



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von Bw, vertreten durch PP, vom 26. September 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Zell am See vom 6. September 2000 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (jeweils) für die Jahre 1986 bis 1991 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Kaufvertrag vom 22.08.1986 erwarben die Berufungswerber die Liegenschaft H.H.. Der Kaufpreis in Höhe von ATS 5.000.000,-- wurde einerseits durch Übernahme von Bauspardarlehen in Höhe von ATS 1.168.778,40 sowie der Differenzbetrag von ATS 3.831.221,60 über Kredit finanziert. Das erworbene Objekt wurde zu 60 % (später zu 70 %) privat, der restliche Anteil beginnend mit September 1986 durch Vermietung von drei Appartements genutzt.

In einer Anfrage vom Dezember 1986 ersuchte das Finanzamt mit dem Hinweis, dass, da der Erwerb überwiegend mit Fremdkapital finanziert worden sei, die Fixkosten (Betriebskosten, Zinsen, AfA u. a.) daher die Einnahmen übersteigen würden und demnach auf Sicht mit keinem positiven Einkommen gerechnet werden könnte, um Vorlage glaubwürdiger Rentabilitätsberechnungen. Die Berufungswerber teilten dem Finanzamt in Beantwortung der Anfrage mit, dass sich voraussichtlich bei Gegenüberstellung von Mieteinnahmen von netto ATS 250.000,-- und Werbungskosten von ca. ATS 275.000,-- (darin enthalten eine Verzinsung des auf den Vermietungsanteil entfallenden Kapitalbetrages von 8,5 %, AfA und

Betriebskosten) sich im ersten Jahr ein Werbungskostenüberschuss von ca. ATS 25.000,-- ergeben würde. Bei Berücksichtigung der Tatsache, dass sich infolge der Kapitaltilgungen auch die Zinsen jährlich verringern würden, sei bereits im vierten Jahr mit einem Einnahmenüberschuss von ca. ATS 20.000,-- und im fünften Jahr von ca. ATS 35.000,-- zu rechnen. Überdies käme es zu einer weiteren Zinseneinsparung aufgrund der Tatsache, dass ein Teilbetrag der Liegenschaft mit einem Bausparkassendarlehen finanziert worden sei, welches lediglich mit 6 % verzinst wäre.

Schließlich teilten die Berufungswerber mit, dass sie die Absicht hätten, ihre Schulden möglichst bald zurückzuzahlen. Sie besäßen ein weiteres Grundstück, welches ab Frühjahr 1987 mit einer Rentabilität von ca. 8 % vermietet werden könnte. Aus diesen künftig zufließenden Mitteln wäre eine raschere zusätzliche Rückzahlung des aufgenommenen Darlehens möglich.

Für die berufungsgegenständlichen strittigen Jahre 1986 bis 1991 ergingen zunächst jeweils vorläufige Umsatzsteuerbescheide und vorläufige Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO, in denen die aus der Vermietungstätigkeit erzielten Umsätze und Werbungskostenüberschüsse dem Grunde nach steuerlich berücksichtigt wurden.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass durch eine Umfinanzierung im Jahr 1993 Kredite vorzeitig getilgt worden waren und damit eine Änderung der Bewirtschaftung erfolgt sei. Dieser Ansicht folgend erließ das Finanzamt am 6.9.2000 die berufungsgegenständlichen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheide betreffend die Streitjahre 1986 bis 1991, in welchen die aus der Vermietung resultierenden Umsätze und Vorsteuerbeträge bzw. die erklärten Werbungskostenüberschüsse zur Gänze außer Ansatz gelassen wurden. Ab 1992 ging das Finanzamt vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus.

In der gegen die endgültigen Bescheide betreffend die Jahre 1986 bis 1991 erhobenen Berufung wenden die Berufungswerber ein, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes die Rückzahlung der Kredite nicht zu einer Änderung der Bewirtschaftung geführt habe, dies mit folgender Begründung:

Die Richtlinien zur Liebhabereiverordnung und Liebhabereibeurteilung besagen, dass lediglich bei Zuführung von außerbetrieblichen Mitteln wie zum Beispiel aus einer Erbschaft oder aus einem Lottogewinn, die Verwendung dieser Mittel zur Tilgung eines Darlehens zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart führen würde. Die in den Jahren 1992 und 1993 vorgenommenen Tilgungen der Kredite wären bereits beim Hauskauf seinerzeit geplant und stammten überwiegend aus Umschuldungen zwischen dem Gewerbebetrieb und dem Privatvermögen. Das Finanzamt hätte keine Gesamtsituation beurteilt, sondern ausschließlich die Einkunftsquelle "Vermietung von Appartements". Es werde daher beantragt, den Zeitraum 1986 bis 1991 als sowohl ertragssteuerlich als auch umsatzsteuerlich relevant zu qualifizieren.

Überdies wurde im Rahmen der Berufung vom 26.9.2000 eine Optionserklärung auf Anwendung der Fristen der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 eingebracht.

In einem Vorhalt ersuchte das Finanzamt um Ergänzung, in welchen Jahren, in welcher Höhe und mit welchen Mitteln die vorzeitige Kredittilgung erfolgt sei und dies mit einer exakten Aufstellung für alle Jahre (auch für jene Jahre, die nicht berufungsverfangen sind) zu belegen. Zum Nachweis des Vorbringens, dass die vorzeitigen Kredittilgungen bereits beim Kauf des Mietobjektes geplant gewesen wären, wird um Vorlage von Kreditverträgen und anderer geeigneter Unterlagen ersucht.

In Beantwortung dieses Vorhaltes brachten die Berufungswerber neuerlich vor, dass bereits im Zeitpunkt des Erwerbes des Hauses beabsichtigt gewesen wäre, vorzeitige Tilgungen zu leisten. Eine exakte Planung wäre jedoch deshalb schwierig gewesen, weil die Tilgungen bzw. vorzeitigen Rückzahlungen nur in saisonal guten Jahren möglich gewesen wären. Vorzeitige Tilgungen wären daher nur in Abhängigkeit von guten Geschäftsergebnissen möglich gewesen. Die durchgeführten vorzeitigen Tilgungen wären jedoch dem Finanzamt bzw. der Betriebsprüfung offen gelegt worden.

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde ausgeführt, dass für das gegenständliche Verfahren nicht die Frage der Änderung der Bewirtschaftung ab dem Jahr 1992 relevant wäre, sondern die Beurteilung, ob die im Berufungszeitraum 1986 bis 1991 erfolgte Vermietungstätigkeit eine Einkunftsquelle darstelle. Zur Frage, ob sich die Vermietungstätigkeit als objektiv ertragsfähig gestaltet, wäre zu prüfen, ob im hier anwendbaren Beobachtungszeitraum von zwölf Jahren ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen wäre. Ein verlängerter Beobachtungszeitraum, wie in der Berufungsschrift vom 26.9.2000 beantragt, wäre jedoch ausgeschlossen, da die diesbezüglich erforderliche Optionserklärung gemäß § 8 Abs. 2 LVO II mit 31.12.1999 befristet war und selbst bei einer Ausdehnung des Beobachtungszeitraumes auf 20 oder 23 Jahre in den verbleibenden Jahren kein Gesamtüberschuss erzielbar wäre (Werbungskostenüberschuss 1986 bis 1999 ATS – 810.841) und im Berufungsverfahren auch keine diesbezügliche Prognose vorgelegt worden wäre. Der zwölfjährige Beobachtungszeitraum für die im Jahr 1986 begonnene Vermietung sei im Jahr 1997 abgelaufen. Bis einschließlich 1998 wäre ein Werbungskostenüberschuss von ATS – 867.481 erzielt worden. Es sei daher erwiesen, dass die Vermietung unabhängig von der Frage der Änderung der Bewirtschaftungsart im Jahr 1992 als objektiv nicht ertragsfähig einzustufen sei.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag bringen die Berufungswerber vor, dass sie durch die Aufteilung des Beobachtungszeitraumes einerseits in einen Zeitraum von 1986 bis 1991, innerhalb dessen Liebhaberei angenommen wurde, andererseits in den restlichen Zeitraum, innerhalb dessen eine Einkunftsquelle anerkannt wurde, belastet wären. Überdies sei die

gegenwärtige Liebhabereiverordnung anzuwenden, da im Gegenstandsfall die Entscheidung über die Liebhaberei ja im Jahre 2000 getroffen worden wäre und nicht im Jahr 1991. Nach dem Prinzip von Treu und Glauben wäre der Zeitraum von 1986 bis 2000 einheitlich zu beurteilen. Sollte Liebhaberei vorliegen, müsste für den gesamten Zeitraum auf Liebhaberei entschieden werden, eine Teilung des Beobachtungszeitraumes von nur 12 Jahren wäre sachlich nicht gerechtfertigt. Die Befristung der Optionserklärung bis zum 31.12.1999 wäre außerdem nach den Ausführungen in der einschlägigen Fachliteratur nicht zulässig, da das gesamte Verfahren noch offen sei und daher die jetzt gültige Liebhabereiverordnung anzuwenden sei. Da das Finanzamt für die Jahre ab 1992 keine Liebhaberei festgestellt habe, wäre die bescheidmäßige Feststellung, dass für die Jahre 1986 bis 1991 Liebhaberei vorläge unlogisch, wogegen sich das vorliegende Rechtsmittel richte.

Im Rahmen eines Erörterungstermines vor dem UFS legten die Berufungswerber eine Ausfertigung eines Abstattungskreditvertrages vom 15.9.1986 über einen Kreditbetrag von ATS 4.000,000,-- zum Ankauf einer Pension, welcher in 180 gleichbleibenden Monatsraten abzustatten wäre, vor.

Aus der Vermietung der Appartements wurden betreffend die Jahre 1986 bis 2005 folgende von den Berufungswerbern außer Streit gestellte Ergebnisse erzielt:

(alle Beträge in ATS)

1986	-103.956,21	
1987	-205.954,--	
1988	-146.984,--	
1989	-181.316,--	
1990	-133.780,--	
1991	-123.493,--	
	Summe	-895.493,21
		Werbungskostenüberschuss
		Berufungszeitraum 1986-1991
1992	- 16.209,--	
1993	+11.617,14	

1994	+28.285.--	
1995	+11.530,--	
1996	+53.692,--	
1997	- 42.302,--	
1998	- 18600,--	
1999	+56.640,--	
2000	-104.014,04	
2001	- 20.733,54	
2002	- 7.751,86	
2003	- 12.217,63	
2004	+ 5.407,10	
2005	- 51.463,52	
	Summe	- 106.119,83 Einnahmenüberschuss im Zeitraum 1992-2005
	<b>Gesamtwerbungskostenüber- schuss 1986-2005</b>	<b><u>- 1.001.613,04</u></b>

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

Die Berufungswerber bringen im Rahmen des Vorlageantrages vor, dass ihrer Ansicht nach die gegenwärtige Liebhabereiverordnung und nicht jene aus früheren Jahren anzuwenden sei, zumal die Entscheidung über die Liebhaberei im Jahre 2000 getroffen wurde und nicht im Jahr 1991.

Zum Geltungsbereich der verschiedenen Liebhabereiverordnungen (LVO I, BGBl. Nr. 322/1990; LVO II, BGBl. Nr. 33/1993 geändert durch Verordnung BGBl.II Nr. 358/1997 und BGBl II Nr. 15/1999) ist folgendes anzumerken:

Die Wirksamkeit der LVO I bezieht sich auf Anwendungsbereiche der Einkommensteuer auf

die Veranlagungsjahre 1990 bis 1993; im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auf Tatbestände ab 23.6.1990 bis 31.12.1992. Die LVO II ist mit 1.1.1993 in Kraft getreten und daher im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auf Tatbestände ab 1.1.1993 anzuwenden. Hinsichtlich der Beurteilung der in den Veranlagungsjahren 1986 bis 1989 verwirklichten Abgabentatbestände ist daher weder die LVO I noch die am 15.1.1993 kundgemachte Neufassung LVO II anzuwenden.

§ 8 Abs. 3 der LVO II, BGBl. Nr. 358/1997 regelt folgendes:

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Zi. 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 Abgabenpflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31.12.1999 schriftlich erklären, dass § 1 Abs. 2 Z. 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4, worin als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung normiert ist, auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist.

Im Gegenstandsfall haben jedoch die Berufungswerber diese Optionserklärung erst am 26.9.2000 abgegeben, sodass diese daher verfristet war.

Nach der ständigen Rechtssprechung des VwGH (hier insbesondere das Erkenntnis vom 3.7.1996, Zl. 93/13/0171 verstärkter Senat) beträgt der absehbare Zeitraum zwanzig Jahre. Im vorhin erwähnten Erkenntnis des VwGH (verstärkter Senat) hat der Gerichtshof dazu folgendes ausgeführt:

"Dass der Gerichtshof auch seine Rechtsanschauung darüber nicht mehr aufrecht erhalten kann, dass ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden könne, hat seinen Grund darin, dass diese Auffassung dem für das Vorliegen erwerbswirtschaftlich geprägter Tätigkeiten kennzeichnenden Prinzip der Verhältnismäßigkeit der eingesetzten Mittel zum erwirtschafteten Ertrag nicht zureichend Rechnung trägt. Dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, absehbar sein muss, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des § 2 EStG zuordnen können, ist ein Standpunkt, an welchem der Verwaltungsgerichtshof festhält. Die in der Judikatur gelegentlich verwendete Formel, wonach es darauf ankomme, ob die zu beurteilende Tätigkeit überhaupt Aussicht habe, sich jemals lohnend zu gestalten, bedarf demnach einer Verdeutlichung dahin, dass unter "jemals" nicht ein in unabsehbarer Ferne, sondern in absehbarer Zeit gelegener Zeitpunkt gemeint ist. Als absehbar sieht der Verwaltungsgerichtshof aber nicht mehr bloß solche Zeitspannen an, die

den Zeitraum von zwölf Jahren nicht erreichen. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist 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."

Zum absehbaren Zeitraum führt Doralt/Renner, EStG 8, § 2 LVO Tz 473 aus, dass die konkrete Länge des absehbaren Zeitraumes von der Art der Betätigung und den Besonderheiten der jeweiligen Verhältnisse abhängt.

Im Gegenstandsfall handelt es sich um ein Objekt, welches laut Feststellung der Betriebsprüfung zu 60 % bzw. in der Folge zu 70 % privaten Wohnzwecken und der verbleibende Rest der Vermietung von drei Appartements dient. Es handelt sich daher um die Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet (Wirtschaftsgut, das der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dient).

Hinsichtlich der Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO hat die Judikatur unterschiedliche Zeiträume angenommen. Im VwGH-Erkenntnis vom 21.10.2003, 97/14/0161, welchem eine Vermietungstätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO I zugrunde liegt, hat der Gerichtshof zur Frage des absehbaren Zeitraumes ausgeführt:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO als auch für Zeiträume, in welchen die LVO anzuwenden ist, in der Bewirtschaftung einer Liegenschaft Liebhaberei zu erblicken, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Verpachtung nach objektiven Kriterien nicht innerhalb eines Zeitraumes von rund zwanzig Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar ist (vgl. beispielsweise das hg Erkenntnis vom 5.6.2003, 99/15/0129). Dabei beginnt der maßgebliche Zeitraum 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."

Hinsichtlich der Frage, ob in der Tätigkeit der Berufungswerber eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei zu erblicken sei, ist für die Jahre 1986 bis 1989 die hiezu ergangene Lehre und

Rechtsprechung maßgeblich, für die Jahre 1990 und 1991 die Bestimmungen der LVO I heranzuziehen (vgl. VwGH vom 21.10.2003, 97/14/0161).

Für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, ist eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn die Vermietung nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung objektiv nicht geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von ca. zwanzig Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erbringen. Dabei beginnt der maßgebliche Zeitraum, sofern eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht angeschafft wird, mit Anschaffung derselben; demnach sind auch Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, einzubeziehen (gilt für das Streitjahr 1991) (vgl. VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0278).

Sowohl nach Lehre und Rechtsprechung als auch nach § 2 Abs. 4 LVO II (BGBl. II 1997/358) ist als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von zwanzig Jahren maßgeblich. Insoferne ist dem Berufungsvorbringen, wonach zwanzig bis dreißig Jahre und nicht zwölf Jahre als absehbarer Zeitraum heranzuziehen wären, zu folgen. Damit ist es weitgehend bedeutungslos, ob eine Optionserklärung auf Anwendung der Fristen der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 erstattet wurde.

Die Berufungswerber bringen nun vor, dass entgegen der Ansicht des Finanzamtes die in den Jahren 1992 und 1993 vorgenommenen Tilgungen der Kredite zu keiner Änderung der Bewirtschaftungsart geführt hätten, zumal diese bereits beim Hauskauf seinerzeit geplant und überwiegend aus Umschuldungen zwischen dem Gewerbebetrieb und dem Privatvermögen standen.

Der VwGH hat bereits wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass es für die Beurteilung einer auf die Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit Einfluss nehmenden wirtschaftlichen Maßnahme als Änderung der Bewirtschaftungsart regelmäßig darauf ankommt, ob die gesetzte Bewirtschaftungsmaßnahme nicht etwa Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, was einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der betreffenden Maßnahme gelegenen Zeiträume in der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung im allgemeinen nicht entgegen stünde (vgl. VwGH vom 31.1.2001, 95/13/0032, mit weiteren Judikaturhinweisen).

Zu jenen Maßnahmen die zu einer grundlegenden Änderung der Bewirtschaftung führen, zählt ua. die ausserplanmäßige Tilgung von Fremdkapital. Eine derartige Sondertilgung liegt vor, wenn der sich Betätigende die Tilgung nicht von vornherein beabsichtigt (geplant) hat. Eine von Anbeginn an gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital ist nur dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen

Geldes von vornherein konkretisierbar und anhand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Die geplante Tilgung ist der Abgabenbehörde gegenüber – zeitgerecht – offen zu legen bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufzunehmen. Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige, noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen, ist hiezu nicht ausreichend. Eine ausserplanmäßige Tilgung ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn sich die Tilgung nicht aus dem Kreditvertrag und dem zum Zeitpunkt der Kapitalaufnahme erstellten Tilgungsplan der das Fremdkapital gewährenden Bank entnehmen lässt. Es muss eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgungsplanung besteht (vgl. UFS Graz vom 26.5.2006, RV/0157-G/06, Rauscher/Grübler, steuerliche Liebhaberei, 210 ff.).

Sowohl das allgemein gehaltene Schreiben des steuerlichen Vertreters der Berufungswerber vom 19.12.1986, worin die Absicht der Abgabenpflichtigen, ihre Schulden möglichst bald aus den Vermietungserlösen einer ihnen gehörigen Liegenschaft zurückzuzahlen, kundgetan wird, als auch aus dem im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegten Kreditvertrag vom 16.9.1986, worin eine Rückzahlung von 180 gleichbleibenden monatlichen Raten vereinbart worden war, vermögen nicht zu belegen, dass die im Jahre 1992 und 1993 vorgenommenen Kredittilgungen durch Umfinanzierungsmaßnahmen Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen wären.

Wenn nun die Berufungswerber vorbringen, dass sie durch die Aufteilung des 20-jährigen "Beobachtungszeitraumes", in welchem einerseits von 1986 bis 1991 die Vermietungstätigkeit als Liebhaberei qualifiziert andererseits ab 1992 das Vorliegen einer Einkunftsquelle festgestellt wurde, belastet wären und dies zu einer unlogischen Entscheidung führen würde, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 31.1.2001, 95/13/0032 zu verweisen, worin der Gerichtshof ausführt:

"Nach der durch das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0171 nicht geänderten Rechtsprechung des VwGH sind der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen; 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 in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird".

Doch unabhängig von der Frage, ob ab 1992 tatsächlich von einer geänderten Bewirtschaftungsart auszugehen ist, ist unbestritten, dass von Beginn der Vermietungstätigkeit 1986 bis einschließlich 2005 ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von ATS 1.001.613,04 erzielt worden ist. Würde man von einer Fortführung der in den Jahren 1986 bis 1991 bestehenden Bewirtschaftungsart ausgehen und die Kredittilgungen außer Acht

lassen, so wäre der Gesamtwerbungskostenüberschuss 1986 bis 2005 auf Grund des naturgemäß höheren Zinsaufwandes noch höher als der tatsächlich vorliegende. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 21.9.2005, 2001/13/0278, ausgeführt, dass bei Vorliegen der tatsächlichen Ergebnisse diese herangezogen werden können, bzw. bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, eine Sondertilgung von Fremdmitteln zur Anschaffung des Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, gedanklich auszuklammern ist.

In beiden Fällen, also sowohl bei Heranziehung der tatsächlichen Ergebnisse als auch unter Annahme des Fortbestehens der von 1986 bis 1991 bestehenden Bewirtschaftungsart bis 2005 unter Außerachtlassung der Sondertilgungen ergeben sich im vorliegenden Berufungsfall Gesamtwerbungskostenüberschüsse.

In Anbetracht eines tatsächlichen Gesamtwerbungskostenüberschusses in Höhe von ATS 1,001.613,04 innerhalb eines Zeitraumes von zwanzig Jahren war die Vermietungstätigkeit der Berufungswerber im berufungsgegenständlichen Streitzeitraum von 1986 bis einschließlich 1991 als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht gilt nach § 2 Abs. 5 Z. 2 des im Berufungsfall noch anzuwendenden UStG 1972 nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei). Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung (vgl. VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0278 und dort angeführte Judikatur).

Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 14. Februar 2007