, der der üblichen Dauer von Immobiliendarlehen (insbesondere Bauspardarlehen) entspricht. Als Richtschnur kann eine Zeitspanne von ca. 20 Jahren angesehen werden. Für einen Zeitraum in dieser Größenordnung spricht, dass ein Steuerpflichtiger, der die Vermietung nahezu ausschließlich zum Zweck der Erzielung von Vermietungseinkünften betreibt – nur auf diesen Steuerpflichtigen stellt der VwGH ab –, keinen längeren Zeitraum vor Augen hat (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 41).

Gesamtüberschuss (bei außerbetrieblichen Einkunftsarten) ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten vom Beginn der Betätigung bis zu deren Beendigung. Veräußerungsüberschüsse sind hier grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Zehntel- bis Fünfzehntelabschreibungen gem § 28 Abs. 3 EStG 1988 (nicht hingegen solche gem Abs. 2, VwGH 26.6.1990, 89/14/0295) sind auf eine „Normal-AfA“ umzustellen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 58).

Im Zweifelsfall ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ergibt sich aus dieser Prognose, dass der Gesamtgewinn(Gesamtüberschuss)zeitraum in einem Missverhältnis zum absehbaren Zeitraum steht, spricht dies von vornherein für Liebhaberei (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 43).

Bleiben bei einer zunächst als Einkunftsquelle eingestuften Vermietung die Jahresergebnisse hinter der Prognose zurück, ist unter Berücksichtigung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Z 1 bis 6 LVO zu prüfen, ob der ursprüngliche absehbare Zeitraum eingehalten werden kann. Wird die

Prognose nur deshalb verfehlt werden, weil unvorhersehbare und unabwendbare Mehraufwendungen (z.B. durch Brandschaden am Gebäude) oder Mindereinnahmen (z.B. Zurückbleiben der Mieteinnahmen durch nahe gelegenen Autobahnbau) auftreten, spricht dies gegen die Annahme von Liebhaberei (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171).

§ 4 LVO ordnet für Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit eine zweistufige Liebhabereiprüfung an. Es ist zunächst zu untersuchen, ob die gemeinschaftliche Betätigung auf der Ebene der Gemeinschaft als Einkunftsquelle anzusehen ist (§ 4 Abs. 2). Dabei sind je nach Art der Tätigkeit die § 1 bis 3 der LVO zu beachten. Diese Prüfung ist sodann auf der Ebene der Gesellschafter (Gemeinschafter) fortzusetzen (§ 4 Abs. 3).

Ist davon auszugehen, dass auf Gesellschafts(Gemeinschafts)ebene keine Einkunftsquelle vorliegt, ist eine weitere Prüfung des voraussichtlichen Beteiligungsergebnisses nur für jene Gesellschafter (Mitglieder) erforderlich, die besondere Vergütungen (Einnahmen) erhalten. Ergibt diese Prüfung bei einzelnen Gesellschaftern (Mitgliedern) auf Grund besonderer Vergütungen (Einnahmen) eine Einkunftsquelle, sind die besonderen Vergütungen (Einnahmen) mit den „Verlustanteilen“ aus der gemeinschaftlichen Betätigung und allfälligen besonderen Aufwendungen (Ausgaben) zu saldieren. Für die übrigen Gesellschafter (Mitglieder) ist hingegen Liebhaberei anzunehmen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, MSA EStG [1.1.2002], Anh. II/2, Anm. 60).

§ 1 Abs. 2 Z 3 („Mitwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten“) sowie § 2 Abs. 3 und 4 LVO i.d.F. BGBl. II Nr. 338/1997 („absehbarer Zeitraum“) sind zufolge § 8 Abs. 3 leg. cit. auf die gegenständliche Betätigung grundsätzlich nicht anzuwenden, da die Vermietung vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Hier wäre somit die Rechtslage vor der Novelle BGBl. II Nr. 338/1997 maßgebend.

Allerdings hat die bw. Vermietergemeinschaft eine Optionserklärung nach § 8 Abs. 3 LVO für den Fall, dass die Vermietung schon vor der Novelle als mit Liebhabereivermutung anzusehen wäre, abgegeben, sodass diesfalls die neue Rechtslage anwendbar wäre.

Wie oben ausgeführt, war die gegenständliche Vermietung vierer Appartements durch Mit-eigentümer mit jeweils qualifizierten Nutzungsrechten bereits nach der alten Rechtslage als solche mit Liebhabereivermutung einzustufen. Die Optionserklärung ist daher gültig abgegeben.

Selbst wenn es sich nach alter Rechtslage um eine „große“ Vermietung gehandelt hätte, ist für die bw. Vermietungsgemeinschaft die Anwendung der neuen Rechtslage günstiger:

Wie mehrfach ausgeführt, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung der Verwaltungspraxis zur Rechtslage vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997, bei

„großer Vermietung“ betrage der übliche Kalkulationszeitraum 35 Jahre (und bei „kleiner“ 12 Jahre), abgelehnt und judiziert, dass sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO 1990 als auch für Zeiträume, in denen die LVO 1990 oder die LVO 1993 in der Stammfassung zur Anwendung kommt, eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren sei, denn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes „von ca. 20 Jahren“ ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (zuletzt VwGH 20.9.2007, 2005/14/0125; 21.11.2007, 2003/13/0032, m.w.N.; i.d.S. etwa auch *Doralt/Renner*, EStG, 8. Lieferung, § 2 Rz. 500, oder *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, 156, Rz. 258).

Dieser ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt auch der Unabhängige Finanzsenat (zuletzt UFS [Linz], Senat 4, 23.1.2008, RV/0445-L/06; UFS [Graz], Senat 1 [Referent], 29.10.2007, RV/0752-G/06).

Da der nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH und der Entscheidungspraxis des UFS jedenfalls bei „großer“ Vermietung außerhalb des Anwendungsbereichs des § 2 Abs. 3 LVO i.d.F. BGBI. II Nr. 358/1997 von einem üblichen Zeitraum, in welchem ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt werden muss, um von einer Einkunftsquelle auszugehen, von rund 20 Jahren auszugehen ist, während nach § 2 Abs. 3 LVO i.d.F. BGBI. II Nr. 358/1997 dieser Zeitraum bei der „großen“ Vermietung 28 Jahre ab erstmaligem Aufwendungsanfall bzw. nach § 2 Abs. 4 leg. cit. bei der „kleinen“ Vermietung 23 Jahre ab erstmaligem Aufwendungsanfall beträgt, ist die abgegebene Optionserklärung jedenfalls auch so zu verstehen, dass die für die bw. Vermietergemeinschaft günstigere Regelung der LVO i.d.g.F. angewendet werden soll (vgl. auch *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 2. Auflage, 151, Rz. 256).

Da somit zur Anwendung der LVO i.d.g.F. optiert wurde, hat die Einstufung der Betätigung der bw. Miteigentumsgemeinschaft als „kleine“ Vermietung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO i.d.g.F. zu erfolgen, da es sich im Sinne der obigen Ausführungen um die Vermietung eines Mitwohngrundstückes „mit qualifizierten Nutzungsrechten“ handelt.

Die Einkünftezielungsabsicht müsste sich daher in einem Gesamteinnahmenüberschuss spätestens 23 Jahre ab erstmaligem Anfall von Aufwendungen, somit bis zum Jahr 2012, manifestieren.

Nun geht die ursprüngliche Prognoserechnung aus dem Jahr 1999 vom erstmaligen Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses aus der Vermietungstätigkeit im Jahr 2016, also 27 Jahre ab dem Erwerb des Objekts und 24 Jahre ab dem Beginn der Vermietung, aus.

Eine Umstellung der Zehntelabschreibungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf eine „Normal-AfA“ ist nicht vorzunehmen, da diese Zehntelabsetzung einen Instandhaltungsaufwand betrifft, der (systemgerecht) bereits im Jahr der Verausgabung als Werbungskosten abgesetzt

werden könnte (VwGH 26.6.1990, 89/14/0295, m.w.N.). Die Prognoserechnung war daher diesbezüglich nicht zu adaptieren.

Selbst wenn diese ursprüngliche Prognoserechnung zutreffend gewesen wäre, wird damit nicht die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum bzw. üblichen Kalkulationszeitraum dargetan.

Bereits aus diesem Grund ist die Liebhabereivermutung nicht widerlegt und liegt im Berufungszeitraum keine Einkunftsquelle vor.

Hinzu kommt, dass schon diese erste Prognoserechnung von massiven Steigerungen der Mieteinnahmen ausgeht, die nicht nachvollziehbar sind. Auch wenn mit zunehmender Bekanntheit der Ferienwohnungen mit einer größeren Auslastung gerechnet werden kann, vermag diese nicht jeweils zu einer Verdoppelung der Einnahmen innerhalb kurzer Zeit (von 1998 auf 2004) und einem weiteren kontinuierlichen jährlichen Anstieg der angenommenen Mieteinnahmen führen, wobei im Jahr 1999 bereits auf eine zehnjährige Entwicklung zurückgeblickt werden konnte.

Tatsächlich sind die erzielten Einnahmen weit hinter den prognostizierten zurückgeblieben, wodurch sich ebenfalls die fehlende Plausibilität der dieser Prognoserechnung zugrunde gelegten Schätzungen zeigt:

Jahr	Jahr	Prognose 1999 (S)	tatsächlich (S)	Differenz %
10	1998	233.306,09	233.306,09	0%
11	1999	280.000,00	237.057,92	-15%
12	2000	350.000,00	213.356,24	-39%
13	2001	410.000,00	146.880,61	-64%
14	2002	430.500,00	159.414,45	-63%
15	2003	452.025,00	124.847,20	-72%
16	2004	474.626,25	124.845,96	-74%
17	2005	498.357,56	82.958,12	-83%
18	2006	523.275,44	39.723,51	-92%

Da bereits die ursprüngliche Prognoserechnung selbst bei den ihr zugrunde liegenden überaus optimistischen Annahmen nicht vom erstmaligen Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses aus der Vermietungstätigkeit innerhalb von 23 Jahren ab dem Erwerb des Objekts (und erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) ausgeht, liegt auf Ebene der Mit-eigentümergemeinschaft keine Einkunftsquelle vor.

Auch bezüglich der einzelnen Mitunternehmer ist das Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses in dieser Zeit nicht ersichtlich und kam es zu einem solchen auch nicht.

Das Finanzamt hat daher mit Recht ausgesprochen, dass im Berufungszeitraum keine Einkunftsquelle vorliegt.

Es bedarf deshalb keiner weiteren Auseinandersetzung mit der zweiten Prognoserechnung (erstmaliger Gesamteinnahmenüberschuss nach 33 Jahren) sowie mit dem Vorbringen der bw. Vermietergemeinschaft, wonach das Ausbleiben von Gästen vor allem aus Spanien und Frankreich im Jahr 2000 und in den Folgejahren auf die „Sanktionen“ der EU 14 (und die Berichterstattung über Österreich im Ausland) im Jahr 2000 zurückzuführen sein soll, wengleich in diesem Zusammenhang zu bemerken ist, dass sich einerseits global ein Touristenrückgang im Jahr 2000 oder in den Folgejahren aus den Nächtigungsstatistiken nicht erkennen lässt (im Bezirk Wr. Neustadt, in welchem das gegenständliche Objekt gelegen ist, kam es etwa zu einem kontinuierlichen Anstieg der Ausländernächtigungen, wobei dort die Ausländernächtigungen weniger als 10% der Gesamtnächtigungen ausmachen) und andererseits Schwankungen in der Auslastung bei einer Betätigung wie der gegenständlichen keine Unwägbarkeit sind, sondern in der Natur der Sache liegen.

Der Spruch der angefochtenen Bescheide für die Jahre 1994 bis 2002 war jedoch dahin gehend abzuändern, dass (wie vom Finanzamt zutreffend für die Jahre 2003 und 2004) auszusprechen ist, dass keine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen ist.

Wien, am 22. April 2008