



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch XY-OEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist die Einkunftsquelleneigenschaft einer vom Bw. in den Streitjahren 1990 bis 1997 für Bestandzwecke genutzten Eigentumswohnung in Klosterneuburg.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1990 bis 1997 wurden dem Finanzamt aus der Vermietung des Bestandobjekts erzielten Einkünften in Schilling -39.274,18 für das Jahr 1990, -39.723,12 für das Jahr 1991, -49.863,00 für das Jahr 1992, +1.869,54 für das Jahr 1993, +8.634,34 für das Jahr 1994, +6.866,00 für das Jahr 1995, -1.856,00 für das Jahr 1996 und +9.078,00 für das Jahr 1997 angezeigt.

Mit der "Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG" für das Jahr 1997, die mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 beim Finanzamt am 4. August 1998 eingebracht worden war, erklärte der Bw., dass die in Rede stehende Wohnung, welche ab September unvermietet gewesen sei, aufgrund der Ehescheidung vom 8. Oktober 1997 in das Eigentum der Ehegattin übertragen worden sei, weshalb die Hypothekarzinsen und die AfA nur aliquot bis einschließlich September 1997 angerechnet worden seien.

Abweichend von den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1990 bis 1997 erließ das Finanzamt gemäß § 200

Abs. 2 BAO endgültige Bescheide, mit denen die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Eigentumswohnung verneint wurde. Dies nach Verweis auf § 1 Abs. 2 und § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung (=LVO) mit der Begründung, dass die Vermietungstätigkeit im Jahr 1986 begonnen und infolge Übergang des Eigentums an die Ex-Ehefrau (Scheidung) im Jahr 1998 beendet worden sei. Somit liege ein abgeschlossener Beobachtungszeitraum vor, in dem ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S 311.401 gegeben sei.

Gegen die Wertung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei wurde in der Berufung gegen die oben genannten Bescheide vorgebracht, dass eine Betriebsprüfung für die Zeiträume 1986 bis 1989 die Einkunftsquelleneigenschaft der für Vermietungszwecke genutzten Eigentumswohnung nach Prüfung aller Unterlagen in der Tz 14 des Berichtes vom 11. Dezember 1992 anerkannt habe. Eine Änderung der Bewirtschaftung in den Folgejahren habe nicht stattgefunden, die Ergebnissituation habe sich kontinuierlich verbessert.

Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung sei - so der steuerlich vertretene Bw. - in erster Linie danach zu beurteilen, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektive Aussicht habe, sich lohnend zu gestalten, ob eine objektive Eignung dafür vorhanden sei und ein nach außen in Erscheinung tretendes Streben dafür vorliege.

Nach Zitaten aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, und dem Kurzkommentar (zur Liebhabereiverordnung) von Raimund Hess vertrat der Bw. die Meinung, dass eine Einkunftsquelleneigenschaft bei einem abgeschlossenen Zeitraum anzunehmen sei, wenn Unwägbarkeiten (etwa unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietner, "Verlust" der persönlichen Arbeitskraft, etc.) zur Beendigung der Betätigung geführt hätten. Von Liebhaberei sei nur dann, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten Motiven beendet werde, auszugehen. Da der Bw. im Zuge der Aufteilung des ehelichen Vermögens bei der Scheidung das Eigentumsrecht an der Eigentumswohnung und damit die Einkunftsquelle an seine Ehefrau abzutreten gehabt habe, könne von einer freiwilligen und vorhersehbaren, geplanten Einstellung der Vermietungstätigkeit keinesfalls gesprochen werden. Dieser Tatbestand sei kein freiwilliger "Beendigungsgrund", die objektive Eigenschaft als Einkunftsquelle gehe dabei nicht verloren. Dieser Umstand sei von der Behörde bei Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht beachtet worden.

Die Ex-Ehefrau des Pflichtigen, welche die Wohnung weiterhin vermiete und dieselbe als Einkunftsquelle nutze, weise in ihren Steuererklärungen ab dem Kalenderjahr 1999 Überschüsse aus, sodass bei dieser Wohnung unter Berücksichtigung der sich stetig

verbessernden Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit auch rückblickend stets von einer objektiven Einkunftsquelle auszugehen sei.

Unter Berücksichtigung der Darlehenstilgung bis 2008 - die Tilgungspläne würden dem Finanzamt aus früheren Eingaben vorliegen - sei aus der Prognoserechnung die Erzielbarkeit eines jährlichen Überschusses von rund S 66.000 bzw. € 4.800 bei Wegfall der Zinsenbelastung ersichtlich.

Zur Erläuterung stellte der Bw. eine Modell-Überschussrechnung auf Basis der Mieteinnahmen 1990 in folgender Form dar:

	S	€
Mieteinnahmen (S 6.800 x 12 Monate)	81.600,00	5.930,10
Abschreibung (gleichbleibend)	15.771,00	1.146,12
Überschuss	65.829,00	4.783,98

Da damit - so der Bw. - "ab 2008 regelmäßig mit Überschüssen in Höhe von rd. € 4.800 p.a. aus der Einkunftsquelle der gegenständlichen Wohnung zu rechnen wäre" (, wobei Mietsteigerungen nicht berücksichtigt worden seien), ergebe sich aus dem arithmetischen Mittel aus dem Ergebnis 1997 (€ 659) und dem Ergebnis der Überschussrechnung 2008 (€ 4.800) ein Prognoseüberschuss von rund € 2.730 p.a.. "Der in der Bescheidbegründung ausgewiesene Verlust in Höhe von € 22.630 (S 311.401) wäre laut der dargestellten Prognose in rund 8,3 Jahren durch Überschüsse abgedeckt worden."

Über Ersuchen des Finanzamts vom 23. April 2004 übermittelte der Bw. der Abgabenbehörde erster Instanz u. a. eine Kopie des Vergleichs, den der Bw. mit seiner seinerzeitigen Ehegattin anlässlich der Ehescheidung gemäß § 55 a EheG am 29. September 1997 abgeschlossen hatte.

Infolge der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidungen beantragte der steuerliche Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 276 Abs. 2 BAO samt mündlicher Verhandlung. In der Begründung für den Vorlageantrag verwies die steuerliche Vertretung auf die oben zitierte Berufsbegründung und erwiderte der Rechtsmeinung des Finanzamts, dass die Scheidung im vorliegenden Fall sehr wohl unter die Unwägbarkeiten falle, die nicht in einem kausalen Zusammenhang mit einem gewollten Verhalten des Abgabepflichtigen stehen. Die Wohnung, welche auch nach der Scheidung nicht der Lebensführung eines der ehemaligen Ehepartnern diene, sei nicht mit der Absicht angeschafft worden, jemals zur Lebensführung zu nutzen. Die Erträge aus der Vermietung, die aus der kontinuierlichen Bewirtschaftung des Bw. und in weiterer Folge seiner geschiedenen Gattin entstanden seien, würden bei der geschiedenen Gattin steuerpflichtige Einkünfte darstellen.

Anlässlich des mündlichen Erörterungstermins vom 12. Oktober 2004 brachte der Referent, nachdem die steuerliche Vertreterin des Bw. auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet hatte, in Ergänzung des Sachverhalts sinngemäß vor:

Der Bw. habe dem Finanzamt mit Schreiben vom 4. November 1987 als Begründung für die mündliche Form des Mietvertrages mitgeteilt, dass es sich um eine ihm bekannte und vertrauenswürdige Person handle und ein monatlicher Mietzins von S 3.100 vereinbart worden sei.

Laut den beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern am 12. November 1992 und 14. April 1994 angezeigten Mietverträgen vom 6. November 1992 und 13. März 1994 sei die Wohnung an Martina E für die Zeit vom 15. November 1992 bis 15. November 1995 bzw. an Gerhard A für die Zeit von 1. April 1994 an auf die Dauer von drei Jahren vermietet worden.

Im Anschluss daran legte die steuerliche Vertreterin des Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat eine Berechnung (mit einem "Gesamtgewinn" ab dem 19. Jahr, (OZ 1)) und einen Artikel von Mag. Bernhard Renner, SWK Nr. 10, Seite 519 vom April 2004 (OZ 2), vor, erklärte, in diesem Artikel die objektive Einkunftsquelleneigenschaft der Wohnung bestätigt zu sehen, nahm auf die im zuvor genannten Artikel unter Punkt 2.2 ("Aktuelle Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung") angeführte Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. April 2000, 99/15/0012, (derzufolge einer Ertragsfähigkeit nicht entgegenstehen müsse, wenn eine Liegenschaft vor tatsächlicher Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen oder die Vermietung eingestellt werde,) Bezug und gab zu Protokoll: "Eine Scheidung im wirtschaftlichen Leben kann niemals ein planmäßiges Ziel für ein Handeln oder Unterlassen sein".

Nach Zitierung des Satzes "Nur bei Betätigungen, die an sich objektiv ertragsfähig wären, kann trotz "vorzeitiger Einstellung" eine Einkunftsquelle vorliegen", aus Pkt. 2.3 ("Schlussfolgerung aus der Rechtsprechung") des letztzitierten Artikels verwies die steuerliche Vertreterin des Bw. auf die Berufungsausführungen (Stichwort "Erblässer") mit der Begründung, den Sachverhalt hier sehr ähnlich gelagert zu sehen, und brachte in Verbindung mit dem Hinweis auf die Seiten 524 und 525 vor: Es gebe im Artikel das Fazit, wo es heißt: "Eine Betätigung ist nur dann eine Einkunftsquelle, wenn sie sich prinzipiell eignet, in einem angemessenen Zeitraum ein positives Gesamtergebnis abzuwerfen, was aber nicht bedeutet, dass dieses auch tatsächlich eintritt. Bestimmte - de facto nicht zu beeinflussende - Ereignisse, die überdies bei einer unternehmerischen Tätigkeit nicht vorhersehbar sind ("Unwägbarkeiten"), können nämlich den Gesamtüberschusserzielungszeitraum verlängern oder sogar eine vorzeitige Einstellung der Betätigung vor Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses erforderlich machen, ohne dass deren Charakter als Einkunftsquelle verloren ginge."

Dem oben Gesagten hielt die steuerliche Vertreterin des Finanzamts im Wesentlichen entgegen, dass die Einbeziehung von Zeiten vor dem Jahr 1990 für die Prognoserechnung ebenfalls relevant sei, da Werbungskosten steuerlich geltend gemacht worden seien. Betreffend Unwägbarkeiten gestand die Vertreterin zwar zu, dass solche aus privaten Motiven resultieren könnten, jedoch müsse die Tätigkeit auf Grund dieses Ereignisses beendet werden. Vom Bw. müsse in einem solchen Fall nachgewiesen werden, dass die Tätigkeit von Beginn an auf Dauer angelegt gewesen sei.

Betreffend der Vermietungstätigkeit der Ex-Gattin wies die Vertreterin des Finanzamts darauf hin, dass sie in den Jahren 1998 und zuletzt auch 2003 einen Überschuss der Werbungskosten (über die Einnahmen) erwirtschaftet hätte.

Abschließend gab die steuerliche Vertreterin des Bw. zu Protokoll: "Es entspricht den wirtschaftlichen Gegebenheiten, eine Eigentumswohnung befristet zu vermieten, um gewisse Risiken zu minimieren." und sagte zu, nach Rücksprache mit dem Bw., Beweismaterial für den Zeitraum der Leerstehung bis zur Ehescheidung nachzureichen.

Mit Schreiben vom 7. November 2004 fügte die steuerliche Vertreterin des Bw. in Ergänzung des Sachverhalts im Wesentlichen hinzu, dass der Mietvertrag mit Gerhard A für die Zeit von 1. April 1994 keine drei Jahre gedauert habe, weil der Mieter früher ausgezogen sei.

Ab 1. April 1996 gebe es einen Mietvertrag (auf drei Jahre mit Herrn B), der beim Finanzamt am 9. April 1996 angezeigt worden sei. Letztgenannter Mieter sei seit dem Frühjahr 1997 sichtbar in Zahlungsschwierigkeiten gewesen und habe die Miete nicht mehr bezahlen können, woraufhin es dem Bw. gelungen sei, mit Herrn B eine Schlussvereinbarung am 20. September 1997 zu treffen; in dieser Vereinbarung sei angeführt, dass die offenen Mieten mit der erlegten Kautionsverrechnet würden und der Mietvertrag per 31. August 1997 beendet sei. Die Schlüsselübergabe sei am 20. September 1997, die Gasabmeldung am 22. September 1997 erfolgt. In der Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 1997 seien daher bei den Einnahmen auch acht Monatsmieten angegeben.

Die Tagsatzung der Scheidung, bei der auch der Scheidungsvergleich geschlossen worden sei, sei am 29. September 1997, also lediglich neun Tage nach der Schlüsselübergabe eines zahlungsunfähigen Mieters, gewesen. Bereits Anfang Dezember 1997 habe die geschiedene Gattin einen Mietvertrag mit Fr. Stephanie C per 1. Jänner 1998 auf drei Jahre abgeschlossen, der am 11. Dezember 1997 beim Finanzamt angezeigt worden sei. Dieser rasche Abschluss eines neuen Mietvertrages sei möglich gewesen, weil aufgrund privater Kontakte, schon zu Zeiten der Zahlungsprobleme mit dem Vormieter, Besprechungen mit Fr. C stattgefunden hätten. Der Bw. habe gewusst, dass Fr. C eine Wohnung gesucht habe und die gegenständliche Wohnung für sie geeignet gewesen sei. Es sei zu einer mündlichen Vereinbarung zwischen dem Bw. und Fr. C gekommen, dass Letztgenannte die Wohnung bei

Freiwerden übernehmen werde. Aufgrund einiger notwendiger Reparaturen und Badverfliesung sei der 1. Jänner 1998 als Mietvertragsbeginn vereinbart worden.

In der Beilage zum Schreiben vom 7. November 2004 wurden dem Finanzamt die erste Seite des beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern am 9. April 1996 angezeigten Mietvertrags (Beilage 1), die zwischen dem Bw. und dem Bestandnehmer B abgeschlossene Schlussvereinbarung (Beilage 2), die "Überschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG" für 1997 (Beilage 3) sowie die erste Seite des von der Ehegattin des Bw. mit Fr. C abgeschlossenen Mietvertrages (Beilage 4) übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 der Liebhabereiverordnung I (=LVO 1990) ist Liebhaberei bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauflassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen,) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Dass eine Eigentumswohnung ein Wirtschaftsgut ist, das der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dient und sich deshalb nach der Verkehrsauflassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, entspricht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 5. Mai 1992, 92/14/0006). Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II (=LVO 1993) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen.

Die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1990 kann gemäß § 2 Abs. 4 dieser Verordnung nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Gemäß § 2 Abs. 4 letzter Satz der LVO II gilt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 der in Rede stehenden Verordnung als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die LVO BGBI. 322/1990 normierte u. a. ihre rückwirkende Anwendbarkeit auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle (Art. II der VO). Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 12. Dezember 1991, V 53/91 u. a., mit dem Art I § 1 Abs. 3 Z 1 und Art II aufgehoben wurden, wurde die LVO mit Wirkung ab 1. Jänner 1993 neu gefasst (BGBI. Nr. 33/1993; LVO II). Da die Wirksamkeit der LVO I sich im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992 bezieht, ist die LVO II (mit 1. Jän-

ner 1993 in Kraft getreten) im Anwendungsbereich der Einkommensteuer erst auf die Veranlagungsjahre ab dem Jahr 1993 anzuwenden.

Sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO als auch für Zeiträume, in welchen die LVO I/1990 zur Anwendung kommt, ist die Liegenschaftsvermietung nach herrschender höchstgerichtlicher Rechtsprechung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. "Gesamtüberschuss" erzielbar ist (vgl. VwGH 22. November 2001, 98/15/0056). In seinem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, seine Rechtsanschauung darüber, dass ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden könne, aus den dort angeführten Gründen nicht mehr aufrecht erhalten zu können. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit muss eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hiebei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jene nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Eine Einbeziehung von Zeiträumen, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, ist ... gerechtfertigt (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. März 1998, 93/14/0028, und vom 22. November 2001, 98/15/0056).

Nach der an das genannte Erkenntnis eines verstärkten Senates anschließenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Vermietung unter "absehbar" eine Zeitspanne von rund 20 Jahren zu verstehen. Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren gilt sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen, als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 und auch die LVO 1993 (in der Stammfassung) zur Anwendung kommen (vgl. etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 97/15/0144, vom 23. März 2000, 97/15/0009, und vom 27. April 2000, 99/15/0012). Ein kürzerer Zeitraum als der zuvor genannte absehbare von 20 Jahren kommt nur dann in

Betracht, wenn die Betätigung von vornherein auf einen solchen angelegt ist (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. März 2000, 97/15/0009). Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen stehen, wenn das Vermietungsobjekt vor der tatsächlichen Erzielung eines positiven Ergebnisses übertragen wird. In diesem Fall liegt es am Steuerpflichtigen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich deren Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat, denen steuerlich beachtliche Indizwirkung selbst dann zukommen kann, wenn sie den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (siehe beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 2003, 99/15/0017, und 23. November 2000, 95/15/0177, 0178, jeweils mit weiterem Nachweis).

Gemäß § 1 Abs. 1 des Wohnungseigentumsgesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung ist das Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft eingeräumte dingliche Recht, eine selbständige Wohnung oder eine sonstige selbständige Räumlichkeit ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen. Da die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung des Bw. in erster Linie danach zu betrachten war, ob die in Rede stehende Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hatte, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen, hatte die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Bw. nach einem solchen Erfolg, als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Was das äußere Erscheinungsbild anbelangt, wurde der Beginn der Vermietung am 1. Dezember 1986 dem Finanzamt mit dem am 25. September 1987 eingelangten Fragebogen angezeigt. Die Tatsache, dass der Bw. die in Rede stehende Tätigkeit im Jahr 1986 ausgeübt hatte, wurde durch den in der Berufung thematisierten Betriebsprüfungsbericht vom 11. Dezember 1992 (, demzufolge es sich bei den Einkünften aus der in Rede stehenden Liegenschaft für die geprüften Jahre 1986 bis 1989 um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung handle,) bestätigt.

Zu diesem Bestandverhältnis legte der Bw. dem Finanzamt mit dem Schreiben vom 4. November 1987 eine vorläufige Überschussrechnung für das Jahr 1987 vor, die folgende Einnahmen/ Ausgabenstruktur dokumentiert:

"	Einnahmen	S	Ausgaben	S	Verlust
	Miete S 3.100 x 12	37.200,00	AfA	19.712,00	
			Hypothekarzinsen Z	24.000,00	
			Zinsen Bauspardarlehen	31.000,00	
			diverse Ausgaben	2.000,00	
		37.200,00		- 76.712,00	39.512,00 "

Den obigen Positionen fügte der Bw. in seinem Schreiben hinzu: "Da bei den Hypothekarzinsen und dem Bauspardarlehen der Zinsanteil in den zu zahlenden Annuitäten jährlich abnimmt und außerdem die Miete wertgesichert ist", habe der Bw. in seiner internen Finanzplanung errechnet, in ca. fünf Jahren auf jeden Fall in die Gewinnphase kommen zu müssen.

Abgesehen davon, dass dem Finanzamt - entgegen der obigen Prognose - positive Einkünfte aus der Tätigkeit nicht schon im Jahr 1991, sondern erst im Jahr 1993 angezeigt worden waren, beweist die Gegenüberstellung der wertgesicherten Mieten zu dem bei den Hypothekardarlehen und dem Bauspardarlehen jährlich abnehmenden Zinsanteil in den zu zahlenden Annuitäten in Verbindung mit der Prognose hinsichtlich der Einkunftsentwicklung die Tatsache, dass der Bw. zum Zeitpunkt der Verfassung des mit 4. November 1987 datierten Schriftsatzes weder mit Instandhaltungskosten in nennenswerter Höhe für die Zukunft gerechnet, noch das Mietausfallswagnis in Form eines Abschlags, der mit einem Prozentsatz des Rohertrags zu berechnen gewesen wäre, in seiner "Finanzplanung" berücksichtigt hatte. Wurden Kosten, die durch Hintanhaltung oder Beseitigung von baulichen Schäden aus Abnutzung, Alterung und Witterungseinflüssen entstehen und somit zur Aufrechterhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der Gebäude während der Nutzungsdauer dienen, in dem in Rede stehenden Schreiben in der "Finanzplanung" nicht mit einem Betrag, der - wie Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 3. Auflage, Seite 90, ersichtlich - in der Höhe eines Prozents von den Herstellungskosten am Bewertungsstichtag berechnet hätte sein müssen, in Ansatz gebracht, so war der Eintritt der aus der Vermietungstätigkeit des Bw. zu erwartenden Überschussentwicklung aufgrund des Fehlbestands nicht nur dieser Kostenposition "Instandhaltungskosten", sondern auch einer Position "Mietzinsausfallwagnis", die das Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Mietrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht, und die mit der Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung verbundenen Kosten berücksichtigt, als unwahrscheinlich zu bewerten, wenn die Miete lediglich S 3.100 pro Monat beträgt.

Dass der Bw. selbst in den Folgejahren das Mietzinsausfallwagnis nicht in seine Kalkulation(en) berücksichtigt hatte, obwohl die Wohnung in den ersten drei Monaten des Jahres 1996 leer gestanden war, legte die in der Berufung vom 29. September 2003 angeführte "Modell-Überschussrechnung auf Basis der Mieteinnahmen 1990" mit ihrer einzigen Werbungskostenposition "Abschreibung (gleichbleibend) S 15.771 € 1.146,12" offen. Wie der vom Finanzamt mit dem Bw. aufgenommenen Niederschrift vom 24. Februar 1995 ersichtlich, war die Eigentumswohnung an die erste Mieterin - Emmi D - bis September 1992, an Martina E von November 1992 bis März 1994 und ab April 1994 an Gerhard A vermietet. Die Nichtbeachtung des "Mietzinsausfallwagnisses" durch Inansatzbringung von zwei Prozent

der Herstellungskosten am Bewertungsstichtag (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 3. Auflage, Seite 90) in der in der Berufung enthaltenen Prognoserechnung stand in Widerspruch zu der anlässlich des mündlichen Erörterungstermins auf die Frage nach den Gründen für den Abschluss von befristeten Bestandverträgen folgende - protokolierte - Erklärung der steuerlichen Vertreterin des Bw. "Es entspricht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten, eine Eigentumswohnung befristet zu vermieten, um gewisse Risiken zu minimieren." und sprach für das vorrangige Interesse des Bw. an der Nutzung des Objekts als Kapitalanlage.

Mit den nachfolgenden Tabellen werden die dem Finanzamt mit den Überschussrechnungen für die Jahre 1988 bis 1997 angezeigten Einnahmen an Mietzinsen, die Werbungskosten in ihrer Gesamthöhe und die Einkünfte aus dem Objekt dargestellt:

		Überschussrechnung	
Jahr		Einnahmen	Betrag
1988		Bruttomietzins (3.100 x 12 inkl. USt)	37.200,00
1989		Bruttomietzins (3.100 x 11 inkl. USt) + 3.940,-	38.040,00
1990		Bruttomietzins (3.940 x 12 inkl. USt)	47.280,00
1991		Bruttomietzins (3.940 x 12 inkl. USt)	47.280,00
1992		Bruttomietzins (3.940 x 10 + 4.400 + 6.800 inkl. USt)	50.600,00
1993		Bruttomietzins (6.800 x 12 inkl. USt)	81.600,00
1994		Bruttomietzins (6.800 x 3, 7.000 x 9)	83.400,00
1995		Bruttomietzins (7.000 x 12)	84.000,00
1996		Bruttomietzins (7.300 x 9) (Die ersten drei Monate war die Wohnung unvermietet)	65.700,00
1997		Bruttomietzins (7.300 x 8)	58.400,00"
"Jahr	Werbungskosten	Gesamtwerbungskosten	negative/positive Einkünfte
1988	Hypothekarzinsen: 67.489,42; Afa 19.712, Telefonpauschale 450,00	87.651,42	- 50.451,42
1989	Hypothekarzinsen: 64.716,38; Afa 19.712, Telefonpauschale 250	84.678,38	- 46.638,38
1990	Hypothekarzinsen: 66.592,18; AfA 19.712; Telefonpauschale 250	86.554,18	- 39.274,18
1991	Hypothekarzinsen: 67.241,12 AfA 19.712; Telefonpauschale 50	87.003,12	- 39.723,12
1992	Hypothekarzinsen: 65,994,04 AfA 15.770; sonstige Aufwendungen (Brause, Schloss, Schlüssel, Geschirrspüler, Teppichreinigungsgerät, Fensterreparatur) 18.699,00	100.463,04	- 49.863,00
1993	Hypothekarzinsen: 63.160,46; AfA 15.770; Antennenrep. 800,00	79.730,46	+ 1.869,54
1994	Hypothekarzinsen: 58.745,66 AfA 15.770; Telefonpauschale 250	74.765,66	+ 8.634,34
1995	Hypothekarzinsen: 56.435,79 AfA 15.770; Kühlschrank 4.128, Entsorgungsbeitrag 600,	77.133,79	+ 6.866,00

	Telefonpauschale 200		
1996	Hypothekarzinsen: 48.957,64 AfA 15.770; Telefonpauschale 200; Vergebührung Mietvertrag 2.628	67.555,64	- 1.856,00
1997	Hypothekarzinsen: 34.930; AfA 11.827; Telefonpauschale 200, Betriebskosten September S 2.365	49.322,00	+ 9.078,00 "

Auch wenn das in Rede stehende Bestandobjekt dem in der Berufung angesprochenen Betriebsprüfungsbericht vom 11. Dezember 1992 zufolge Einkunftsquelleneigenschaft in den Jahren 1986 bis 1989 besessen haben soll, ändert dies nichts an der Tatsache, dass der Bw. ab dem Jahr 1992 jene lediglich auf die Dauer von drei Jahre befristeten Mietverträge abgeschlossen hatte, die - wie der obigen Tabelle ersichtlich - zu einer Steigerung der Zinseinnahmen, ausgehend von einem Zins von S 3.100 im Jahr 1987 bzw. S 3.940 noch im Jänner 1992, auf S 6.800 (ab dem Monat Dezember 1992), S 7.000 (ab dem Monat April 1994) und S 7.300 (ab April 1996) führten und Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des Zeitraums von 1993 bis zum Zeitpunkt der Übertragung der Wohnung im Jahr 1997 - abgesehen vom Jahr 1996, in dem die als Werbungskosten geltend gemachten Positionen "Hypothekarzinsen" in Höhe von S 48.957,64, "AfA" in Höhe von S 15.770, eine "Telefonpauschale" in Höhe von S 200 und die "Vergebührung Mietvertrag" in Höhe von 2.628 zu negativen Einkünften in Höhe von S 1.856 führten - ermöglichen, ohne dass eine Änderung der Bewirtschaftung hiefür erforderlich gewesen wäre. Der Umstand, dass in den auf das Jahr 1989 folgenden Jahren "keine Änderung der Bewirtschaftung stattgefunden hatte und sich die Ergebnissituation kontinuierlich verbessert hatte", war der Berufung des Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1997 vom 29. September 2003 zu entnehmen.

In analoger Anwendung des oben zitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, demzufolge die Liegenschaftsvermietung sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhábereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, dann als Liebháberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist, hätte der Bw. einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des Zeitraums von 1986 bis 2005 zu erzielen gehabt. Allerdings wäre dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren nur zur Anwendung gekommen, wenn der Plan des Bw. dahin gegangen wäre, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Da der Bw. ab dem Jahr 1992 das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum geplant hatte, hätte das positive Ergebnis spätestens innerhalb jenes mit der erstmaligen Vermietung des Bestandobjekts im Jahr 1986 beginnenden Zeitraumes, der mit der Beendigung des letzten vom Bw. im eigenen

Namen als Bestandgeber vereinbarten Mietvertrages abgeschlossen worden war, erzielbar sein müssen. Dass der Bw. dieses Ziel nicht erreicht hat, steht - wie die Ausführungen in der Berufung in Verbindung mit dem Beweismittel OZ 1 dokumentieren - außer Streit.

Anstatt unbefristete Bestandverträge abzuschließen wurde die in Rede stehende Wohnung - wie den dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigten Mietverträgen ersichtlich - für die Zeit vom 15. November 1992 bis 15. November 1995 an Martina E zu einem Zins von monatlich S 6.800 inkl. USt, für die Zeit vom 1. April 1994 bis 31. März 1997 an Gerhard A zu einem Zins von S 7.000/ Monat und für die Zeit vom 1. April 1996 bis 31. März 1999 an Hr. B in Bestand gegeben. Mit diesen Verträgen in Verbindung mit jener Erklärung der steuerlichen Vertreterin des Bw. (anlässlich des mündlichen Erörterungstermins) vom 12. Oktober 2004, derzu folge "Es den wirtschaftlichen Gepflogenheiten entspricht, eine Eigentumswohnung befristet zu vermieten, um gewisse Risiken zu minimieren.", wurde dem Unabhängigen Finanzsenat eine Form der Bewirtschaftung des Objekts dargestellt, mit deren Wahl der Bw. wissentlich das Risiko der Leerstehung der Wohnung nach Ablauf des jeweiligen Mietvertrages in Kauf genommen hatte, um dafür den Bestimmungszweck des Bestandobjekts nach Beendigung des jeweiligen Mietvertrages nach Bedarf ändern zu können. Nach Ablauf des jeweiligen Bestandvertrages stand es dem Bw. somit frei, die Wohnung für eigene Wohnzwecke zu nutzen, wieder in Bestand zu geben, zum Verkauf anzubieten oder als Gegenstand im Rahmen von vermögensrechtlichen Auseinandersetzungen anlässlich der Scheidung zu verwenden.

In all den Bestandverhältnissen, die dem Unabhängigen Finanzsenat durch Vorlage von Bestandverträgen dokumentiert worden waren, war deutlich, dass sich der Bw. an einen Bestandnehmer nicht dauerhaft binden wollte, weshalb von diesen Verträgen ebenso wie von der dem Unabhängigen Senat anlässlich des mündlichen Erörterungstermins vom 12. Oktober 2004 vorgelegten Berechnung (OZ 1) nicht auf den Bestand eines (Bindungs-) Willens des Bw., das Objekt so lange für Vermietungszwecke zu nutzen, bis ein dem Bw. zurechenbarer Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird, zu schließen war.

Der Ertragsfähigkeit stand die Übertragung des in Rede stehenden Bestandobjekts vor Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses prinzipiell nicht entgegen, sofern bei Fortsetzung der Betätigung ein Totalüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraums erzielbar gewesen wäre. Da der Bw. die für Bestandzwecke genutzte Wohnung anlässlich der einvernehmlich erfolgten Scheidung im Jahr 1997 übertragen hatte, hatte er nicht nur nachzuweisen, dass keine auf einen begrenzten Zeitraum hin bestehende Planung bestanden hatte, sondern auch den Umstand offen zu legen, dass sich die Beendigung erst durch die Scheidung ergeben hatte.

Voraussetzung für die in Rede stehende Scheidung gemäß § 55 a EheG war das Zustandekommen einer Einigung zwischen dem Bw. (!) und seiner Ehegattin über die wesentlichen Scheidungsfolgen. Wie dem Punkt 4 der dem Unabhängigen Finanzsenat vorliegenden Vergleichsaufstellung vom 29. September 1997 zu ersehen, verzichteten die Parteien wechselseitig und auf Dauer auf Unterhalt, auch bei geänderter Rechtslage und geänderten Verhältnisse. Da nach der Lehre (vgl. Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band II, 8.Auflage, Seite 216) bezüglich vermögensrechtlicher Ansprüche und des Unterhalts auch die Erklärung, dass keine wechselseitigen Ansprüche bestünden, für das Zustandekommen einer einvernehmlichen Scheidung gemäß § 55a EheG genügt hätte und der Vergleich mit dem durch die Vergleichsaufstellung nachgewiesenen Inhalt ohne den Vergleich bejahenden Willenserklärung des Bw. nicht zustande gekommen wäre, war von der Zustimmung des Bw. zu dem in Rede stehenden Scheidungsvergleich der Wille des Bw., die Vermietungstätigkeit im eigenen Namen vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten zu beenden, (ohne das Bestandobjekt in einer Form vermietet zu haben, die eine Änderung des Verwendungszwecks des Objekts nach Wechsel des Wohnungseigentümers ausgeschlossen hätte,) abzuleiten.

Aufgrund der einvernehmlichen Scheidung gemäß § 55 a EheG und des Fehlbestands von - zum Zeitpunkt vor der Scheidung abgeschlossener - unbefristeter (Miet) Vereinbarungen oder sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände, die einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren ab Beginn der in Rede stehenden Betätigung garantiert hätten, war die Annahme, die Vermietung sei nicht von vornherein (latent) auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen, auszuschließen. Mangels Vorlage eines eindeutigen und nach außen hin klar ersichtlichen Nachweises dafür, dass die Vermietung von vornherein auf einen unbegrenzten Zeitraum geplant gewesen war, war die Annahme des Vorliegens einer "Unwägbarkeit" im Sinne der Berufung aufgrund der Form der Bewirtschaftung des Objekts zum unmittelbar vor der Ehescheidung gelegenen Zeitraum in Verbindung mit der Erklärung der steuerlichen Vertreterin anlässlich des mündlichen Erörterungstermins vom 12. Oktober 2004 "Es entspricht den wirtschaftlichen Gepflogenheiten, eine Eigentumswohnung befristet zu vermieten, um gewisse Risiken zu minimieren." zu verneinen.

Das Vorbringen im Schreiben vom 7. November 2004, demzufolge der rasche Abschluss eines neuen - auf drei Jahre abgeschlossenen - Mietvertrages möglich gewesen sei, weil der Bw. gewusst habe, dass Fr. C eine Wohnung gesucht habe und die gegenständliche Wohnung für sie geeignet gewesen sei, bestätigte nicht nur die Fortführung der vom Bw. hinsichtlich der Wohnung gewählten Bewirtschaftungsart, sondern auch die Tatsache, dass die Ex-Gattin des Bw. sich nach Ablauf des mit Fr. C abgeschlossenen Vertrages aussuchen konnte, ob sie die

Wohnung verkaufen, vermieten oder leer stehen lassen will. Da das Wohnungseigentum der Exgattin der Bw. nach Beendigung des in Rede stehenden Bestandvertrages ermöglicht hatte, über die Wohnung nach eigenem Willen zu verfügen, und der Bw. mit der Übertragung des Wohnungseigentums an seine Ex-Gattin dieser das dingliche Recht, die in Rede stehende Wohnung ausschließlich zu nutzen und hierüber allein zu verfügen, gewährt hatte, stellten die vom Bw. im Schreiben vom 7. November 2004 thematisierten Leistungen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach nur Leistungen dar, wie sie für einen gewerblichen Wohnungsvermittler typisch sind.

Die Ausführungen von Mag. Bernhard Renner in dem von der steuerlichen Vertreterin des Bw. im Rahmen des Erörterungstermins vom 12. Oktober 2004 thematisierten Artikel, SWK-Heft 10 vom 1. April 2004, ändern nichts an der Tatsache, dass der Berufung zugrunde gelegene Sachverhalt mit jenen Sachverhalten, die dem in der Berufung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, und dem von der steuerlichen Vertreterin des Bw. anlässlich des mündlichen Erörterungstermin thematisierten Erkenntnis vom 27. April 2000, 99/15/0012, zugrunde gelegen waren, nicht vergleichbar war. Da der Autor des letztzitierten Artikels auf Seite 523 des SWK-Hefts Nr. 10/2004 zu dem letztzitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hatte, dass es bei vorzeitiger Einstellung der Vermietung es am Steuerpflichtigen liege, "den Nachweis zu erbringen, dass ... sich die Beendigung erst nachträglich insbesondere durch Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat.", und der Bw. - wie bereits oben ausgeführt - den Nachweis, dass sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hatte, selbst im Rahmen des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht erbringen konnte, sprachen die Ausführungen in dem in Rede stehenden Artikel (OZ 2) für die mit der Berufung bekämpfte Rechtsmeinung des Finanzamts.

Tatsache ist, dass die Zurechnung der in Rede stehenden Einkünfte an die Ex-Gattin des Bw. Folge des vom Bw. gewollten Scheidungsvergleichs und des von der Ex-Gattin des Bw. als Bestandgeberin abgeschlossenen Bestandvertrages für den Zeitraum vom 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 war. Da der Bw. eine Überschusserzielungsmöglichkeit im Jahr 1998 infolge der Übertragung der für Bestandzwecke genutzten Eigentumswohnung nicht mehr hatte, waren für die Beurteilung der Vermietungstätigkeit des Bw. betreffenden Zeitraumes nur die Ergebnisse innerhalb des mit dem Jahr 1997 abgeschlossenen Zeitraums heranzuziehen. Da bei der Vermietung einer Eigentumswohnung als absehbarer Zeitraum im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO II ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung gilt, hätte die in Rede stehende Tätigkeit auch für den Fall, die Ehe wäre nicht gemäß § 55a EheG geschieden worden, einen Totalüberschuss innerhalb des Zeitraums von (1. Dezember) 1986 und (30. November) 2005 ergeben müssen. Erwartet die steuerliche

Vertreterin des Bw. einen Prognoseüberschuss nicht für das Jahr 2005, sondern erst für das Jahr 2008 (vgl. Berufung vom 29. September 2003, Berechnung der steuerlichen Vertreterin des Bw. (OZ 1), so wäre die in Rede stehende Tätigkeit auch bei Annahme dieser Sachverhaltsvariante als eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II zu werten gewesen.

Aufgrund der obigen Ausführungen war aus der Bereitschaft, die in Rede stehende Wohnung bloß befristet in Bestand zu geben, mehr das Streben nach einer Kapitalanlage statt das anderweitige Motiv - der Erzielung von dem Bw. zurechenbarer Einkünfte, die einen Gesamtüberschuss der Zinsen über die Werbungskosten ermöglichen, - zu erkennen. Stand die für Bestandzwecke genutzte Eigentumswohnung zum Zeitpunkt der Ehescheidung leer, so war die einvernehmliche Scheidung gemäß § 55a EheG der Beweis dafür, dass der Bw. die Scheidung in der durch die Ausfertigung des Vergleichs vom 29. September 1997 dokumentierten Form gewollt hatte. Die Ursache für die vermögensrechtlichen und abgabenrechtlichen Folgen, die mit dem vor dem Bezirksgericht Klosterneuburg abgeschlossenen Scheidungsvergleich ausgelöst worden waren, waren daher nicht als eine "Unwägbarkeit" im Sinne der Berufung zu werten, weshalb der in Rede stehenden Betätigung des Bw. in den Streitjahren die Einkunftsquelleneigenschaft zu versagen war.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1997 war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 3. Mai 2005