



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0005-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1987-89 vom 20. März 1992 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder ehem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Die Bw'in. erklärte im Jahr 1987 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Eigentumswohnung in der Katastralgemeinde K (Werbungskostenüberschuss 124.939,00 ATS).

Diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der streitgegenständlichen Jahre wurden zunächst vorläufig veranlagt und die Werbungskostenüberschüsse anerkannt.

Mittels Vorhalt vom 10. Juli 1991 wurde die Bw'in. seitens des Finanzamtes aufgefordert, bekannt zu geben, ab wann mit Einnahmenüberschüssen zu rechnen sei. Das Finanzamt hätte nämlich die Absicht die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei (Voluptuareinkünfte) einzustufen.

Mit Rückschreiben vom 15. Juli 1991 wurde dargestellt, dass der Kreditstand bei der Bank R per Ende 1988 460.349,00 ATS

Ende 1989 351.372,00 ATS

Ende 1990 433.459,00 ATS

betragen hätte.

Der Verlauf des Kreditstandes wurde wie folgt prognostiziert:

	Kreditstand	Zinsen	Mietertrag
1991	400.000,00	40.000,00	27.700,00
1992	370.000,00	37.000,00	28.500,00
1993	340.000,00	34.000,00	29.400,00
1994	300.000,00	30.000,00	30.300,00
1995	260.000,00	26.000,00	31.200,00
1996	220.000,00	22.000,00	32.100,00
1997	180.000,00	18.000,00	33.100,00

Die Kredittilgung würde laufend von den Einkünften aus selbständiger und unselbständiger Tätigkeit vorgenommen.

In einem weiteren Vorhalteverfahren seitens des Finanzamtes (vom 12. Februar 1992) wurde die Bw'in. aufgefordert, den von der Treuhänderin verfassten Projektentwurf (inkl. Investitionsplan, Wirtschaftlichkeitsrechnung) vorzulegen. Ab wann werde ein positives steuerliches Jahresergebnis bzw. ein positives steuerliches Totalergebnis prognostiziert.

Mit Eingabe vom 4. März 1992 wurde bekannt gegeben, dass kein Projektentwurf bekannt sei. Der persönliche Investitionsplan gehe von Grundkosten iHv. 92.000,00 ATS, Bau- und Herstellungskosten iHv 280.000,00 ATS und Werbungskosten iHv 220.000,00 ATS aus.

Die Finanzierung sei mit einem Betrag von 147.000,00 ATS aus Eigenmitteln und mit einem Hypothekarkredit iHv 460.000,00 ATS vorgenommen worden.

Der gesamte Kredit würde innerhalb von 12-13 Jahren getilgt werden.

Die Wirtschaftlichkeitsrechnung gehe davon aus, dass im 6. Jahr der Vermietung (Beginn 1989) erstmals ein positives steuerliches Ergebnis erreicht werden würde. Ein Totalgewinn würde im 16. Jahr ab Beginn der Vermietung erreicht werden.

Mit Bescheiden vom 20. März 1992 wurden diese Steuern endgültig veranlagt und die Werbungskostenüberschüsse mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht berücksichtigt. Als Begründung wurde angeführt, dass diese Tätigkeit nicht geeignet sei, auf Dauer einen Gewinn- bzw. Einnahmenüberschuss abzuwerfen.

Lt. vorgelegter Wirtschaftlichkeitsrechnung sei unter der Berücksichtigung der Werbungskostenüberschüsse der Jahre 1987 (124.939,00 ATS) und 1988 (121.908,00 ATS) erst ab dem 18. bis 20. Betätigungsjahr mit einem Totalüberschuss zu rechnen und dies auch nur dann, wenn keine größeren Reparaturen und Sanierungsmaßnahmen durchgeführt werden müssten. Diese Annahme würde aber den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen. In Anbetracht dieser Darstellungen seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei zu beurteilen (Umsatz- und Einkommensteuer).

Innerhalb offener Rechtsmittelfrist wurde mit Eingabe vom 13. April 1992 (eingelangt beim Finanzamt am 17. April 1992) gegen die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1987 - 1989 vom 20. März 1992 Berufung erhoben und der Antrag gestellt die genannten Jahre erklä rungsgemäß zu veranlagen.

Begründend wurde angeführt, dass in der Liebhabereiverordnung im § 1 Abs. 2 zwar davon ausgegangen werde, dass Liebhaberei bei der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern zu vermuten sei, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen würde und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche.

Eine Liebhabereivermutung sei aber im vorliegenden Fall deswegen nicht angebracht, weil es sich bei der Eigentumswohnung im Wohnpark M keineswegs um ein Wirtschaftsgut handle, das nach der Verkehrsauffassung typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche. Die Wohnung sei von Anfang an zur Vermietung bestimmt gewesen und zwar zu ortsüblichen Bedingungen und Preisen. Es liege also marktgerechtes Verhalten vor, das von Anfang an darauf abgezielt hätte, entsprechende Bargeldzuflüsse zu bringen, die eine zusätzliche nachhaltige Altersversorgung sichern sollten. Nach Ansicht der

Bw'in. sei gemäß Durchführungserlass die Liebhabereivermutung nicht anzunehmen. Es sei zwischen der Vermietung eines Gebäudeteiles (Eigentumswohnung) und eines Zinshauses hinsichtlich einer besonderen Neigung oder der Art der Bewirtschaftung kein Unterschied zu sehen. Weiters sei die Liebhabereivermutung infolge der absehbaren positiven Einnahmenüberschüsse bzw. Gesamtüberschuss innerhalb des üblichen Kalkulationszeitraumes eindeutig widerlegbar.

Die Liebhabereiverordnung (§ 2 Abs. 3) treffe bei Gebäudevermietung gem. § 1 Abs. 1 die Regelung, dass der übliche Kalkulationszeitraum 35 Jahre betragen würde. Zur Widerlegung der Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 sei ebenso der gleiche Kalkulationszeitraum gemäß § 2 Abs. 3 der Verordnung anzuwenden (vgl. ÖStZ vom 15. Juni 1990, 149).

Die in der Berufung beigelegte Prognoserechnung ergebe nach Tilgung des Fremdkapitals einen Totalgewinnzeitraum von 16 Jahren. Es sei damit ein Gesamtüberschuss auf jeden Fall innerhalb des 35-jährigen Kalkulationszeitraumes gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof-Entscheidung (VwGH 12.9.1989, 88/14/0137), welche vom Finanzamt zitiert wurde, sei zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof von der Annahme ausgehe, dass die Beurteilung des Modells "Liebhaberei" nur an Hand eines Beobachtungszeitraumes – bei Vermietung und Verpachtung von 5 bis 8 Jahren – möglich sein könne. Die Eignung einer Tätigkeit, positive Ergebnisse abzuwerfen, müsse in absehbarer Zeit feststehen.

Dem Gerichtshof sei aber eine logisch nicht ableitbare, also denkunmögliche Vermischung unterlaufen, weil er im vorliegenden Rechtsfall von der Überlegung ausgehe, dass bereits innerhalb des von ihm genannten Beobachtungszeitraumes der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten eintreten müsse. Im vorliegenden Fall sei es bereits so gewesen, dass noch innerhalb dieses Beobachtungszeitraumes absehbar gewesen sei, dass in Bälde steuerliche Einkünfte durch die Gesellschaft erzielt werden würden.

Lt. Dr. Zorn (ÖStZ vom 15.11.1989) betrage der Beobachtungszeitraum, in dem positive Ergebnisse anfallen bzw. eine Prognose hinsichtlich eines Totalgewinnes notwendig sei, 5 bis 8 Jahre. Betreffend des noch überschaubaren Zeitraumes hätte der VwGH im Erkenntnis vom 21.4.1985, Zl. 84/14/0156 einen Zeitraum von 27 Jahren und im Erkenntnis vom 8.11.1988, Zl. 87/14/0197 einen Zeitraum von 35 Jahren zur Beurteilung der Liebhaberei bei Vermietung und Verpachtung genannt. Zorn führt weiters aus, dass der VwGH im Erkenntnis vom 12.9.1985, Zl. 88/14/0137 eine noch bedeutend strengere Auffassung zum Totalgewinn vertrete. Als nicht absehbar sei ein Zeitraum von der Dauer eines Beobachtungszeitraumes von 13 Jahren. Da jedoch in diesem Erkenntnis ein Sachverhalt zugrunde liege, bei dem erst

nach 27 Jahren ein Totalüberschuss entstehe, sei diese Auffassung im Erkenntnis nicht zum Tragen gekommen. Nach Ansicht der Bw'in. sei diese strenge Auffassung nicht haltbar. Geeigneter Maßstab für die Feststellung der objektiven Ertragsfähigkeit sei, dass spätestens mit Ablauf der Anlaufphase der Verlustzeitraum beendet sei und die Periode der Jahres-Gewinn beginne. Einer Tätigkeit könne nicht deswegen die objektive Ertragsfähigkeit abgesprochen werden, weil bis zu diesem Zeitpunkt noch keh Totalgewinn vorliege. Eine exakte Prognose über den Gesamtgewinn sei dabei weder möglich noch erforderlich. Wohl sei aber eine Gegenüberstellung der Summe der in der Verlust-(Anlauf-)phase aufgetretenen Verluste und der in der noch fassbaren Zeit (vielleicht 20 Jahre) zu erwartenden Gewinne anzustellen. Der erforderliche Beobachtungszeitraum sei begrifflich von der Anlaufphase zu unterscheiden. Der erforderliche Beobachtungszeitraum sei der Zeitraum, nach dessen Ablauf eine endgültige Beurteilung der Frage, ob die objektive Ertragsfähigkeit gegeben und daher die Tätigkeit als Einkunftsquelle anzusehen sei, möglich sei. Die Anlaufphase sei der Zeitraum, nach dessen Ablauf eine Tätigkeit, der objektive Ertragsfähigkeit zuzugestehen sei, in die (Jahres-)Gewinnzone komme. Der erforderliche Beobachtungszeitraum decke sich jedoch zeitlich im wesentlichen mit der Anlaufphase. Diese allgemeine Aussage zum "Beobachtungszeitraum" bzw. "Totalgewinnzeitraum" berücksichtige noch nicht die üblicherweise weit längerfristige Amortisation eines Wohngebäudes.

In einem weiteren Erkenntnis vom 12.9.1989, Zl. 88/14/0177, 0194 hätte der VwGH im Gegensatz zum oben angeführten Erkenntnis vom gleichen Tag einen gänzlich anderen Standpunkt vertreten:

Hinsichtlich der Liebhabereibeurteilung im Zuge der Vermietung und Verpachtung eines mit Sanierungsmaßnahmen errichteten Gebäudes hätte er ausgeführt, dass er den Standpunkt der Behörde – Liebhaberei – dann teilen würde, wenn die Einnahmen die aufgetretenen Verluste erst nach 25 Jahren abdecken sollten, weil auch dann – insbesondere im Hinblick auf die in einem solchen Fall ernsthaft nicht mehr vorhersehbare Kostenentwicklung – nicht mehr von einer absehbaren Zeit gesprochen werden könnte. Darüber hinaus hätte der Gerichtshof klargestellt, dass maßgeblich zur Beurteilung der Einkunftsquelle nicht eine Geldflussrechnung, sondern die steuerlich erzielbaren Einnahmen bzw. Werbungskostenüberschüsse heranzuziehen seien.

Im vorliegenden Fall handle es sich weder um eine Untervermietung noch um eine dazwischengeschaltete Gesellschaft zur Nutzung von Steuervorteilen, sondern um eine Vermietung einer Eigentumswohnung im klassischen Sinne. Aufgrund der vorliegenden Erkenntnisse und Literatur sei eindeutig zu erkennen, dass als Gesamtbetrachtungszeitraum

zur Beurteilung der Einkunftsquelle ein weitaus längerer als 8 Jahre, nämlich 35 Jahre heranzuziehen sei. Liege bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der Tätigkeit eine Prognose vor, aus der für diesen Gesamtbetrachtungszeitraum ein Totalgewinn wahrscheinlich sei, brauche auch kein Beobachtungszeitraum von 5 bis 8 Jahren abgewartet werden; der Verlustausgleich der Anlaufphase sei sofort zu veranlagen (vgl. Zorn, ÖStZ Nr. 22, Seite 267).

Die in der Begründung geforderte 8-Jahresfrist zur Erzielung von Einnahmenüberschüssen sei somit nicht geeignet, die in der Berufung dargestellte Widerlegung der Liebhabereivermutung abzuweisen.

Es werde daher beantragt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Wohnung in M als Einkunftsquelle anzuerkennen, da

1. die Liebhabereivermutung gem. § 1 Abs. 2 Z 1 nicht von vornherein zutreffe, da die gegenständliche Eigentumswohnung nicht typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche und
2. an Hand der vorgelegten Prognose gemäß § 2 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung im üblichen Kalkulationszeitraum (laut Durchführungserlass 35 Jahre) jedenfalls ein Gesamtüberschuss eintrete und daher das Vorliegen von Einkünften im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung anzunehmen sei.

Weiters werde im Rahmen der Berufung gemäß § 284 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Bei der Veranlagung der folgenden Jahre würden zunächst vorläufige Bescheide erlassen und die Einkünfte (Werbungskostenüberschüsse) aus Vermietung nicht berücksichtigt.

Eine im Jahr 1999 durchgeföhrte Betriebsprüfung stellte unter anderem fest, dass hinsichtlich der Vermietungstätigkeit von einer Änderung der Bewirtschaftung auszugehen sei und folglich eine Einkunftsquelle ab dem Jahr 1995 vorliege, da eine durchgeföhrte Prognoserechnung im Jahr 2004 einen Gesamtüberschuss ergeben würde.

Mit Bescheiden vom 19. April 2000 wurden die Jahre 1995 bis 1997 endgütig veranlagt und die Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit abweichend von den Erklärungen berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 30. Dezember 1998 (eingelangt beim Finanzamt) wurde seitens der Bw'in. der Antrag gestellt, die Liebhabereiverordnung gem. § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der nunmehrigen Fassung (BGBl. II Nr. 358/1997) anzuwenden.

Die gegenständliche Berufung wurde am 1. Juni 1992 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mittels Vorhalt vom 13. Februar 1997 wurde die Bw'in. aufgefordert, angesichts des Erkenntnisses des VwGH vom 5.5.1992, Zl. 92/14/0006 betreffend selbiges Objekt, bekannt zu geben, ob die Berufung aufrecht erhalten oder zurückgezogen werde.

Per 24. Februar 1997 gab die Bw'in. bekannt, die Berufung aufrecht zu erhalten.

Mittels Vorhalt vom 7. Juni 2000 wurden weitere Ermittlungsschritte eingeleitet.

Auch nach der Änderung der Rechtsprechung des VwGH (3.7.1996, Zl. 93/13/0171) hinsichtlich des "absehbaren Zeitraumes" zur Erreichung eines Totalüberschusses sei zum selben Objekt ein VwGH-Erkenntnis (24.3.1998, Zl. 93/14/0028) ergangen, welches einen Zeitraum von 17 Jahren zur Erreichung eines Gesamtüberschusses als nicht absehbar beurteilt hätte. Sondertilgungen (vorzeitige Darlehensrückzahlungen) seien nicht zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Rechenbarkeit eines Mietobjektes als Einkunftsquelle sei von der der Anschaffung des Objektes zugrunde gelegten Finanzierung auszugehen.

Die im Jahr 1995 erfolgten Darlehenstilgungen würden nicht dazu führen, dass die der ursprünglichen Prognoserechnung zugrunde gelegte Kreditlaufzeit nicht mehr relevant sei. Hier sei von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen. Somit könne dieses Mietobjekt erst ab der Änderung der Bewirtschaftungsart im Jahre 1995 eine Einkunftsquelle darstellen.

Aufgrund des VfGH-Erkenntnisses vom 7.3.1995, B 301/94, würden allenfalls noch Maßnahmen zu überlegen sein, durch die vermieden werden könne, dass die Betätigung der Vermietung in eine steuerlich unbedeutende verlustbringende Periode und eine der Besteuerung zu unterziehende Periode der Erzielung von Überschüssen geteilt werde. Dadurch würde vermieden werden können, dass die Aufwendungen aus der Anschaffung in der Periode der Steuerpflicht nach Änderung der Bewirtschaftungsart endgültig völlig außer Acht gelassen würden. Bei entsprechendem Antrag und Bebringung der Nachweise für die Aufwendungen wäre von der Abgabenbehörde erster Instanz zu untersuchen, welcher Teil der früheren Aufwendungen für den Zeitraum ab Änderung der Bewirtschaftungsart (somit ab dem Jahre 1995) noch von Einfluss bleibe. Für den Berufungszeitraum (somit für den Liebhabereizeitraum) könne eine Berücksichtigung derartiger Aufwendungen jedoch nicht erfolgen.

Um die Berufung unabhängig von diesen Überlegungen einer Erledigung zuführen zu können, würden noch folgende Unterlagen benötigt: Darstellung der Finanzierung; Prospekte betreffend Projektentwürfe; Kaufvertrag; Vertrag über Zusammenführung der Bauherrn; Treuhand- und Geschäftsbesorgungsvertrag; Betreuungsvertrag; Finanzierungs-Vermittlungs-

vertrag; Baubetreuungsvertrag; Gesellschaftsvertrag; Zwischenfinanzierungskredit, Protokoll über Bauherrenversammlung; Bürgschaftsvertrag; Darlehens- und Pfandbestellungsurkunde; Löschungserklärung nach vorzeitiger Rückzahlung sowie Mietvertrag durch den Treuhänder.

Hinsichtlich der abgegebenen Optionserklärung auf Anwendung der L-VO II werde bemerkt, dass sich diese nur auf den zeitlichen Geltungsbereich der L-VO II beziehen könne, was bedeute, dass deren geänderten Paragrafen erst ab 1. Jänner 1993 anzuwenden seien.

Mit Eingabe vom 1. August 2000 wurde obiger Vorhalt beantwortet und die angeforderten Unterlagen vorgelegt.

Laut Darlehens- und Pfandbestellungsurkunde wurde ein Darlehen in Höhe von 460.000,00 ATS zur Finanzierung der Errichtung einer Wohnung - als Bauherr – im Rahmen des Bauherrenprojektes "Wohnpark M" aufgenommen. Die Rückzahlung sei mit 240 gleichbleibenden Monatsraten im Betrag von 4.100,00 ATS beginnend mit November 1988 vereinbart worden.

Laut Projektentwurf für dieses Bauherrenprojekt sei für die Endfinanzierung ein 20-jähriges oder 15-jähriges Hypothekardarlehen vorgesehen. In den beigelegten Prognoserechnungen werde ein steuerliches positives Totalergebnis zwischen dem 17. und 20. Jahr (abhängig von Laufzeit) ab Beginn der Vermietungstätigkeit erreicht.

Mit Eingabe vom 12. September 2003 wurde auf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Erkenntnis des VwGH vom 3. Juli 1996, Zl. 93/13/0171 hat der Gerichtshof ausgesprochen, seine Rechtsansicht darüber, dass ein Zeitraum von 12 Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden könne, aus den dort angeführten Gründen nicht mehr aufrecht erhalten könne. 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 eines 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 jene nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind.

Zum Geltungsbereich der verschiedenen Liebhabereiverordnungen (LVO I, BGBl. Nr. 322/1990; LVO II, BGBl. Nr. 33/1993 geändert durch Verordnung vom 28.11.1997, BGBl. Nr. 358/1997) 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. Juni 1990 bis 31. Dezember 1992. Die LVO II ist mit 1. Jänner 1993 in Kraft getreten und daher im Anwendungsbereich der Umsatzsteuer auf Tatbestände ab 1. Jänner 1993 anzuwenden. Durch den Optionsantrag vom 30. Dezember 1998 wurde die Berücksichtigung der Beurteilungskriterien gem. geänderter Fassung der LVO II (BGBl. Nr. 358/1997) beantragt.

Somit ist hinsichtlich der (hier streitgegenständlichen) Vorjahre nach wie vor die hierzu ergangene Lehre und Rechtsprechung maßgeblich. Die verschiedenen Versionen der Liebhabereiverordnungen sind also im gegenständlichen Berufungsfall nicht anzuwenden.

Die Bw'in. erwarb im Jahr 1987 Anteile an einer Liegenschaft in der Katastralgemeinde K, in M, um auf dieser Liegenschaft in einem Wohnpark mit anderen Bauherren eine Kleinwohnung zu errichten, Wohnungseigentum an dieser zu erwerben und diese zu vermieten.

Die Werbungskostenüberschüsse iHv 124.939,00 ATS im Jahr 1987 wurden seitens des Finanzamtes zunächst vorläufig berücksichtigt.

Eine vorgelegte Prognoserechnung (4. März 1992) geht davon aus, dass der Kredit (460.000,00 ATS) innerhalb von 12 bis 13 Jahren getilgt werden würde. Im 6. Jahr der Vermietung (Beginn 1989) sei erstmals mit einem positiven steuerlichen Ergebnis zu rechnen und im 16. Jahr ab Beginn der Vermietung sei ein Totalgewinn zu erwarten.

Mit Bescheiden vom 20.3.1992 wurden die Jahre 1987 – 1989 endgültig veranlagt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei (keine Einkunftsquelle) betrachtet.

Für Zeiträume vor dem Geltungsbereich der Liebhabereiverordnung ist in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeiten) Bedacht zu nehmen, während subjektiven Merkmalen nur untergeordnete Bedeutung zukommt.

Die oben angeführte Prognoserechnung ist derart zu korrigieren, dass für die Berechnung der Dauer zur Erreichung eines Gesamtüberschusses auch jene Zeiträume zu berücksichtigen

sind, in denen zwar Werbungskosten angefallen, jedoch noch keine Einnahmen erzielt worden sind (vgl. VwGH vom 24. März 1998, 93/14/0028). Weiters ist zu bemerken, dass in der vorgelegten Prognoseberechnung keinerlei Aufwendungen für Reparaturen und Sanierungsmaßnahmen berücksichtigt wurden. Derartige Aufwendungen wären aufgrund des doch sehr langen Prognosezeitraumes in eine realistische Prognoseberechnung sehr wohl mit einzubeziehen, sodass sie auf die Länge des absehbaren Zeitraumes zur Erzielung eines Totalüberschusses durchaus Einfluss haben könnten (vgl. VwGH vom 15. November 1994, 94/14/0083).

Dem Gesetz lassen sich außerhalb des Anwendungsbereiches der Liebhabereiverordnung keine zwingenden Hinweise entnehmen, dass bei Beurteilung des absehbaren (vertretbaren) Zeitraumes auch eine Unterscheidung in "große" und "kleine" Vermietung vorzunehmen sei.

Aus der Umschreibung der Begriffe "Einkommen" und "Einkünfte" haben Schrifttum und Rechtsprechung abgeleitet, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kommen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen sind. Dabei ist zu beachten, dass bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden muss, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 13. Dezember 1988, 88/04/0091).

Auch der Einwand, dass eine Liebhabereivermutung im vorliegenden Fall nicht angebracht sei, weil es sich bei der Eigentumswohnung keineswegs um ein Wirtschaftsgut handle, das nach der Verkehrsauffassung typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche und die Wohnung von Anfang an zur Vermietung bestimmt gewesen sei und zwar zu ortsüblichen Bedingungen und Preisen, vermag die Berufung nicht zum Erfolg zu führen.

Wie schon oben erwähnt, ist für Zeiträume vor dem Geltungsbereich der Liebhabereiverordnungen in erster Linie auf die objektiven Merkmale Bedacht zu nehmen. Es kommt rein auf die Tätigkeit an. Ist diese objektiv ertragsfähig, so liegt eine Einkunftsquelle vor, ist sie nicht ertragsfähig, so ist deren Einkunftsquelleneigenschaft zu verneinen.

Die Prognose lt. Vorhalt vom 4. März 1992 geht davon aus, dass im achten Jahr seit dem erstmaligen Anfallen von Werbungskosten ein positives steuerliches Jahresergebnis und im 18. Jahr ein Totalgewinn erreicht wird.

Aufgrund der schnelleren tatsächlichen Tilgung des Darlehens wird zwar in den Jahren 1994 bis 2000 ein höheres steuerliches Jahresergebnis erwirtschaftet als in der Prognose, doch blieben auch in diesen Jahren die Mieteinnahmen hinter den Prognosen zurück. Die lt. Prognose unterstellte jährliche Mietsteigerung von 5 % p.a. entspricht keineswegs der Realität. Dies ist auch ein Grund warum in den Jahren ab 2001 die tatsächlichen Überschüsse teilweise wesentlich hinter den prognostizierten Werten liegen. Diese bereits vorliegenden Daten rechtfertigen jedenfalls die vorgelegte Prognose und deren Daten in Zweifel zu ziehen. Der VwGH hat bereits des öfteren zum Ausdruck gebracht (vgl. VwGH v. 17. Dezember 1996, 92/14/0230), dass eine Prognose in Zweifel zu ziehen ist, wenn sowohl die prognostizierten Einnahmen als auch die mangelnde Berücksichtigung von Aufwendungen für Reparaturen bzw. Sanierungsmaßnahmen nicht berücksichtigt wurden.

Bei den hier vorliegenden Zeiträumen ist das Anfallen von Kosten für Reparatur und Sanierung eine jedenfalls nicht zu vernachlässigende Größe. Dies auch dann wenn bis jetzt offensichtlich noch keine derartigen Aufwendungen getätigt wurden. Vor allem bei zukünftigem Mieterwechsel ist die Wahrscheinlichkeit, dass derartige Arbeiten durchgeführt werden müssen, sehr realistisch.

Unter Berücksichtigung all dieser Punkte erachtet es die belangte Behörde als ausreichend, die Beurteilung zu tragen, dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen hinsichtlich der betreffenden Wohnung ein allfälliger Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar erscheint, so verlängert, dass er nicht mehr als absehbar im Sinne des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996 angesehen werden kann. Allein die – wie ausgeführt gebotene – Einbeziehung der Zeiträume, in welchen noch keine Einnahmen erzielt wurden, in den Prognosezeitraum sowie die Berücksichtigung der durch "Sondertilgungen" in der in der Berufung dargestellten Prognoserechnung nicht erfassten Zinsen, dass sich der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamterfolg erzielbar wäre, erheblich verlängert. Dazu kommt, dass in der Prognoserechnung keinerlei Aufwendungen für Reparatur- bzw. Sanierungsmaßnahmen berücksichtigt sind. Unter Berücksichtigung der im Erkenntnis des verstärkten Senats vom 3. Juli 1996 zum Ausdruck gebrachten Kriterien kann von einem absehbaren Zeitraum keine Rede mehr sein.

In Anbetracht all dieser Tatsachen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. September 2003