

# TE Vwgh ErkenntnisVS 1996/7/3 93/13/0171

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 03.07.1996

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §119;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §303 Abs4;  
EStG 1972 §2 Abs2;  
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;  
EStG 1972 §2 Abs3;  
EStG 1972 §28;  
EStG 1988 §2 Abs2;  
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;  
EStG 1988 §2 Abs3;  
EStG 1988 §28;  
LiebhabereiV 1993 §2 Abs3;  
LiebhabereiV 1993;  
LiebhabereiV;  
UStG 1972 §2 Abs5 Z2;  
VwGG §13 Abs1 Z1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Graf, Dr. Mizner, Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des Dipl.-Ing. E in W, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Wien, NÖ und Bgld, Berufungssenat V, vom 9. Juni 1993, Zl. 6/3 - 3411/91-06, betreffend Wiederaufnahme des USt-Verfahrens für das Jahr 1986 sowie USt für die Jahre 1986, 1988 und 1989 und ESt für die Jahre 1988 und 1989, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird in seinen Absprüchen über die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1986 sowie über Umsatzsteuer für das Jahr 1986 und Einkommensteuer für die Jahre 1988 und 1989 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.040,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

## **Begründung**

Der Beschwerdeführer ist Beamter des Bundes und hatte in den Streitjahren neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch solche aus Gewerbebetrieb und für die Jahre 1988 und 1989 auch solche aus Kapitalvermögen erklärt. Für die Jahre 1987 bis 1989 erklärte der Beschwerdeführer darüber hinaus auch (negative) Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in einer im Jahre 1986 errichteten Wohnhausanlage. Für die Umsatzsteuer, die der Beschwerdeführer von den auf ihn entfallenden Kosten im Zusammenhang mit Errichtung und Erwerb der Eigentumswohnung im Jahre 1986 zu bezahlen hatte, begehrte der Beschwerdeführer in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1986 den Vorsteuerabzug, während er in den Jahren 1987 bis 1989 Umsatzsteuererklärungen über die aus der Vermietung der Eigentumswohnung getätigten Umsätze erstattete.

Mit Bescheid vom 19. November 1987 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 1986 im Sinne des geltend gemachten Vorsteuerabzugs fest. In der für das Jahr 1986 erstatteten Einkommensteuererklärung hatte der Beschwerdeführer in der für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorgesehenen Rubrik lediglich den Vermerk "Wohnpark F., s. Beiblatt" angebracht und die Betragsspalte mit einem Minuszeichen versehen, einen Einkünftebetrag aber weder eingesetzt, noch seiner Einkommensteuererklärung das verwiesene Beiblatt angeschlossen. Am 6. April 1988 langte die Umsatzsteuererklärung des Beschwerdeführers für das Jahr 1987, am 5. Mai 1988 seine Einkommensteuererklärung für dieses Jahr beim Finanzamt ein. In dieser Einkommensteuererklärung machte der Beschwerdeführer erstmals einen betraglich mit S 32.911,-- bezifferten Verlust aus Vermietung und Verpachtung mit dem Hinweis "Wohnpark F.,

s. Beiblatt" geltend, wobei das angeschlossene Beiblatt zur Einkommensteuererklärung 1987 für das Jahr 1987 Mieteinnahmen in Höhe von S 19.327,70 und Werbungskosten im Umfang von

S 5.388,71 an 2 % AfA von den Anschaffungskosten, von

S 43.590,98 an Finanzierungskosten (Zinsen) und von S 3.360,40 an Betriebskosten und damit insgesamt einen Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S 33.012,39 auswies. Die Umsatzsteuer für das Jahr 1987 wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 5. Juli 1988 ebenso erklärungsgemäß festgesetzt wie auch in dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1987 (zunächst) vom 7. Juli 1988, der aus hier nicht interessierenden Gründen teils gemäß § 295 BAO, teils gemäß § 293 BAO mit Bescheiden des Finanzamtes vom 31. Oktober 1988, 10. November 1988, 10. Jänner 1989, 26. April 1989 und 28. Juni 1989 abgeändert wurde, die vom Beschwerdeführer erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß berücksichtigt wurden.

Im Zuge der Bearbeitung der Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers für die Jahre 1988 und 1989 erließ das Finanzamt am 13. August 1991 einen Vorhalt an den Beschwerdeführer, mit dem es ihn neben der Aufforderung zum Nachweis der Eingangsrechnung für die im Jahre 1986 geltend gemachte Vorsteuer und zur Vorlage des Mietvertrages über die vermietete Wohnung auch darum ersuchte, zur Überprüfung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine Vorausschaurechnung über zukünftige Einnahmen und Ausgaben für einen Zeitraum von 15 Jahren ab Vermietung vorzulegen.

Nachdem der Beschwerdeführer diesem Ersuchen entsprochen hatte, nahm das Finanzamt mit seinen Bescheiden vom 20. September 1991 das Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 1986 und 1987 und das Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1987 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und traf in seinen Sachbescheiden über Umsatzsteuer der Jahre 1986 bis 1989 den Ausspruch eines Unterbleibens der Festsetzung von Umsatzsteuer aus dem Grunde des § 21 Abs. 7 UStG 1972, während in den Sachbescheiden über Einkommensteuer der Jahre 1987 bis 1989 die vom Beschwerdeführer aus Vermietung und Verpachtung erklärten Verluste dieser Jahre ausgeschieden wurden. Begründend vertrat das Finanzamt die Auffassung, daß die Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers der Liebhabereivermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung des Bundesministers für Finanzen vom 18.

Mai 1990, BGBl. Nr. 322, unterstellt werden müsse. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Prognoserechnung ergebe einen Totalüberschuß nach erst mehr als 30 Jahren ab dem erstmaligen Auftreten von Verlusten, weshalb seine Vermietungstätigkeit keine steuerlich relevante Einkunftsquelle darstelle. Erst im Zuge der Beantwortung des Vorhaltes durch den Beschwerdeführer seien der Abgabenbehörde die tatsächlich angefallenen Kosten und die Zinsenbelastung in den nächsten Jahren bekannt geworden, was aus dem Gedanken des Vorranges der Rechtsrichtigkeit gegenüber der Rechtsbeständigkeit der rechtskräftigen Bescheide zur Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren Anlaß gegeben habe.

In seiner gegen alle diese Bescheide erhobenen Berufung wandte sich der Beschwerdeführer gegen die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens mit dem Vorbringen, daß die tatsächlichen Ausgaben dem Finanzamt bekannt gewesen seien, während eine Prognoserechnung keine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO darstelle. Der Liebhabereibeurteilung des Finanzamtes setzte der Beschwerdeführer zunächst die Behauptung der Unrichtigkeit der zugrunde gelegten Prognoserechnung mit dem Vorbringen entgegen, daß diese einen Gesamtüberschuß schon nach 20 Jahren ergebe und die behördliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei als rechtswidrig erweise.

Im Verfahren vor der belangten Behörde ergänzte der Beschwerdeführer sein Berufungsvorbringen durch die Angabe, daß die weder von ihm noch von seinem steuerlichen Vertreter erstellte Prognoserechnung deswegen schon unrichtig sei, weil der Beschwerdeführer das für den Erwerb des Objektes aufgenommene Darlehen zum Unterschied von anderen Beteiligten vorzeitig vollständig getilgt habe, was von ihm von Beginn an beabsichtigt gewesen sei. Zudem sei bei Abschluß des Projektes von einem Zinssatz von 9 % jährlich ausgegangen worden, welcher aber mittlerweile auf 14,5 % erhöht worden sei, was mit der daraus entstandenen Erhöhung der Werbungskosten die Berechnung des Totalgewinnes verzerre; bei gleichbleibendem Zinssatz wäre ein Totalgewinn schon vor dem zehnten Jahr erreicht worden.

Mit Vorhalt vom 15. Februar 1993 teilte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer mit, daß die Liebhabereiverordnung für die Jahre 1986 bis 1989 nicht anzuwenden sei, weshalb der Sachverhalt für diese Jahre nach der zuvor in Geltung gestandenen Rechtslage zu beurteilen sei, für welche nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Zeitspanne von 12 Jahren zur Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht geeignet sei, der zugrundeliegenden Tätigkeit Einkunftsquelleneigenschaft zuzubilligen. Da der Beschwerdeführer das Mietobjekt im "Wohnpark F." mit Kaufvertrag vom 21. Februar 1986 erworben habe, Ende der Zeitraum, innerhalb dessen ein positives Gesamtergebnis erzielt werden müßte, noch vor dem 21. Februar 1998, also spätestens mit Ende des Jahres 1997. Eine Gegenüberstellung der in den Jahren 1986 bis 1991 erzielten und der in den Jahren 1992 bis 1997 zu erwartenden Einnahmen mit den vorhersehbar gewesenen Aufwendungen der Jahre 1986 bis 1991 und den voraussichtlichen Aufwendungen der Jahre 1992 bis 1997 ergebe nach rechnerischer Vorführung dieser Zahlen bis Ende 1997 einen Gesamtverlust von S 47.541,--.

Der Beschwerdeführer trat den im Vorhalt vom 15. Februar 1993 angeführten Zahlen nicht entgegen, wandte sich aber unter Bezugnahme auf verwaltungsgerichtliche Judikatur gegen die von der Behörde unterstellte Anforderung der Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem solchen Zeitraum; im Beobachtungszeitraum müsse sich lediglich die Möglichkeit zur Erzielung von Überschüssen, nicht jedoch schon ein Totalgewinn ergeben. Die vermietete Wohnung sei im übrigen auch kein Wirtschaftsgut, welches der Verkehrsauffassung nach typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde wurde der Beschwerdeführer mit einer korrigierten Prognoserechnung konfrontiert, welche von der im vorangegangenen Vorhalt erstellten dadurch abwich, daß sie höhere Einnahmen aus der Vermietung und damit bis Ende 1997 einen Totalverlust von S 42.814,-- und bis Ende 1998 einen Totalverlust von S 15.076,-- vorsah. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers äußerte zu dieser Prognoserechnung, daß er gegen die Art der Berechnung keine Bedenken hege, die einzelnen Zahlen aber nicht überprüfen könne. Das Berufungsvorbringen wurde dahin ergänzt, daß der Beschwerdeführer von vornherein geplant habe, entweder überhaupt keinen Kredit aufzunehmen oder diesen ehestmöglich zurückzuzahlen; die Rückzahlung erst nach fünf Jahren sei darauf zurückzuführen gewesen, daß die Bankbedingungen eine vollständige Rückzahlung erst nach diesem Zeitraum gestattet hätten. Die Wohnung sei im übrigen immer an familienfremde Personen vermietet gewesen. Der vom Finanzamt herangezogene Wiederaufnahmegrund der Vorlage der Prognoserechnung und der Rechnungen hätten das Finanzamt zur Erlassung der Wiederaufnahmbescheide nicht berechtigt. Ob es zutreffe, daß das Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1986 nur gewußt

habe, daß keine Mieteinnahmen erzielt worden und hohe Vorsteuern angefallen seien, könne der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers nicht angeben, da das steuerliche Vertretungsverhältnis zum damaligen Zeitpunkt noch nicht bestanden habe. Daß Zinsen erst ab dem Jahre 1987 angefallen seien, treffe zu; wenn trotz des Vermerkes "siehe Beiblatt" bei der Einkommensteuererklärung 1986 ein solches nicht in den Akten liege, wäre es Sache des Finanzamtes gewesen, von sich aus entsprechende Ermittlungen durchzuführen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Umsatz- und Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1987 und gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide für dieses Jahr statt und hob diese Bescheide auf, während die Berufung im übrigen, somit im Umfang der Bekämpfung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1986 und die Sachbescheide über Umsatzsteuer für die Jahre 1986, 1988 und 1989 und über Einkommensteuer für die Jahre 1988 und 1989 als unbegründet abgewiesen wurde.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides traf die belangte Behörde folgende Sachverhaltsfeststellungen:

Der Beschwerdeführer habe am 21. Februar 1986 einen Anteil an der Liegenschaft EZ 1234 KG A. ("Wohnpark F.") käuflich erworben, wobei die Miteigentümer der Liegenschaft sich wechselseitig zur Errichtung bestimmter Wohneinheiten und zur Begründung von Wohnungseigentum an diesen verpflichtet hätten. Auf der Liegenschaft seien sechs Reihenhäuser errichtet worden, über deren Fertigstellung und mängelfreie Übergabe am 17. November 1986 Rechnung gelegt worden sei. Die auf den Anteil des Beschwerdeführers entfallenden Grundkosten hätten insgesamt S 32.480,20, die anteiligen Baukosten S 269.435,86 betragen, dem Beschwerdeführer wären noch weitere in seinen Erklärungen aufscheinende Aufwendungen erwachsen. Ab 1. Februar 1987 sei die Wohneinheit des Beschwerdeführers vermietet worden. Diese Wohneinheit befindet sich im Dachgeschoß und bestehe aus einem Wohnraum (16,20 m<sup>2</sup>), einer Kochnische (4,70 m<sup>2</sup>), Bad/WC (4,10 m<sup>2</sup>), einem Schlafräum (5,10 m<sup>2</sup>) und Keller (ca. 2,5 m<sup>2</sup>) sowie der gemäß Parifizierung zugehörigen Garten- und Freifläche, dem Gemeinschaftskeller und der Kfz-Abstellfläche. Am 30. August 1990 habe der Beschwerdeführer einen neuen Mietvertrag abgeschlossen, in welchem eine Dauer des Mietverhältnisses von fünf Jahren und ein Mietzins von S 2.000,- netto monatlich vereinbart worden sei, wobei der Nettomietzins auf der Grundlage des Verbraucherpreisindex 1986 unter Festlegung einer Schwankklausel von 5 % wertgesichert worden sei. Das Vorhaben des Beschwerdeführers sei fremdfinanziert durch einen Kredit der Sparkasse B. gewesen, wobei der Prospekt über das Projekt einen Zinssatz von 9 % jährlich und die Leistung einer Zinsenvorauszahlung für den Zeitraum von fünf Jahren vorgesehen habe. Tatsächlich seien dann keine Zinsenvorauszahlungen geleistet worden und habe sich der Zinssatz wesentlich erhöht. Am 3. Juni 1992 habe der Beschwerdeführer den Kredit der Sparkasse B. zur Gänze mit einem Betrag von S 152.188,-- zurückgezahlt, in welchem Zinsen von S 3.124,-- und Löschungskosten von S 1.336,-- enthalten gewesen seien. Die Rückzahlung des Kredites zu diesem Zeitpunkt habe der Beschwerdeführer von Anfang an beabsichtigt und diese Absicht auch in Schreiben aus den Jahren 1985, 1986 und 1991 dokumentiert. Unter der Annahme, daß dem Beschwerdeführer nach der Tilgung seines Kredites außer der AfA keine weiteren Aufwendungen mehr erwachsen sollten und unter der (noch unbewiesenen) Annahme, daß noch im Zeitpunkt des Erwerbes des Liegenschaftsanteiles am 21. Februar 1986 eine Verzinsung des Kredites mit 9 % jährlich habe erwartet werden können, während der Zinssatz tatsächlich 14,5 % betragen habe, stelle sich das Gesamtergebnis der Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers bis zum Ende des Jahres 1997 und bis zum Ende des Jahres 1998 in der Weise dar, daß den tatsächlichen Einnahmen bis Ende 1991 und den geschätzten Einnahmen der Jahre 1992 bis 1997 im Gesamtbetrag von S 276.527,-- vorhersehbare Aufwendungen für den Zeitraum der Jahre 1986 bis 1991 in Höhe von S 291.819,-- und voraussichtliche Aufwendungen für die Jahre 1992 bis 1997 in Höhe von S 27.521,88, bestehend aus vorhersehbaren Zinsen im Jahre 1992 im Betrag von S 1.936,88, den Löschungskosten von S 1.336,-- und der jährlichen AfA von S 4.041,53 gegebenüberstünden. Der Vergleich von Einnahmen und Aufwendungen im Zeitraum bis 1997 ergebe damit einen Gesamtverlust von S 42.814,--; bezogen auf das Ende des Jahres 1998 liege nach dem Abzug des in diesem Jahr zu erwartenden Überschusses von S 24.738,-- immer noch ein Gesamtverlust in Höhe von S 15.076,-- vor.

In der rechtlichen Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes führte die belangte Behörde zunächst aus, aus welchen Gründen die Frage der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch den Beschwerdeführer nach der vor Inkrafttreten der Liebhähreiberverordnung geltenden Rechtslage zu beurteilen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinen Erkenntnissen vom 14. Mai 1991, 88/14/0167, 0168, und vom 30. Juni 1992, 92/14/0017, zum Ausdruck gebracht, daß die Eignung einer Tätigkeit, positive Ergebnisse abzuwerfen, in absehbarer Zeit feststehen müsse, und

daß eine Zeitspanne von zwölf Jahren nicht mehr als absehbar beurteilt werden könne. Aus den Entscheidungsgründen des letztzitierten Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes sei klar ersichtlich, daß es für das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht genüge, wenn innerhalb des Zeitraumes von weniger als zwölf Jahren bloß Einnahmenüberschüsse erzielt würden, sondern daß eine Einkunftsquelle vielmehr nur dann vorliege, wenn innerhalb dieses Zeitraumes bereits ein Totalüberschuß absehbar sei. Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juni 1992, 92/14/0017, sei ein Fall zugrunde gelegen, der dem Fall des Beschwerdeführers ähnlich gewesen sei. Die belangte Behörde sehe keinen Anlaß, von der im genannten Erkenntnis ausgedrückten Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes abzuweichen. Anderes ergebe sich auch aus dem vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1990, 90/14/0131, nicht, weil der Verwaltungsgerichtshof auch in diesem Erkenntnis auf die Maßgeblichkeit der Erzielung eines Totalgewinnes abgestellt habe. Da sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergebe, daß innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Jahren ab Fertigstellung des Objektes, also bis Ende 1998, die Erzielung eines Totalüberschusses ausgeschlossen sei, stelle das vom Beschwerdeführer erworbene Mietobjekt keine Einkunftsquelle dar, weshalb dessen Erwerb und Vermietung einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei zu beurteilen gewesen seien. Ob die Wohnung von Anfang an zur Vermietung bestimmt gewesen sei, ob der Beschwerdeführer ein marktgerechtes Verhalten gezeigt und die Wohnung zu ortsüblichen Bedingungen und Preisen vermietet habe, sei mangels Erzielung eines Totalüberschusses in absehbarer Zeit als unerheblich anzusehen. Schließlich könne die Anschaffung bzw. Herstellung und folgende Vermietung eines Objektes auch ohne Aussicht auf Erzielung eines Totalüberschusses in absehbarer Zeit eine wirtschaftlich vernünftige Maßnahme sein, weil ein solches Objekt eine Kapitalanlage darstelle. Ob die Art der Finanzierung des Liegenschaftserwerbes durch Fremdfinanzierung mit festgelegter Mindestlaufzeit des Kredites dem Willen des Beschwerdeführers entsprochen habe, sei ebenso unerheblich, weil die Beurteilung nur von den tatsächlich gegebenen Verhältnissen ausgehen könne, auch wenn diese der ursprünglichen Absicht des Beschwerdeführers nicht entsprochen hätten.

Da der im § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 normierte Begriff "auf Dauer gesehen" nicht anders als im Einkommensteuerrecht ausgelegt werden könne, müsse auch umsatzsteuerrechtlich die Eignung einer Tätigkeit, positive Ergebnisse abzuwerfen, in absehbarer Zeit feststehen und sei eine Zeitspanne von zwölf Jahren auch in umsatzsteuerrechtlicher Sicht nicht als absehbar zu beurteilen. Aus dem vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. September 1991, 90/15/0098, ergebe sich nichts anderes. Das Fehlen eines längeren Beobachtungszeitraumes habe beim Beschwerdeführer deswegen keine Rolle gespielt, weil aus seiner Sicht die Entwicklung seiner Einnahmen und Ausgaben schon von vornherein festgestanden sei; der Beschwerdeführer habe demnach keine Möglichkeit gehabt, in absehbarer Zeit einen Totalüberschuß zu erzielen, sodaß er auch nicht als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG 1972 angesehen werden könne.

Das Finanzamt habe auch zu Recht die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens für das Jahr 1986 verfügt. Zum Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides für dieses Jahr seien dem Finanzamt nur die Umsatz- und die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1986 und die Umsatzsteuervoranmeldungen für einzelne Monate des Jahres 1986 bekannt gewesen. Aus diesen Unterlagen habe das Finanzamt nur ersehen können, daß im Jahr 1986 keine Mieteinnahmen erzielt worden seien und daß Vorsteuer in Höhe von insgesamt S 83.935,35 angefallen sei. Das Finanzamt habe zu diesem Zeitpunkt weder Kenntnis von der Größe und Beschaffenheit des Mietobjektes, noch von den voraussichtlichen Mieteinnahmen, noch von der Zusammensetzung der vom Beschwerdeführer getätigten Ausgaben gehabt; es habe auch nicht gewußt, daß der Erwerb des Mietobjektes fremdfinanziert gewesen sei und dadurch einen erheblichen Zinsenaufwand verursacht habe; auch die Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten und die AfA seien dem Finanzamt nicht bekannt gewesen. Das in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1986 angekündigte Beiblatt sei nicht beigelegt, die Höhe von Einkünften nicht angegeben worden. Die voraussichtlichen Einnahmen und Werbungskosten aus der Vermietung des Objektes und die Tatsache seiner Fremdfinanzierung und des Erwachsens von Darlehenszinsen in beträchtlichem Ausmaß seien dem Finanzamt mit der vom Beschwerdeführer in Befolgung des Ergänzungsauftrages vom 13. Juni 1991 vorgelegten Vorausschaurechnung bekannt geworden. Die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1987, 1988 und 1989 hätten dem Finanzamt zwar ebenfalls die maßgeblichen Informationen geboten, seien jedoch erst nach dem Tag der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1986 abgegeben worden. Es sei das Finanzamt zur Wiederaufnahme des Verfahrens über Umsatzsteuer 1986 nach § 303 Abs. 4 BAO demnach berechtigt gewesen, wobei die belangte Behörde die vom Finanzamt gepflogene Ermessensübung teile. Anderes habe für die Bescheide über die Wiederaufnahme der Abgabenverfahren des Jahres 1987 zu gelten, deren Rechtmäßigkeit der Umstand entgegenstehe, daß das Finanzamt über die zur Beurteilung des

Falles wesentlichen Informationen aus den Erklärungen des Beschwerdeführers für das Jahr 1987 schon zum Zeitpunkt der Erlassung der rechtskräftig gewordenen Bescheide verfügt habe. Diese Bescheide seien demnach aufzuheben gewesen, was auch die Aufhebung der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Abgabenbescheide zur Folge haben müsse.

Gegen den die Berufung abweisenden Teil dieses Bescheides richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides im bekämpften Umfang aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Erklärung begeht, sich durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten darauf als verletzt anzusehen, daß das Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 1986 nicht ohne Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen wiederaufgenommen und seine Vermietungstätigkeit einkommen- und umsatzsteuerrechtlich nicht als Liebhaberei beurteilt werde.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerde im Umfang ihrer Bekämpfung auch der Absprüche des angefochtenen Bescheides über Umsatzsteuer der Jahre 1988 und 1989 mit gesondertem Beschuß vom 27. März 1996, 93/13/0171-8, gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückgewiesen und im übrigen in einem gemäß § 13 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Unberechtigt ist die Verfahrensrüge des Beschwerdeführers, mit welcher er der belangten Behörde den Vorwurf einer Verletzung des Parteiengehörs aus dem Grund macht, daß ihm die korrigierte Prognoserechnung der belangten Behörde erst in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgehalten worden sei, ohne daß er, anders als bei einer Zustellung dieser Prognoserechnung einige Tage vor der Berufungsverhandlung, die Möglichkeit gehabt habe, zu dieser Prognoserechnung eine detaillierte Stellungnahme abzugeben. Zutreffend hält die belangte Behörde dem Beschwerdeführer in der Gegenschrift den Umstand vor Augen, daß sie ihm schon mit Vorhalt vom 15. Februar 1993 eine von der Berechnung des Finanzamtes abweichende Prognoserechnung zur Kenntnis gebracht hatte, auf deren Zahlenmaterial der Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung nicht reagiert hatte. Ebenso zutreffend weist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift auf die Geringfügigkeit der Abweichungen der in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Prognoserechnung zu der mit Vorhalt vom 15. Februar 1993 bekanntgegebenen Rechnung hin, wobei diese Abweichung zugunsten des Beschwerdeführers zudem zu einem geringeren Totalverlust führte. Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers hat in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich erklärt, Bedenken gegen die Art der Berechnung nicht zu hegen. Hätte er eine Stellungnahme zur modifizierten Prognoserechnung für erforderlich gehalten, die ihm in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht möglich erschienen wäre, wäre es zudem an ihm gelegen, einen Antrag auf Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung zu stellen. Wenn der Beschwerdeführer nunmehr vorbringt, er habe der von der belangten Behörde erstellten Prognoserechnung das Fehlen des Elements der Wertsteigerung des Mietobjektes entgegenhalten wollen, dann ist nicht ersichtlich, welcher Umstand ihn gehindert hätte, auf dieses seiner Auffassung nach fehlende Element nicht in der mündlichen Berufungsverhandlung oder erst recht schon in der Beantwortung des Vorhaltes vom 15. Februar 1993 hinzuweisen. Die belangte Behörde hat durch die vom Beschwerdeführer gerügte Vorgangsweise seine Parteienrechte demnach nicht verletzt, weshalb es sich in Erledigung der Verfahrensrüge erübrigkt, den zu Unrecht behaupteten Verfahrensmangel auf seine Relevanz hin zu untersuchen.

Ebenso unberechtigt ist der in der Verfahrensrüge des Beschwerdeführers enthaltene Vorwurf einer inhaltlichen Rechtswidrigkeit des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens über Umsatzsteuer des Jahres 1986 aus dem Grunde des Fehlens eines gesetzlichen Grundes zur Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO. Mit der Behauptung, die belangte Behörde habe keinen einzigen Umstand angeführt, der im Jahre 1986 eingetreten und erst später neu hervorgekommen sei, übersieht der Beschwerdeführer, daß die Bestimmung des § 303 Abs. 4 BAO in der Normierung des relevanten Zeitpunktes der Kenntnis der Abgabenbehörde von den maßgebenden Umständen nicht auf den Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld, sondern auf jenen der Erlassung des in Rechtskraft erwachsenen Bescheides abstellt. Welche für die Beurteilung der Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers als Einkunftsquelle als maßgeblich anzusehenden Sachverhalte dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung des in Rechtskraft erwachsenen Bescheides über Umsatzsteuer des Jahres 1986 am 19. November 1987 nicht bekannt waren, hat die belangte Behörde ebenso ausführlich festgestellt wie den Umstand, daß diese Sachverhalte erst nach

Rechtskraft des von der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens betroffenen Bescheides hervorgekommen sind. Im Umfang der Fremdfinanzierung des Objektserwerbs durch den Beschwerdeführer und der damit verbundenen Zinsenbelastung, der Größe des Objektes und der Relationen zwischen erzielten Erträgen und getätigten Aufwendungen waren diese Sachverhalte schon zum Zeitpunkt der Erlassung des rechtskräftig gewordenen Umsatzsteuerbescheides vorhanden. Das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals des neuen Hervorkommens von im Verfahren nicht geltend gemachten Tatsachen hat die belangte Behörde frei von Rechtsirrtum bejaht.

In der Sache ist der belangten Behörde zunächst darin beizupflichten, daß sie in ihrem durch Zustellung am 1. Juli 1993 erlassenen Bescheid weder die Liebhabereiverordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322, noch deren am 15. Jänner 1993 kundgemachte Neufassung, BGBl. Nr. 33/1993, in der Beurteilung der Verwirklichung von Abgabentatbeständen in den Veranlagungsjahren 1986, 1988 und 1989 anzuwenden hatte (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. Februar 1993, 93/14/0006, ÖStZB 1993, 528, und vom 15. Jänner 1995, 93/15/0101, ÖStZB 1995, 559). Ebenso im Einklang mit der jüngeren verwaltungsgerichtlichen Judikatur befindet sich die belangte Behörde mit der von ihr vertretenen Rechtsauffassung darüber, daß das Ausbleiben eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten durch einen Zeitraum von zwölf Jahren hindurch die rechtliche Beurteilung rechtfertige, daß die mit einem solchen Ergebnis verbundene Betätigung keine Einkunftsquelle, sondern steuerlich unbeachtliche Liebhaberei darstelle. Der Verwaltungsgerichtshof hat den von der belangten Behörde wiedergegebenen Rechtsstandpunkt in den letzten Jahren wiederholt eingenommen (vgl. neben den schon im angefochtenen Bescheid zitierten Erkenntnissen vom 30. Juni 1992, 92/14/0017, ÖStZB 1993, 34, und vom 14. Mai 1991, 88/14/0167, 0168, ebenso schon das Erkenntnis vom 12. September 1989, Slg. N.F. Nr. 6428/F, das Erkenntnis vom 11. März 1992, 92/13/0019, ÖStZB 1992, 645, wie schließlich auch die Erkenntnisse vom 21. September 1993, 90/14/0057, ÖStZB 1994, 252, und vom 21. Juni 1994, 94/14/0035, ÖStZB 1995, 74).

Diese Judikatur ist im Schrifttum auf Kritik gestoßen. Gegen die Auffassung von der Maßgeblichkeit des in einem bestimmten Zeitraum erwirtschafteten Ergebnisses für die Beurteilung der Tätigkeit als Einkunftsquelle hat sich schon Stoll (Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, Wien 1989, 110 ff, 117, 121, ebenso 172, 208, sowie schon 75, Anm. 35) gewandt. Lechner/Haunold/Tumpel (Ertragsfähige Betätigungen und Liebhaberei im Einkommensteuerrecht, FJ 1994, 238 ff, 241) haben die Vereinbarkeit der im bereits zitierten Erkenntnis vom 12. September 1989, Slg. N.F. Nr. 6428/F, ausgedrückten Rechtsanschauung mit dem Gesetz in Zweifel gezogen. Die im genannten Erkenntnis ausgesprochene Gleichsetzung des Beobachtungszeitraumes mit jener Zeitspanne, innerhalb deren das Vorliegen eines positiven Gesamtergebnisses zu fordern sei, wurde desgleichen von Zorn (Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, ÖStZ 1989, 261 ff, 264) kritisiert; derselbe Autor hat seine Kritik an dieser Auffassung, an welcher der Verwaltungsgerichtshof in seinem bereits zitierten Erkenntnis vom 21. September 1993, 90/14/0057, ÖStZB 1994, 252, ausdrücklich festgehalten hat, in jüngster Zeit wiederholt (Schafft VfGH Paradies für Verlustmodelle?, ÖStZ 1995, 245 ff, 246, 249).

Das zuletzt angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 1993, 90/14/0057, ÖStZB 1994, 252, war auf Grund einer Präsidentenbeschwerde ergangen. Gegen den im Gefolge dieses Erkenntnisses erlassenen Ersatzbescheid nach § 63 Abs. 1 VwGG wurde der Verfassungsgerichtshof angerufen, der mit seinem Erkenntnis vom 7. März 1995, B 301/94, die Beschwerde als begründet ansah und den angefochtenen Ersatzbescheid wegen Verletzung des Gleichheitssatzes aufhob. In der Begründung dieses Erkenntnisses hat der Verfassungsgerichtshof nach einem grundsätzlichen Bekenntnis zur Erforderlichkeit der Abgrenzung erwerbswirtschaftlicher Betätigungen von Betätigungen anderer Art unter anderem die Rechtsanschauung geäußert, daß die Frage, welchen Beobachtungszeitraum die Beurteilung der Erfolgssäussichten einer behaupteten erwerbswirtschaftlichen Betätigung erfordere, von der Frage streng zu trennen sei, wann der Gesamtüberschuß der Erträge über die Aufwendungen erzielt werden müsse, damit die Betätigung als Einkunftsquelle anerkannt werden könne. Unter welchen sachlichen Gesichtspunkten das Gesetz einer Betätigung, für die der Zeitpunkt des Entstehens eines Gesamtüberschusses schon absehbar sei, möge dieser Zeitraum auch zwölf Jahre oder länger währen, die Anerkennung als Einkunftsquelle versagen könnte, sei für den Verfassungsgerichtshof nicht erkennbar. Daß Maßnahmen gesetzt worden seien, die vier Jahre nach Aufnahme der Tätigkeit zu einem positiven Jahresergebnis geführt hätten, könne im übrigen deswegen nicht von Bedeutung sein, weil eine Teilung der Tätigkeit in eine unbeachtliche verlustbringende Periode und einen der Besteuerung zu unterziehenden Abschnitt der Erzielung von Überschüssen die Aufwendungen außer acht lasse,

welche zur Erzielung dieser Einnahmen beigetragen hätten; eine Besteuerung nach einem Teilergebnis einer Betätigung ohne Rücksicht auf den getätigten Vermögenseinsatz widerspreche dem für die Einkommensteuer bestimmenden Grundsatz der Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit.

Die dargestellten Einwände gegen die vom Verwaltungsgerichtshof in seiner jüngeren Judikatur vertretene und im Beschwerdefall von der belangten Behörde der Begründung des angefochtenen Bescheides zugrunde gelegte Rechtsanschauung über die Voraussetzungen der Beurteilung einer Betätigung als Einkunftsquelle haben den Verwaltungsgerichtshof dazu veranlaßt, seine Auslegung des Gesetzes - jedenfalls außerhalb seiner durch den Verordnungsgeber der Liebhabereiverordnung erfolgten Präzisierung - einer Überprüfung zu unterziehen. Diese Überprüfung erfordert es zunächst, in der Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei oder als steuerlich beachtliche Einkunftsart zwischen jenen Elementen zu unterscheiden, die Ergebnis der Tatfragenlösung zu sein haben, und jenen Entscheidungskriterien, die Akte rechtlicher Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes sind.

Ob eine Betätigung objektiv geeignet ist, sich innerhalb eines bestimmten Zeitraumes lohnend zu gestalten, ist ebenso eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage wie der Umstand, ob der, der sich betätigt, damit ein bestimmtes wirtschaftliches Ergebnis überhaupt erzielen will. In gleicher Weise auf der Tatsachenebene zu lösen sind die Fragen, welche Auswirkungen eine Änderung der Wirtschaftsführung auf die Ertragsaussichten der Betätigung hat, ob eine solche Änderung der Wirtschaftsführung von Beginn der Betätigung an bereits geplant war oder erst durch später eintretende äußere Umstände oder gewonnene Einsichten veranlaßt wurde, und ob eine solche Änderung der Wirtschaftsführung ihren Grund in einem Wechsel des mit der Betätigung verfolgten Zweckes hat oder nur zu dessen wirksamerer Verfolgung vorgenommen wurde.

Als Akte rechtlicher Beurteilung hingegen sind jene Wertentscheidungen anzusehen, die in einem bestimmten, die objektiven und subjektiven Elemente der Betätigung einer Person darstellenden Sachverhalt das Vorliegen oder Fehlen der Tatbestandsvoraussetzungen einer Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze erkennen. Die Beurteilung der Anforderungen, welche das Gesetz an die Qualifizierung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle stellt, ist eine Lösung der Rechtsfrage, während die Antwort darauf, ob eine konkrete Betätigung diese Anforderungen erfüllt, im Tatfragebereich gefunden werden muß.

Ob dem Gesetz entnommen werden kann, daß eine Betätigung als Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze nur dann angesehen werden darf, wenn sie mit dem Streben nach Erzielung eines positiven wirtschaftlichen oder steuerlichen Gesamtergebnisses ausgeübt wird, stellt ebenso die Beantwortung einer Rechtsfrage dar wie die Beurteilung, ob die Qualifizierung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle kumulativ oder alternativ dazu voraussetzt, daß ein positives Gesamtergebnis nach der ausgeübten Art dieser Tätigkeit objektiv erzielbar ist. Nichts anderes gilt für die Beurteilung, ob ein positives Gesamtergebnis innerhalb eines bestimmten Zeitraumes erzielbar sein muß und welche zur Erzielung eines solchen "Totalerfolges" benötigten Zeiträume bei einzelnen Betätigungsarten als ausreichend angesehen werden können, um in der Tätigkeit den Tatbestand einer Einkunftsart nach § 2 Abs. 3 EStG als verwirklicht anzusehen. Desgleichen ist es ein Akt der rechtlichen Beurteilung, ob durch eine Änderung der Wirtschaftsführung der Tatbestand einer Einkunftsart mit der betroffenen Betätigung etwa erst ab dem Zeitpunkt dieser Änderung erfüllt wurde, ob somit eine Änderung der Bewirtschaftungsart auf die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit in den Vorperioden ohne Bedeutung bleiben oder in diese Beurteilung miteinfließen muß.

Schon im Erkenntnis vom 2. Oktober 1953, Slg. N.F. Nr. 819/F, hat der Verwaltungsgerichtshof aus der taxativen Aufzählung der Einkunftsarten im § 2 Abs. 3 EStG abgeleitet, daß das Gesetz eine menschliche Betätigung nur dann als Einkunftsquelle ansehe, wenn sie mit einem Streben nach einem Reinertrag verbunden und nach den Verhältnissen des einzelnen Falles geeignet sei, auf die Dauer nachhaltig einen Gewinn oder einen Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen. Die Maßgeblichkeit sowohl des Strebens nach Reinertrag als auch der objektiven Eignung der Tätigkeit zur Erzielung eines Reinertrages für die Qualifikation einer Betätigung als Einkunftsquelle hat der Gerichtshof in zahlreichen nachfolgenden Erkenntnissen bekräftigt (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 15. April 1975, 1296/73, vom 28. April 1980, Slg. N.F. Nr. 5483/F, und vom 27. November 1984, 83/14/0046, 0048). In den beiden letztzitierten Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof seine Auffassung vom positiven wirtschaftlichen Ergebnis als dem Wesensmerkmal steuerlich relevanter Einkünfte mit der ausdrücklichen Normierung des Verlustausgleiches im § 2 Abs. 2 EStG begründet, welche Vorschrift durch ein solches Verständnis vom Wesen des Einkünftebegriffes erst Sinn und Funktion erhalte.

Die grundsätzliche Bedeutung sowohl des objektiven als auch des subjektiven Elementes für die Einkunftsquellenbeurteilung wurde vom Gerichtshof auch durch Formulierungen zum Ausdruck gebracht, wonach von einer Einkunftsquelle nur dann die Rede sein könne, wenn objektiv gesehen die Möglichkeit bestehe, einen Gewinn oder Überschuß von Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und wenn auch das Bestreben des Steuerpflichtigen ersichtlich auf die Erzielung von Einkünften abgestellt sei (vgl. hiezu die Erkenntnisse vom 31. März 1971, 707/70, vom 7. Mai 1980, 1466/79, 856/80, und vom 1. Dezember 1982, 81/13/0110, 82/13/0005, 0006). Der Verlustausgleich im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG setze voraus, hat der Gerichtshof in diesen Erkenntnissen erläutert, daß der geltend gemachte Verlust aus einer der im § 2 Abs. 3 EStG erschöpfend aufgezählten Einkunftsarten herrühre.

In der Mehrzahl der Erkenntnisse der jüngeren Judikatur wurde dem objektiven Tatbestandselement der Gewinn- oder Überschußerzielungsmöglichkeit maßgebliche Bedeutung vor dem subjektiven Element des Ertragsstrebens des Tätigen beigemessen. Der Gerichtshof hat diese Auffassung mit der Formulierung ausgedrückt, daß nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkunftsquelle in Betracht kämen und mit ihrem Ergebnis bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens zu berücksichtigen seien. Fehle dagegen bei einer Tätigkeit objektiv gesehen die Möglichkeit, Gewinne oder Einnahmenüberschüsse zu erzielen, oder mangle es einem Abgabepflichtigen an der entsprechenden Absicht, liege keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinn vor. Dabei sei zu beachten, daß bei der Beurteilung des jeweiligen Falles in erster Linie auf die objektiven Merkmale (Gewinnerzielungsmöglichkeit) Bedacht genommen werden müsse, während den subjektiven Merkmalen (Absicht des Steuerpflichtigen) nur untergeordnete Bedeutung zukomme (vgl. für viele etwa die Erkenntnisse vom 16. Juni 1987, 85/14/0125, vom 14. Juni 1988, 85/14/0159, vom 11. April 1991, 88/13/0027, vom 7. September 1993, 90/14/0025, ÖStZB 1994, 165, und vom 21. März 1996, 94/15/0085). Die Beantwortung der Frage, ob eine einkommensteuerrechtlich relevante Tätigkeit oder Liebhaberei vorliege, sei von der Feststellung abhängig, ob mit der Deckung der Ausgaben und - da bloße Kostendeckung nicht genüge - mit einem wenn auch nur bescheidenen Nutzen ernstlich gerechnet werden könne, möge sich dieser Nutzen auch erst in späterer Zeit, nach Ablauf einer angemessenen Anlaufphase, einstellen. Dabei sei zunächst ein objektiver Maßstab anzulegen und festzustellen, ob die zu beurteilende Tätigkeit überhaupt Aussicht habe, sich jemals lohnend zu gestalten. Sei diese Frage zu verneinen, komme es auf die persönliche Auffassung des Steuerpflichtigen nicht mehr an, seiner subjektiven Einstellung könne nur mehr in Grenzfällen Bedeutung beigemessen werden (so beispielsweise die Erkenntnisse vom 7. August 1992, 88/14/0018, ÖStZB 1993, 132, und vom 29. Juni 1995, 93/15/0225).

Zum Erfordernis der periodenübergreifenden Betrachtung einer Betätigung zum Zwecke ihrer Beurteilung als Einkunftsquelle hat der Gerichtshof in seinem schon zitierten Erkenntnis vom 28. April 1980, Slg. N.F. Nr. 5483/F, die Aussage getroffen, daß die Normierung des Verlustausgleiches voraussetze, daß das Vorliegen von Einkünften unter Zugrundelegung eines über den Einkommensermittlungszeitraum hinausgehenden Zeitabschnittes beurteilt wird, weil es nur dadurch möglich sei, einer Tätigkeit ungeachtet eines in einem Kalenderjahr erwirtschafteten Verlustes ein wirtschaftlich positives Gesamtergebnis zu unterstellen und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen (ebenso auch das bereits zitierte Erkenntnis vom 27. November 1984, 83/14/0046, 0048). Dementsprechend hat der Gerichtshof auch in seinen im vorigen Absatz zitierten Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, daß regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden könne, ob eine Tätigkeit nach den von ihm formulierten Kriterien einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu werten sei, was nur dann nicht zu gelten habe, wenn bei einer Betätigung nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles die Erzielung von positiven Einkünften von vornherein aussichtslos erscheine (vgl. ebenso auch die Erkenntnisse vom 19. Februar 1985, 84/14/0079, vom 21. September 1988, 87/13/0222, und vom 5. Oktober 1993, 90/14/0062, ÖStZB 1994, 251). Die als "Beobachtungszeitraum" bezeichnete, zur verlässlichen Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung erforderliche Zeitspanne wurde vom Verwaltungsgerichtshof abhängig von der Art der Betätigung unterschiedlich gesehen; für die Beurteilung der Frage, ob eine Betätigung der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden kann, hat der Gerichtshof regelmäßig einen fünf- bis achtjährigen Zeitraum als ausreichend angesehen (vgl. neben den bereits zitierten Erkenntnissen vom 12. September 1989, Slg. N.F. Nr. 6428/F, vom 14. Mai 1991, 88/14/0167, 0168, vom 21. September 1993, 90/14/0057, ÖStZB 1994, 252, und vom 25. Jänner 1995, 93/15/0101, ÖStZB 1995, 559, auch die Erkenntnisse vom 22. Jänner 1985, Slg. N.F. Nr. 5952/F, vom 16. September 1987, 87/13/0011, vom 20. November 1990, 90/14/0131, vom 9. Dezember 1992, 92/13/0077, ÖStZB 1993, 332, vom 18. Mai 1995, 94/15/0174, und je vom 21. März 1996, 92/15/0069 und 94/15/0031).

Unterschiedlich beantwortet hat der Verwaltungsgerichtshof allerdings die Frage, welchen Anforderungen das innerhalb dieses Beobachtungszeitraumes gewonnene Bild einer Betätigung genügen muß, um die Ergebnisse der Tätigkeit rechtlich der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung subsumieren zu können.

Im zitierten Erkenntnis vom 22. Jänner 1985, Slg. N.F. Nr. 5952/F, etwa hat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung verworfen, daß das bloße Vorliegen eines achtjährigen geschlossenen Verlustzeitraumes den wirtschaftlichen Ergebnissen einer Betätigung die Qualifizierbarkeit als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1972 in jedem Falle nehmen müsse, und eine abweichende Betrachtung dann als geboten angesehen, wenn hohe Investitionen erst später Einnahmenüberschüsse erwarten ließen, die auf Grund der Einnahmen- und Ausgabenentwicklung mit ziemlicher Sicherheit absehbar seien, wie umgekehrt eine feststehende Einnahmen- und Ausgabenentwicklung in anderen Fällen schon nach einer kürzeren Verlustperiode die Annahme von "Liebhaberei" rechtfertigen könne. In den zitierten Erkenntnissen vom 20. November 1990, 90/14/0131, vom 9. Dezember 1992, 92/13/0077, ÖStZB 1993, 332, und vom 25. Jänner 1995, 93/15/0101, ÖStZB 1995, 559, hat der Verwaltungsgerichtshof die steuerliche Relevanz wirtschaftlicher Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit an die Anforderung gebunden, daß sich aus der Beobachtung der Entwicklung von Einnahmen und Ausgaben während des Beobachtungszeitraumes die Möglichkeit zur Überschußzielung ergibt. Den grundsätzlichen Erwägungen zur Funktion des Beobachtungszeitraumes im Sinne der Erkenntnisgewinnung auch über die künftige Entwicklung in dem Fall eines Schriftstellers betreffenden, ebenso bereits zitierten Erkenntnis vom 27. November 1984, 83/14/0046, 0048, trägt ebenso auch das schon angeführte Erkenntnis vom 16. September 1987, 87/13/0011, insoweit Rechnung, als darin neben dem Vorliegen eines geschlossenen Verlustzeitraumes aus einer Vermietungstätigkeit auch der Umstand als rechtserheblich angesehen worden ist, daß die Verluste keine sinkende Tendenz aufgewiesen hatten und vom Beschwerdeführer dieses Beschwerdefalles Möglichkeiten zu einer günstigeren Entwicklung nicht aufgezeigt worden waren.

Demgegenüber hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 12. September 1989, Slg. N.F. Nr. 6428/F, und vom 21. September 1993, 90/14/0057, ÖStZB 1994, 252, die rechtliche Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse einer Vermietungstätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1972 an die Bedingung geknüpft, daß als Ergebnis des Beobachtungszeitraumes ein innerhalb dieses Beobachtungszeitraumes bereits erwirtschafteter Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten feststeht. Ausgehend von dem schon in früherer Judikatur vertretenen Standpunkt, daß die Erzielung positiver Einkünfte - im Sinne eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten - in absehbarer Zeit objektiv möglich sein müsse, um in einer Tätigkeit eine Einkunftsquelle zu erkennen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 23. April 1985, 84/14/0156), hat der Gerichtshof in diesen beiden Erkenntnissen die in den Beschwerdefällen zur Erwirtschaftung eines positiven Gesamterfolges benötigten Zeitspannen von zwölf und dreizehn Jahren als nicht mehr absehbar erachtet und die in den Streitjahren erwirtschafteten Ergebnisse aus den betroffenen Vermietungstätigkeiten deshalb nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1972 beurteilt. Gleichlautende rechtliche Beurteilungen über fehlende Einkunftsqualität von Vermietungstätigkeiten aus dem Grunde der Unabsehbarkeit des zur Erwirtschaftung des Gesamterfolges benötigten Zeitraumes finden sich in den Erkenntnissen vom 14. Mai 1991, 88/14/0167, 0168 (zwölf Jahre), vom 11. März 1992, 92/13/0019, ÖStZB 1992, 645 (vierzehn Jahre), vom 30. Juni 1992, 92/14/0017, ÖStZB 1993, 34, und vom 21. Juni 1994, 94/14/0035, ÖStZB 1995, 74 (ergangen zur im hier interessierenden Umfang durch die Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 inhaltlich nicht veränderten Rechtslage).

Mit den in diesen Erkenntnissen vertretenen, von der belangten Behörde im Beschwerdefall zur Begründung des angefochtenen Bescheides herangezogenen Auffassungen hat der Verwaltungsgerichtshof seine in anderen Judikaten zum Ausdruck gebrachte Rechtsanschauung in mehrfacher Hinsicht modifiziert:

Das Tatbestandsmerkmal der auf Dauer gesehen objektiven Ertragsfähigkeit einer Betätigung wurde verändert in ein Tatbestandsmerkmal der tatsächlichen Erzielung eines ein positives steuerliches Ergebnis erbringenden wirtschaftlichen Gesamterfolges innerhalb eines konkret abgegrenzten Zeitraumes. Damit hat der Gerichtshof an die Stelle einer Mehrzahl von Umständen, die über die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erzielung von Gewinnen (Einnahmenüberschüssen) generell Aufschluß geben können, wie etwa die Beachtung wirtschaftlicher Grundsätze (vgl. die - zur Frage des Vorliegens betrieblicher Einkünfte ergangen - Erkenntnisse vom 11. Februar 1987, 84/13/0139, vom 6. März 1984, 83/14/0188, 0195, und vom 5. November 1986, 85/13/0012) oder die zeitverschobene Rentabilität erforderlicher Investitionen (vgl. neben dem ebenfalls zur Frage betrieblicher Einkünfte ergangen Erkenntnis vom

30. Mai 1984, 83/13/0104, auch das zu einer Vermietungstätigkeit ergangene, bereits zitierte Erkenntnis vom 22. Jänner 1985, Slg. N.F. Nr. 5952/F) die ausschließliche Erheblichkeit des tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisses gesetzt. Die rechtliche Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse einer Vermietungstätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1972 wurde mit dieser Anschauung tatbestandsmäßig an den innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu erzielenden Gesamterfolg der Betätigung in einer Weise gebunden, die eine darüber hinausgehende Prüfung der Ertragseignung der Tätigkeit ebenso entbehrlich gemacht hat, wie das in der an früherer Stelle zitierten Judikatur, wenn auch zweitrangig, so doch noch als bedeutsam erkannte Element subjektiven Ertragsstrebens damit vollständig weggefallen ist. Daß der Verwaltungsgerichtshof dem subjektiven Element des Ertragsstrebens Bedeutung für die Einkunftsquelleneigenschaft auch in der Beurteilung von Vermietungstätigkeiten beigemessen hat, folgt aus jener Judikatur, mit welcher ausgesprochen wurde, daß preisrechtliche Zwangsvorschriften auf dem Wohnungssektor die Beurteilung einer solchen Betätigung als Liebhaberei nicht beeinflussen dürfen (vgl. für viele etwa die Erkenntnisse vom 3. März 1970, 1721/69, vom 12. Februar 1986, 85/13/0008, vom 10. Februar 1987, 85/14/0142, und das bereits zitierte Erkenntnis vom 9. Dezember 1992, 92/13/0077, ÖStZB 1993, 332), welcher Standpunkt auf der Basis einer allein auf die objektive Ertragsmöglichkeit abstellenden Beurteilungsweise nicht erklärbar wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ferner in der mit dem Erkenntnis vom 12. September 1989, Slg. N.F. Nr. 6428/F, beginnenden Judikaturlinie seine Anschauung darüber geäußert, daß ein Zeitraum von dreizehn (in der Folge: zwölf) Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses als nicht mehr absehbar angesehen werden könne. Dieser Ansicht liegt eine solche Beurteilung der Verkehrsauffassung zugrunde, mit der ein Erfahrungssatz zur Lösung der Rechtsfrage des Vorliegens von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1972 herangezogen und dadurch ein Akt rechtlicher Beurteilung gesetzt wurde (vgl. zur gleichgelagerten Problematik der Abgrenzung von Tat- und Rechtsfrage im zivilgerichtlichen Verfahren Rechberger, Die Überprüfung von Erfahrungssätzen in der Revisionsinstanz, ÖJZ 1974, 113 f, 114, sowie Fasching, Probleme des Revisionsverfahrens, Berlin 1971, 17, ebenso wie die bei Fink, Verkehrsauffassung - Rechts- oder Tatfrage?, RdW 1986, 230 ff, wiedergegebene - in anderem Zusammenhang dort kritisierte - hg. Judikatur und schließlich auch die Urteile des OGH vom 13. November 1984, RdW 1985/4, 108, und vom 12. Mai 1992, ÖBl. 1992, 114), indem der Sachverhalt des zur Gesamtüberschüsterzielung benötigten Zeitraumes im Rahmen des (seinerseits erst durch Gesetzesauslegung gewonnenen) konkretisierungsbedürftigen Maßstabes "absehbarer Zeit" rechtlich bewertet wurde (vgl. Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft5, Berlin 1983, 296).

Schließlich hat durch die mit dem Erkenntnis vom 12. September 1989, Slg. N.F. Nr. 6428/F, eingeleitete Judikatur auch die rechtliche Beurteilung des Gerichtshofes zur Funktion des sogenannten Beobachtungszeitraumes eine Veränderung dahin erfahren, daß dieser Zeitraum nicht mehr bloß der Gewinnung von Einsichten über die Ertragsmöglichkeiten der Betätigung unter Einschluß der absehbaren künftigen Entwicklung dienen solle (so noch im Erkenntnis vom 22. Mai 1990, Slg. N.F. Nr. 6498/F, gesehen), sondern mit jener, mitunter als "Kalkulationszeitraum" bezeichneten Zeitspanne gleichzusetzen sei, innerhalb dessen das positive Gesamtergebnis schon erwirtschaftet worden sein müsse (so ausdrücklich die Erkenntnisse vom 12. September 1989, Slg. N.F. Nr. 6428/F, und vom 21. September 1993, 90/14/0057, ÖStZB 1994, 252, und durch den Hinweis auf das zitierte Judikat vom 12. September 1989 erkennbar auch die der darin vertretenen Auffassung beitretenden, an früherer Stelle angeführten Folgejudikate).

Der Verwaltungsgerichtshof ist in Betrachtung der in der zuletzt dargestellten Judikaturlinie vertretenen Rechtsauffassungen im Verhältnis zu den zuvor wiedergegebenen Rechtsanschauungen anderer Erkenntnisse, zumal in Gegenüberstellung mit den im Erkenntnis vom 22. Jänner 1985, Slg. N.F. Nr. 5952/F, eingenommenen Standpunkten, zur Auffassung gelangt, daß die zu lösende Rechtsfrage, welche Anforderungen an eine Betätigung zu stellen sind, damit ihre wirtschaftlichen Ergebnisse als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1972 beurteilt werden können, in seiner bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet worden ist. Der Gerichtshof hält die in der mit dem Erkenntnis vom 12. September 1989, Slg. N.F. Nr. 6428/F, beginnenden Judikaturlinie eingenommenen, im vorigen dargestellten Standpunkte über die ausschließliche Maßgeblichkeit der tatsächlichen Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges innerhalb eines konkret abgegrenzten Zeitraumes, über die Unabsehbarkeit eines Zeitraumes von zwölf Jahren und über die Gleichsetzung des Beobachtungszeitraumes mit dem Kalkulationszeitraum nicht mehr aufrecht.

Der Verwaltungsgerichtshof hält fest an der Auffassung, daß die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen ist, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, sich lohnend zu

gestalten. Dem subjektiven Ertragsstreben desjenigen, der sich betätigt, kommt für die Beurteilung der wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze dann Bedeutung zu, wenn die Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der Betätigung kein eindeutiges Bild ergibt, dies allerdings nur insoweit, als ein solches Ertragsstreben durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt. Festzuhalten ist ferner daran, daß unter der Ertragsfähigkeit einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft die Eignung der Tätigkeit zu verstehen ist, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen wirtschaftlichen Gesamterfolg innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen.

Die rechtliche Richtigkeit der Ableitung des Tatbestandsmerkmals der Erzielbarkeit eines der positiven Steuererhebung zugänglichen Ergebnisses einer Betätigung für ihre Einkunftsquelleneigenschaft aus der Normierung des Verlustausgleiches im § 2 Abs. 2 der Einkommensteuergesetze, wie der Gerichtshof sie in seinem Erkenntnis vom 28. April 1980, Slg. N.F. Nr. 5483/F, dargestellt hat, konnte von Stoll (Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, Wien 1989, 29 ff) nicht in überzeugender Weise widerlegt werden. Daß der österreichische Gesetzgeber die ausdrückliche Normierung des Verlustausgleiches aus der Bestimmung des § 2 Abs. 2 EStG 1972 nicht entfernt, sondern sie in die Bestimmung des § 2 Abs. 2 EStG 1988 unverändert aufgenommen hat, muß für den österreichischen Rechtsbereich der von Stoll aufgestellten These über die normative Bedeutungslosigkeit dieser gesetzlichen Anordnung die Grundlage nehmen. Auch die vom genannten Autor ins Treffen geführte Bestimmung des § 2 Abs. 4 der Einkommensteuergesetze stützt seine Kritik nicht, weil in dieser Bestimmung die Einkünfte der außerbetrieblichen Einkunftsarten mit dem Begriff "Überschuß" der Einnahmen über die Werbungskosten, somit erneut durch ein steuerlich positives Ergebnis, und nicht durch einen ergebnisneutralen Ausdruck, wie etwa "Unterschiedsbetrag" der Einnahmen zu den Werbungskosten bestimmt werden. Zu keinem anderen Ergebnis führt die Interpretation des gesetzlichen Einkünftebegriffes in seiner Gegenüberstellung mit der ausdrücklichen Normierung eines Verlustausgleiches nach dem Gesetzeszweck. Die von Deutsch (Die einkommensteuerrechtliche Liebhaberei, Wien 1985, 29 f) vertretene Ansicht, die in einem von der genannten Autorin referierten Urteil des RFH vom 14. März 1929 geäußerte Anschauung, daß es oberster und letzten Endes alleiniger Zweck des Einkommensteuergesetzes sei, "dem Reiche" Einnahmen zu verschaffen, müsse als überholt angesehen werden, teilt der Verwaltungsgerichtshof nicht. Die einzuräumende Bedeutsamkeit der wirtschafts-, sozial-, kultur- und gesundheitspolitischen Zielsetzungen der Steuererhebung, auf welche die genannte Autorin hinweist, ändert nichts an der Offensichtlichkeit des alle Nebenzwecke überragenden Hauptzweckes des Einkommensteuergesetzes zur Verschaffung von für die Verwaltung des Gemeinwesens erforderlichen Mitteln. Daß die Aussage des Reichsfinanzhofes aus dem Jahre 1929 über den Hauptzweck des Einkommensteuergesetzes an Aktualität nichts eingebüßt hat, ist auch gegenwärtig unmittelbar evident. Dieser Gesetzeszweck aber unterstützt den aus der Wortinterpretation gewonnenen Befund von der steuerertragsorientierten Beschaffenheit des Einkünftebegriffes. Daraus folgt auch die Ablehnung solcher Vorstellungen von der Einkunftsquellenart "lohnender Gestaltung" einer Tätigkeit, die in der Erzielung von Steuervorteilen durch die Geltendmachung des Verlustausgleiches besteht (vgl. hiezu schon die Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes im bereits zitierten Erkenntnis vom 16. September 1987, 87/13/0011, sowie die zutreffenden Überlegungen Stolls, Publikums-(Abschreibungs-)Gesellschaften, Wien 1985, 62, mit denen er klargestellt hat, daß verlustbedingte einkommensteuerrechtliche Vorteile lediglich eine Verminderung der Belastung des bereits erwirtschafteten Einkommens, nicht aber eine Erhöhung des wirtschaftlichen Einkommens in der Stufe der Einkommensgewinnung darstellen).

Daß der wirtschaftliche Gesamterfolg einer Betätigung einer positiven Steuererhebung aus der Einkunftsart zugänglich sein muß, deren Vorliegen zur Prüfung ansteht, ist darin begründet, daß die Frage, ob eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt, nur anhand der für die in Betracht kommenden Einkünfte maßgebenden steuerlichen Vorschriften beantwortet werden kann, sodaß die Einbeziehung eines aus der Veräußerung der Einkunftsquelle erzielten Erlöses in den maßgeblichen wirtschaftlichen Gesamterfolg bei solchen Einkunftsarten rechtlich nicht in Betracht kommen kann, bei denen die Veräußerung der Einkunftsquelle keine Einkünfte aus dieser Einkunftsart bewirkt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. März 1992, Slg. N.F. Nr. 6663/F, ebenso wie schon das Erkenntnis vom 23. Oktober 1984, 83/14/0266, auf welches die belangte Behörde in Erwiderung des Beschwerdehinweises auf die Möglichkeit eines "Veräußerungsgewinnes" in der Gegenschrift verwiesen hat).

Daß schließlich das im Falle der Unergiebigkeit der Prüfung der objektiven Komponente der Ertragsfähigkeit der

Betätigung subsidiär maßgebliche Tatbestandselement des Strebens desjenigen, der sich betätigt, nach einem solchen wirtschaftlichen Ergebnis, dessen Resultat eine positive Besteuerung ist, nur insoweit maßgebend sein kann, als es durch ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien nach außen erkennbar in Erscheinung tritt, hat seinen Grund im Erfordernis der Objektivierbarkeit auch subjektiv geprägter, weil im inneren Willens- und Vorstellungsbereich der betroffenen Person gelegener Tatbestandselemente. Ob die wirtschaftlichen Ergebnisse der Tätigkeit einer Person als Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze beurteilt werden können, entscheidet sich auch im Umfang der Maßgeblichkeit eines Strebens dieser Person nach einem die Einkunftsartqualität ihrer Betätigung begründenden Gesamterfolg nicht an bloßen Bekundungen der betroffenen Person, sondern an ihrem das bekundete Streben manifestierenden Verhalten in der Außenwelt. Auf Dauer gerichtetes Ertragsstreben aber setzt ein Handeln nach Wirtschaftlichkeitsprinzipien zwangsläufig voraus.

Das Vorliegen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung rechtlich hingegen von der Erfüllung einer Tatbestandsvoraussetzung des Inhaltes abhängig zu machen, daß aus dieser Betätigung ein wirtschaftlicher Gesamterfolg innerhalb eines konkret abgegrenzten Zeitraumes erwirtschaftet worden sein muß, ist eine Rechtsanschauung, mit der das vom Gerichtshof als rechtserheblich erkannte Merkmal der objektiven Ertragsfähigkeit fallen gelassen und durch ein anderes Merkmal ersetzt würde, für welches der Gerichtshof im Gesetz keine zureichende Grundlage finden kann. Kann den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs. 2 der Einkommensteuergesetze über den Verlustausgleich im Zusammenhang mit der Definition der Überschußeinkünfte im § 2 Abs. 4 Z. 2 leg. cit. wohl das Verständnis entnommen werden, daß unter Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 der Einkommensteuergesetze nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen auch das Bestreben des Tägen zur Erwirtschaftung eines solchen Erfolges zugrundeliegt, so reicht der normative Gehalt der Vorschrift des § 2 der Einkommensteuergesetze doch nicht so weit, die Anforderung eines in einem bestimmten Zeitraum tatsächlich erwirtschafteten Gesamterfolges als Tatbestandsmerkmal steuerlich beachtlicher Einkünfte zu tragen. Unvorhersehbar gewordene Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietner und vergleichbare Unwägbarkeiten können auch bei einer nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip und mit objektiver Ertragsaussicht betriebenen Vermietungstätigkeit unvorhergesehene Verluste entstehen lassen. Solche Verluste aber mit der Begründung für steuerlich unbeachtlich zu erklären, daß das durch diese Verluste bewirkte Ausbleiben des geforderten tatsächlichen Gesamterfolges der Betätigung insgesamt die Rechtsnatur einer Einkunftsquelle nehme, widersprüche Wortlaut und Zweck der Verlustausgleichsbestimmung. Nicht ein tatsächlich erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägen nach einem solchen Erfolg hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Daß der Gerichtshof auch seine Rechtsanschauung darüber nicht mehr aufrechterhalten kann, daß ein Zeitraum von zwölf Jahren zur Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses bei einer Vermietungstätigkeit als nicht mehr absehbar angesehen werden kö

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>