



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerald Daniaux, Mag. Tino Ricker, Landwirtschaftskammer, und Mag. Michael Kühne, Arbeiterkammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung von IMB, BW, vertreten durch Fa. Winkel Steiner, Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungsges.m.b.H., 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, vom 1. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch Mag. Peter Geiger, vom 15. Juli 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 1998 bis 2001 nach der am 21. Juni 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Frau IB hat mit Unterbrechungen in den Jahren 1995 bis März 2003 das von ihr und ihrem Ehegatten mit Kaufvertrag vom 27. April 1995 erworbene Appartement vermietet.

Das Finanzamt hat für die Zeiträume 1998 bis 2001 bescheidmässig Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens erfolgte eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften 1998 bis 2001. Der jeweilige Wiederaufnahmegrund war darin gelegen, dass Schuldzinsen vom gesamten Kreditvolumen in Höhe von 1.400.000,-- S (101.742,-- €) als Werbungskosten geltend gemacht, für den Kauf der Liegenschaft aber nur 700.000,-- S (50.871,-- €) fremdfinanziert worden waren. Der Rest des Kredites sei nicht für das vermietete Objekt verwendet worden. Somit seien die

Schuldzinsen nur in dem Ausmass abzugsfähig, mit welchem die Liegenschaft fremdfinanziert worden sei. Es wurden hiedurch jeweils positive Einkünfte für 1998 bis 2001 festgestellt.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung erhoben und im wesentlichen begründet wie folgt:

Die Berufung richte sich insbesondere gegen die Behandlung der Vermietung der gegenständlichen Wohnung als Einkunftsquelle. Es müsse auf Grund der Tatsache, dass die Wohnung bereits im Jahre 1995 erworben worden sei und auch die Vermietung bereits im November 1995 aufgenommen worden sei, auch der Zeitraum 1995 bis 1997 in die Gesamtüberlegungen miteinbezogen werden. Eine Aufstellung über die Ermittlung des Überschusses aus der Bewirtschaftung dieser Wohnung liege bei. Zu beachten sei, dass erst im Jahre 1998 eine Umschuldung der Bausparkassengelder auf ein Fremdwährungsdarlehen erfolgt sei. Hier habe die belangte Behörde ab 1998 nur die Hälfte der angesetzten Zinsen tatsächlich in Ansatz gebracht, bis 1997 sei jedenfalls der gesamte Zinsaufwand zu berücksichtigen. Die Vermietung an die erste Mieterin sei als Fehlgriff zu beurteilen. Zum einen seien die Mieten nicht vollständig bezahlt worden, zum anderen sei danach eine Sanierung erforderlich sowie seien einige Monate Leerstand nicht verhinderbar gewesen. Obwohl in der Folge vermietet worden sei, habe Frau B im Jahr 2003 beschlossen, nur noch einige Wochen des Jahres an die Bregenzer Festspiele zu vermieten. Da diese Vermietung nunmehr auch abgeschlossen sei, habe die Vermieterin nach Abwägen des unverhältnismässig großen Aufwandes mit dieser Vermietung beschlossen, per Ende des Jahres 2003 die Vermietung zu beenden. Unter Berücksichtigung des Zeitraumes 1995 bis 2003 ergebe sich ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten. Auf Grund der Beendigung der Vermietung sei ein abgeschlossener Zeitraum zur Beurteilung der Frage der Liebhaberei entsprechend der Liebhabereiverordnung gegeben. Demgemäss könne nach Verfehlen eines Gesamtüberschusses der Einnahmen nicht von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden. Unter Hinweis auf die beiliegenden Berechnungen auf Grund vorliegender Belege werde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Einkünfte der Jahre 1998 bis 2001 mit Null neu festzusetzen (Liebhaberei).

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde ausgeführt, dass in der Berufung strittig sei, ob die Jahre 1995 bis 1997 in die Beurteilung, ob eine Einkunftsquelle vorliege, miteinzubeziehen seien. Bei der persönlichen Vorsprache von Frau B seien dem Finanzamt diverse Belege vorgelegt worden. Zusätzlich sei erwähnt worden, dass in den strittigen Jahren 1995 bis 1997 das Hauptaugenmerk auf die Sanierung der Wohnung gelegt worden sei. So sei die Wohnung 1996 nur 27 Tage vermietet worden. Um diese Sanierung möglichst kostengünstig zu gestalten, sei meist nur an Samstagen gearbeitet worden. Weiters sei die Wohnung auch für fallweise Besuche des Sohnes freigehalten worden. Den Unterlagen sei nicht zu entnehmen, dass die nicht bezahlten Mieten der Mieterin R im Exekutionswege eingefordert worden seien. Die Tätigkeit von 1995 bis 1997 sei auch

vom damaligen Steuerberater als steuerlich unbeachtlich eingestuft worden. Für diese Jahre seien keine Steuererklärungen gelegt worden. Weiters sei im Dezember 1997 ein Teil der Finanzierung für eine Kapitalversicherung verwendet worden. Hinsichtlich der Jahre 1995 bis 1997 gehe die Behörde von einem eigenen Beobachtungszeitraum aus, da bei einer üblichen starren Einnahmen- und Ausgaben(Werbungskosten)gestaltung ein sehr kurzer Beobachtungszeitraum anzunehmen sei. Zeiträume, innerhalb derer zwar nur teilweise Einnahmen erzielt, aber Mittel aufgewendet würden, seien grundsätzlich miteinzubeziehen. Entscheidend sei laut ständiger Rechtsprechung des VwGH ein von vornherein bestehender Gesamtplan. Aus den bisherigen Ausführungen und dem vorliegenden Zahlenmaterial habe für die Jahre 1995 bis 1997 kein Gesamtplan bestanden. Es sei nicht klar gewesen, ob das Streben nach der Erzielung von Einkünften im Vordergrund gestanden sei, die spätere Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse oder auch die Zurverfügungstellung der Wohnung für den Sohn. Die Vermietungsabsicht für diesen Zeitraum sei zu wenig konkretisiert. Ab 1998 liege ein Gesamtplan vor, es sei vermietet, ein Teil des ursprünglich aufgenommenen Fremdkapitals sei im Dezember 1997 für eine Kapitalversicherung angelegt worden. Der Zeitraum 1995 bis 1997 stelle einen eigenen Beobachtungszeitraum dar. Eine Einbeziehung in den folgenden Beobachtungszeitraum sei nicht vorgesehen.

Im nunmehrigen Vorlageantrag wird von den Bw. vorgebracht, die Tatsache, dass im Zuge einer Umschuldungsmassnahme von Bauspardarlehen auf Fremdwährungsdarlehen mit Endfälligkeit unter gleichzeitiger Verwendung einer als Tilgungsträger zu sehenden Kapitalversicherung umgestellt worden sei, werde von der belangten Behörde als Indiz dafür angesehen, dass erst ab diesem Zeitpunkt, Dezember 1997, die Vermietung in Form eines Gesamtplanes begonnen habe. Das ganze stütze sich auf die bei einer Vorsprache durch Frau B beim damals zuständigen Sachbearbeiter verstandenen Sachverhaltsschilderungen. Dagegen werde eingewendet, dass hier offensichtliche Missverständnisse und damit in Verbindung unrichtige Schlüsse in der Begründung vorliegen würden. Dies sei unter anderem dem Schreiben von Frau B an den Steuerberater, welches mit 3. November 2003 datiert sei, zu entnehmen. Zusammenfassend stelle sich der Sachverhalt aus Sicht der Bw. unter Bezugnahme auf das bisherige Vorbringen und die Akten der belangten Behörde so dar, dass die Vermietung im Jahre 1995 begonnen habe. Bereits dort habe festgestanden, dass die Vermietung nicht auf Dauer durchgeführt werden solle. Vielmehr sei die Lage der vermieteten Wohnung dazu prädestiniert gewesen, durch Zusammenlegung mit der von den Bw. selbst bewohnten Wohnung an selber Adresse in der Pension, oder später, einen größeren Wohnraum zur Verfügung zu haben. Damit hätten Freunde, Bekannte, Verwandte, die sich zu Besuch in Bregenz befunden hätten ohne weiteres in der Wohnung der Bw. untergebracht werden können. Unter diesem Gesichtspunkt sei der gesamte Fall grundsätzlich zu beurteilen. Nach Ansicht der Bw. sei erst danach zu prüfen, ob der Zeitraum bis zur Eigenverwendung im Jahre 2003 insgesamt ein positives oder negatives Ergebnis ergebe. Die belangte Behörde

habe diesem Beurteilungskriterium bzw. der Prüfreihfolge zu wenig Beachtung geschenkt. Wenn also bereits zu Beginn der Vermietung eine zeitliche Begrenzung dieser Tätigkeit, somit ein kürzerer Zeitraum als 20 Jahre, bekannt gewesen sei, sei davon auszugehen, dass die Prüfung des gesamten Vermietungszeitraumes, 1995 bis zur Eigennutzung 2003, erforderlich sei. Eine solche Überprüfung sei jedoch durch das Finanzamt nur im Ermittlungsverfahren erfolgt, unterstützt durch die Beilagen zur Berufung, habe aber keinen Einfluss in den angefochtenen Bescheiden gefunden. Es seien nur zwei wesentliche Faktoren herausgepickt worden, die für sich betrachtet nicht richtig seien bzw. zu unrichtigen Schlüssen führten. Die Dauer der Vermietung im Jahre 1996 sei nur 27 Tage erfolgt. Richtig sei lediglich, dass auf Grund der Schwierigkeiten, welche durch die Mieterin hervorgerufen worden seien, keine Zahlungen mehr eingelangt seien. Auch habe der Zustand der Wohnung, in dem diese hinterlassen worden sei, zu einer umfangreichen Sanierung der Wohnung geführt. Da Herr B als Pensionist und Frau B als nicht sehr hoch dotierte Mitarbeiterin eines Bäckereiunternehmens insgesamt nicht übermäßig liquid gewesen seien, hätten sie beschlossen, die Renovierungsmaßnahmen großteils durch Eigenleistung zu erbringen. Dadurch hätten sich zeitliche Verzögerungen ergeben. Das Bemühen um weitere Vermietung sei jedoch aus dem Begleitschreiben von Frau B ersichtlich. Ein weiterer Trugschluß, dem die belangte Behörde erlegen sei, zeige sich in den Finanzierungsvarianten der Bw. Die Umschuldung für sich allein könne noch keine wesentliche Auswirkung auf den Beobachtungszeitraum haben, wenn sich die wesentlichen Rahmenbedingungen nicht änderten. Eine Änderung der Rahmenbedingungen sei ja im Verfahren vor der belangten Behörde bereits verneint worden. Die Aufwendungen für den Einmalerlag zu einer Kapitalversicherung, die nur zur Abdeckung eines endfälligen, in gleicher Höhe wie das ursprüngliche Darlehen, Darlehens dienen sollten, seien als nicht abzugsfähige Werbungskosten beurteilt worden. Dies obwohl angeboten worden sei, die Auszahlung der Versicherung der Besteuerung zu unterwerfen. Damit sei also klargestellt, dass sich die für die Beurteilung wesentlichen Verhältnisse der Bewirtschaftung nicht geändert hätten. Wenn nun lediglich der Zeitraum 1998 ff für die Besteuerung herangezogen werde, nicht aber die Jahre des Beginnes der Vermietung mit einfließen würden, müsse vom Mangel der Rechtswidrigkeit des Bescheides ausgegangen werden. Werde nämlich der Zeitraum 1995 bis 2003 gesamt betrachtet, ergebe sich ein Überschuss der Werbungskosten, die Voraussetzungen für die Liebhaberei seien damit nicht gegeben. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und festzustellen, dass der Tätigkeit der Bw. in Bezug auf Vermietung der Wohnung der Einkunftsquellencharakter fehle und damit Liebhaberei vorliege. Weiters werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat des unabhängigen Finanzsenates beantragt.

In einem dem Vorlageantrag beigelegten Schreiben vom 3. November 2003 führt Frau B im wesentlichen aus, gerade für 1995 bis 1998 sei auf jeden Fall eine andauernde Vermietung

vorgesehen gewesen, um die doch sehr hohen Kosten für den Kauf des Appartements zu verkraften, Darum sei Frau B nachdem sie sich beim Finanzamt erkundigt habe, was bei einer Vermietung zu tun sei, zum Steuerberater gegangen, um ein voraussichtliches Gewinn-Verlustergebnis über 20 Jahre erstellen zu lassen. Zu diesem Zeitpunkt habe sie gehofft, nach 5 bis 6 Jahren Dauervermietung aus dem Gröbsten heraus zu sein und danach das Appartement gelegentlich für Besuche von verschiedenen Familienangehörigen nutzen zu können und nur noch über die Festspielzeit vermieten zu müssen. Das Gewinn- und Verlustergebnis für die geplante Zeit der Dauervermietung habe ergeben, dass es sich in der Gesamtbetrachtung um Liebhaberei handeln würde. Auf eine Zeitungsanzeige zwecks Vermietung habe sich unter anderem Frau R gemeldet, welche Vermietung an sie sich als Fehlgriff entpuppt habe. Nur mit Mühe und Not habe Frau B die Miete für 1995 erhalten. Danach sei sie bei den Versuchen, an ihre Miete heranzukommen, nur noch belogen und ständig auf andere Termine vertröstet worden. Schließlich habe sie die Türschlösser ausgewechselt und Frau R habe irgendwann ihr Hab und Gut abgeholt. Die offenen Mieten habe sie nicht eingeklagt, da sie sicher gewesen sei, auf diesem Wege nichts von der Mieterin mehr zu holen. Danach habe sie gleich den Festspielen eine Künstlerunterkunft angeboten und prompt eine Zusage bekommen. Sie habe sich dann gleich bemüht, auch nach der Festspielzeit zu vermieten. Sie habe da vermeintliches Glück gehabt, weil eine gute Bekannte, Frau K, einen Raum für Shiatsu-Massagen gesucht habe, wobei das Appartement für diese Zwecke renoviert haben werden müssen. Aus diesem Grunde habe sie gleich nach der Festspielzeit mit ihrem Mann die Arbeiten begonnen, welche sich als sehr aufwendig darstellten, da große Teile des Estrichs kaputt gewesen seien und auch die Wände wegen Schimmel doppelt bzw. dreifach behandelt hätten werden müssen. Neben ihrem Mann hätten auch die Kinder und deren Partner mitgeholfen, für den Umbau der Küche sei professionelle Hilfe vom Installateur und vom Elektriker, welche häufig nicht gleich erfolgt sei, notwendig gewesen. Die ganze Aktion habe sich deswegen verhältnismässig lange, bis Ende Februar 1997, hingezogen. Dies sei jedoch nicht so schlimm gewesen, weil Frau K, mit der sie schon einen Mietvertrag gehabt habe, bereits zu dieser Zeit schwer erkrankt sei. Als Frau K erkannt habe, dass sie wohl noch längere Zeit nicht einziehen könne, habe Frau B mit deren Einverständnis eine Platzhalterin gesucht. Das sei dann Frau G gewesen, die eigentlich gerne eine billigere Wohnung vom Wohnungsamt gehabt hätte. Frau G habe dann von September 1997 bis Ende Februar 2003 die Wohnung gemietet, bis sie schließlich die gewünschte Wohnung bekommen habe. Weil die Jahre 1995 bis 1997 eben trotz ernsthafter Bemühungen eine grosse Pleite gewesen seien und außerdem trotz Eigenleistung die Sanierung des Appartements teurer als erwartet gekommen sei, sei sie sehr froh gewesen, dass sich das Mietverhältnis mit Frau Gruber in die Länge gezogen habe. Die Jahre 1995 bis 1998 seien aus widrigen Umständen nicht so verlaufen wie geplant und die lange Zeit der Vermietung habe sich zwangsweise durch diese Jahre 1995 bis 1997 ergeben. Sie sehe daher ihren

Entschluss, die Dauervermietung zu beenden, sehr wohl wirtschaftlich. Zum Schluss fasse Frau B noch einmal zusammen, dass sie so lange vermieten habe wollen, bis sie sich den Komfort einer grösseren Wohnung durch Zusammenlegung ihrer eigenen Wohnung mit dem Appartement für sich und gelegentlich für Besucher ohne Einschränkung an Platz, habe leisten können. Die Festspielzeit sei aus diesen Überlegungen immer ausgeklammert gewesen, weil sie mit dem Geld, das in dieser Zeit zu verdienen sei, auch weiterhin einen Teil der Unkosten decken habe wollen.

In der am 21. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde auf das bisherige Berufungsvorbringen verwiesen und ergänzend im wesentlichen ausgeführt, es sei bei der Wohnungsrenovierung 1996, 1997 schon beabsichtigt gewesen, diese weiterzuvermieten, aber nur kurz- oder mittelfristig. Die Befristung sei schon von Anfang an geplant gewesen, auf keinen Fall sei eine Vermietung auf 20 Jahre vorgesehen gewesen. Man habe vorgehabt nur so lange zu vermieten, bis die Kosten geringer würden, so etwa bis 2007. Die Bw. hätten Mietverträge nur kurzfristig abgeschlossen, um die Wohnung bei Bedarf für sich oder ihre Kinder oder Bekannte benützen zu können. Durch die Unkosten der ersten 2, 3 Jahre hätten die Bw. die Vermietung eben noch verlängert. Es sei nie so gedacht gewesen, dass man die Wohnung nur als Verdienstquelle nehmen werde. Der Steuerberater habe sich bei der Erstellung der Prognoserechnung 1995 bis 2017 bei der Beurteilung des Sachverhaltes getäuscht. Die Einnahmen sei man natürlich gewöhnt gewesen, gebraucht habe man sie nicht unbedingt. Nur durch die Probleme mit dem Finanzamt hätten sich die Bw. gedacht, dann lassen wir es ganz bleiben, bis auf die Vermietung an die BF. Die ausschließliche Vermietung an die BF würde nach Ansicht der Bw. keinen Einnahmeüberschuss abwerfen. Im Moment bewohne ihre Tochter kostenlos das Appartement, von dem eine direkte Verbindung zu ihrer Wohnung gebe. Der Steuerberater wies darauf hin, dass die Probleme bei der Vermietung und Wartung, auch mit dem Steuerberater, und nicht die Probleme mit dem Finanzamt der Grund gewesen seien, die Dauervermietung früher als vorgesehen zu beenden.

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

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob eine Einkunftsquelle aus Vermietung und Verpachtung oder Liebhaberei vorliegt.

Nur eine Tätigkeit, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung II, BGBl. 1993/33 (LVO) zu beantworten. Die Liebhabereiverordnungen unterscheiden dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen

Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 leg. cit.), die vorliegen, wenn Verluste 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. 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. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH vom 28. März 2003, 98/14/0217).

Dem Finanzamt wurde am 20. Dezember 1995 ein Mietvertrag, abgeschlossen zwischen IB und Frau R, Beginn des Mietverhältnisses am 1. November 1995, Ende mit 30. April 1997 zur Gebührenbemessung angezeigt. Frau B hat in weiterer Folge am 7. Februar 1996 den ihr vom Finanzamt übermittelten Fragebogen betreff Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ausgefüllt retourniert. Zu Punkt 7) Mieteinnahmen jährlich wurden 56.000,-- S (4.069,67 €), betreffend voraussichtlichem Gewinn jährlich wurden Verluste angegeben. Es wurde von den Bw. hiezu eine Ergebnisvorschau beigelegt, aus welcher ersichtlich ist, dass die Wohnung ab 1. November 1995 vermietet werde, der Mietvertrag mit 30. April 1997 ende und danach die Wohnung mit grosser Wahrscheinlichkeit von Herrn und Frau B selbst genutzt werde. Dieser Umstand wurde auch als Grund dafür angegeben, dass auf eine weitere Vorschau aus den dargelegten Gründen verzichtet werde. Die Ergebnisvorschau umfasst insgesamt die Zeiträume 1995 bis 2000, welche laut Vorschau ausschließlich Verluste ausweisen, Einnahmen werden nur für 1995 bis 1997 angeführt. Das Finanzamt hat auf Grund dieser Fragebeantwortung samt der angeführten Zusatzangaben die kurzfristige Wohnungsvermietung mit Datum 7. Februar 1996 als "Steuerlich ohne Bedeutung" eingestuft, was zur Folge hatte, dass für 1995 bis 1997 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erklären waren.

Der Vorsatz der Bw. dürfte bei Beginn der Vermietung auf eine kurzfristige Vermietung für die Zeiträume 1995 bis 1997 und danach auf Eigennutzung der Wohnung gerichtet gewesen sein.

Allerdings haben die Bw. dann entgegen ihrer ursprünglichen Absicht mit Frau SG Mietverträge die Zeiträume 1. September 1997 bis 31. Mai 1998, 1. Juni 1998 bis 31. Mai 1999 und 1. Juni 1999 bis 31. Mai 2000 betreffend das gegenständliche Wohnobjekt

abgeschlossen. Da keine weiteren Mietverträge angezeigt wurden, wurde das Mietverhältnis danach offensichtlich mündlich oder stillschweigend unbefristet verlängert und mit Ablauf Februar 2003 von SG aufgegeben, wonach nur noch an die BF vermietet wurde. Der Vermietung an SG vorangegangen war eine aufwendige Renovierung der Wohnung, welche laut Angaben der Bw. einerseits durch die Abnutzung der Wohnung durch Frau R und durch die spezielle Adaptierung des Appartements für die zuerst vorgesehene Neumietlerin, Frau K, welche eben schließlich auf Grund ihrer Erkrankung durch SG ersetzt wurde, bedingt war. Wie sich aus diesem unbestrittenen Sachverhalt ergibt, wurde also entgegen der ursprünglichen Absicht, die Wohnung nur bis Ende April 1997 zu vermieten und dann selbst zu nutzen, ein neuer Entschluss der Bw. gefasst, der darauf gerichtet war, die Wohnung ab September 1997 neu zu vermieten. Tatsächlich wurden ja dann für die Zeiträume 1998 bis 2001 Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften(Gemeinschaften), Vordruckformular E 6, Miteigentümergeinschaft M und IB, Art der Tätigkeit Vermietung und Verpachtung, eingereicht, wobei für 1998 ein Verlust, für 1999 ein Gewinn und für 2000 und 2001 wiederum Verluste ausgewiesen wurden. Es wurden hierauf vom Finanzamt Einkünfte gemäß § 188 BAO festgestellt. Im Rahmen eines Wiederaufnahmeverfahrens wurden schließlich die im Berufungsverfahren der Höhe nach unbestrittenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 1998 in Höhe von 2.042,91 €, für 1999 in Höhe von 2.158,09 €, für 2000 in Höhe von 1.368,94 € und für 2001 in Höhe von 651,37 € festgestellt.

Vorab wird festgestellt, dass die Ansicht des Finanzamtes, es lägen zwei eigene Beobachtungszeiträume vor, vom unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt wird. Tatsächlich wurde das Appartement mit Unterbrechungen ab 1. November 1995 vermietet, in weiterer Folge renoviert und wiederum vermietet. Es hat hier also entgegen der Ansicht des Finanzamtes keine Änderung in der Bewirtschaftung stattgefunden, wenn auch vorerst die Vermietung nur bis 1997 vorgesehen war. Es wurde auch bei der Neuvermietung nach der Renovierung nur eine geringfügige Mietpreiserhöhung vorgenommen (Mietpreis ohne Betriebskosten ab 1. November 1995: 4.626,-- S, nach der Renovierung ab 1. September 1997: 5.126,-- S).

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass eine Vermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn die Vermietung nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung objektiv nicht geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erbringen. Dieser Zeitraum kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Wird hingegen von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum vermietet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein. Es muss der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit hiebei nicht entgegenstehen, wenn die Vermietung vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses eingestellt wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine

Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, oder ob die Vermietung nur für einen zeitlich begrenzten Zeitraum vorgesehen war.

Wie bereits angeführt haben die Bw. ursprünglich beabsichtigt nur für den kurzen Zeitraum 1. November 1995 bis 30. April 1997 zu vermieten, welches auf Grund des Vorliegens von Verlusten vom Finanzamt als steuerlich unbeachtlich eingestuft wurde. Schließlich wurde jedoch mit Frau SG nach der Renovierung des Appartements ein neues Mietverhältnis, beginnend mit 1. November 1997, begründet, welches mit Ablauf Februar 2003 von Frau SG beendet wurde. Betrachtet man nunmehr die Gründe der Einstellung der Vermietung, so ist vorerst auf die Angaben von Frau IB im Berufungsschriftsatz vom 1. September 2003 zu verweisen, in welchem vorgebracht wird, dass sie 2003 beschlossen habe, nur noch wenige Wochen an die BF zu vermieten. Da diese Vermietung nun abgeschlossen sei, habe sie nach Abwägen des unverhältnismässig großen Aufwandes mit dieser Vermietung beschlossen, per Ende des Jahres 2003 die Vermietung zu beenden. In der mündlichen Verhandlung am 21. Juni 2005 hat Frau B angegeben, die Befristung sei schon von Anfang an geplant gewesen, nur durch die Misere der anfänglichen Vermietung habe sich der Zeitpunkt verschoben, auf keinen Fall sei eine Vermietung von 20 Jahren vorgesehen gewesen. Es sei für sie der Punkt gewesen, dass sie nicht ewig vermiete, sondern nur so lange bis die Kosten geringer würden, das werde so etwa im Jahre 2007 sein. Nur die Festspielvermietung sei schon auf 20 Jahre vorgesehen gewesen, weil zwei Monate im Jahr könne sie schon sagen, "ich habe keinen Platz für dich", egal wer zu dieser Zeit auf sie zukomme. Die reine Vermietung an die BF führe ihrer Ansicht nach zu keinem Einnahmeüberschuss. Der steuerliche Vertreter hat in seinem Schlusswort als Grund für die Beendigung der Vermietung ergänzt, dass das wesentliche die Probleme bei der Vermietung und nicht die Probleme mit der Finanz gewesen seien. Diese Umstände mit der Vermieterei samt der Wartung, auch mit dem Steuerberater wären eben dann zu viel für die Bw. gewesen.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH vom 28. März 2000, 98/14/0217). Das bedeutet nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte (vgl. VwGH vom 24. März 1998, 93/14/0028).

Unwägbarkeiten bei der Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten können Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern (vgl. VwGH vom 26. Juni 1990, 89/14/0295) sowie unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingestandenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler und vergleichbare Unwägbarkeiten (vgl. VwGH vom 15. November 1999, 97/15/0144) sein. Wird die Betätigung vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt, so ist sie nicht allein aus diesem Grund als Liebhaberei zu beurteilen. Erfolgt die Einstellung auf Grund von Unwägbarkeiten, so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und unter Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte. Diesfalls liegt keine Liebhaberei vor. Wurde die Betätigung jedoch aus anderen Gründen, nämlich aus privaten Motiven oder gewöhnlichen Risiken vor Erzielung eines Gesamtgewinnes eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen.

Vorerst ist festzuhalten wie bereits o.a., dass von den Bw. für die verfahrensgegenständlichen Zeiträume ab 1998 Steuerklärungen, Art der Tätigkeit Vermietung und Verpachtung, abgegeben wurden, die Vermietung und Verpachtung also von den Bw. selbst als Einkunftsquelle gegenüber dem Finanzamt erklärt wurde. Für 1998, 2000 und 2001 wurde jeweils ein Verlust, für 1999 ein Gewinn erklärt. Im Rahmen eines Wiederaufnahmeverfahrens wurden diese erklärten Verluste/Gewinn betreff des wesentlich zu hoch angesetzten Zinsaufwandes auf Grund des unbestrittenen Umstandes, dass Schuldzinsen für die Liegenschaft nur in Höhe der fremdfinanzierten 50.871,-- € (700.000,-- S) anzuerkennen sind, korrigiert. Als Resultat dieser Korrektur wurden die der Höhe nach unbestrittenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 1998 in Höhe von 2.042,91 €, für 1999 in Höhe von 2.158,09 €, für 2000 in Höhe von 1.368,94 € und für 2001 in Höhe von 651,37 € festgestellt.

Wird nunmehr die vom Steuerberater im Rahmen der Berufung 2003 gelegte Prognoserechnung für die Zeiträume 1995 bis 2017 betrachtet, so erweist sich diese betreff der Einnahmen als plausibel, mit dem in den vorliegenden Mietverträgen vereinbarten Mietzins übereinstimmend und nachvollziehbar und weist am Ende von 2017 einen Einnahmenüberschuss in Höhe von 32.702,-- € aus. Zieht man nur die Zeiträume 1995 bis zur Beendigung der Vermietung im Jahre 2003 heran und werden die als Zinsbelastung ausgewiesenen Werbungskosten ab 1998 halbiert, dies deswegen, weil bei der Prognoserechnung von einem Darlehen in Höhe von 1.400.000,-- S (101.742,-- €), statt unbestrittenermaßen richtigerweise von den tatsächlichen Fremdfinanzierungskosten von 700.000,-- S (50.871,-- €) als Bemessungsgrundlage für die Zinsen ausgegangen wurde, so erhöht sich der in der Prognoserechnung ab 1998 ausgewiesene Einnahmenüberschuss im Jahre 1998 um 20.562,54 S (1.494,34 €), im Jahre 1999 um 20.553,79 S (1.493,70 €), im Jahre 2000 um 20.544,87 S (1.493,06 €), im Jahre 2001 um 20.535,76 S (1.492,39 €), im

Jahre 2002 um 20.526,48 S (1.491,72 €) und im Jahre 2003 um 20.517,01 S (1.491,03 €), was schlußendlich für die Zeiträume 1995 bis 2003 einen Einnahmenüberschuss in Höhe von 102.449,45 S (7.445,29 €) ergibt, wobei hinsichtlich der Zinsbelastung 1995 bis 1997 keine Hälftekürzung vorgenommen wurde. Nimmt man nun die tatsächlichen Ergebnisse für diese Zeiträume, so ist vorerst anzumerken, dass für die Jahre 1995 bis 1997 die in der Prognoserechnung ausgewiesenen Werbungskostenüberschüsse anzusetzen sind, da ja auf Grund der steuerlichen Nichterfassung 1995 bis 1997 diesbezüglich keine Feststellungen vorhanden sind und auch die Mietausfälle und Schäden, welche durch die Erstmieterin in diesem Zeitraum verursacht wurden, bei der Prüfung der Ertragsfähigkeit nicht zu berücksichtigen sind, da es sich hierbei um klassische Unwägbarkeiten im Zusammenhang mit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung handelt. Dies wurde auch folgerichtig und konsequent in der 2003 vom Steuerberater vorgelegten Prognoserechnung ebenfalls nicht berücksichtigt. Die der Höhe nach o.a. unbestrittenen Einkünftefeststellungen 1998 bis 2001 betragen insgesamt 6.221,31 €. Zählt man nunmehr die in den Berufungsbeilagen für 2002 (614,59 €) und 2003 (- 1.675,47 €) vom Steuerberater vorläufig errechneten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hiezu (dies ohne jede Korrektur bzw. Aufwands/Zinsenkürzung seitens der Behörde), so ergibt sich folgende Berechnung, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 1995 bis 1997: - 5.038,55 €, 1998 bis 2001: + 6.221,31 €, 2002: + 614,59 €, 2003: - 1.675,47 €, ergibt: + 121,88 €

Es ergibt sich daher sowohl nach der Prognoserechnung als auch nach der den tatsächlichen Berechnung (wenn auch nur geringfügig) jeweils für die Zeiträume 1995 bis 2003, welche einen abgeschlossenen Zeitraum bilden, ein Einnahmenüberschuss, wobei festzustellen ist, dass die Bw. die Vermietung im Jahre 2003 ohne Vorliegen von Unwägbarkeiten aus privaten Gründen beendet haben, war doch zum Zeitpunkt März 2003 z.B. kein dringender eigener Wohnbedarf oder ein sonstiger von der Rechtsprechung als Unwägbarkeit anerkannter Grund der Unmöglichkeit der Weitervermietung gegeben. Es ist somit auch nicht mehr relevant, wie lange nun tatsächlich die Vermietungsabsicht bestanden hat, da dies durch die vorzeitige Beendigung der Vermietung keine im Spruch anderslautende Entscheidung bewirken könnte. Über zukünftige Pläne der Bw. betreff einer Wiederaufnahme der Vermietung an die BF und die daraus resultierende steuerliche Behandlung der Vermietung und Verpachtung hat der unabhängige Finanzsenat in diesem Verfahren nicht abzusprechen.

Es liegt aus den o.a. Gründen eine Einkunftsquelle vor und erfolgte die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO zu Recht, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.