

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Dr. Wolfram Simma, Scheffelstraße 1, 6900 Bregenz, vom 07.10.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 16.09.2011 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

Der Beschwerdeführer (Bf.) erwarb mit Kaufvertrag vom 29.6.2007 ein Grundstück samt Wohn- und Geschäftsgebäude in a, b, welches er in der Folge umbaute, erweiterte, komplett sanierte und in drei Wohnungseigentumseinheiten parifizierte. Mit Übergabevertrag vom 24.7.2008 übertrug der Bf. das nackte Eigentum an einer Wohnung (Top 1) u.a. gegen Einräumung des wirtschaftlichen Eigentums an seinen Sohn. Ab August 2008 vermietete er die Wohnungen. Daneben vermietete er in der c und in der d jeweils sechs weitere Einheiten. Die auf das Gebäude in der b entfallenden Gesamtanschaffungskosten betragen 138.560,40 Euro (80 v H v 173.200). Die in den Jahren 2007 und 2008 aufgewendeten Investitionen betragen 124.554 Euro (ohne Eigenleistungen).

Im Zusammenhang mit der Vermietung der Wohnungen in der b erklärte er für die Jahre 2007 bis 2009 Werbungskostenüberschüsse in Höhe von -19.501,37 Euro (2007), -35.573,43 Euro (2008) und -13.558,31 Euro (2009) und machte Vorsteuern in Höhe von 8.389,17 Euro (2007), 17.985,13 Euro (2008) und 911,74 Euro (2009) geltend. Die Ertragsfähigkeit dieser Vermietung versuchte er bis dahin durch 3 Prognoserechnungen zu belegen.

Das Finanzamt setzte zunächst die Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 bis 2009 erklärungsgemäß fest, erließ dann aber in wiederaufgenommenen Verfahren für die Jahre 2007 und 2008 bzw. nach Bescheidaufhebungen für das Jahr 2009 neue Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid 2007 bis 2009, mit denen es der Vermietung in der b die steuerliche

Anerkennung versagte und die zuvor berücksichtigten Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern unberücksichtigt ließ. Zur Begründung führte es aus, aus der Vermietung des Objektes in der b sei in den ersten drei Jahren ein Gesamtverlust von etwas mehr als 60.000,00 Euro erklärt worden, was den prognostizierten Verlust erheblich übersteige. Es sei somit Liebhaberei gegeben.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Beschwerde wandte der Bf. ein, er habe am 1.8.2007 zum Zwecke der Tilgung der im gegebenen Zusammenhang aufgenommenen Darlehen eine Lebensversicherung abgeschlossen. Diese werde nach 10 Jahren für die Tilgung verwendet, was nachweislich so auch mit der Bank vereinbart worden sei. Da die Sondertilgung nachweislich bereits bei der Kreditaufnahme gegenüber der finanzierenden Bank offengelegt worden sei, sei sie bei der Liebhabereibeurteilung auch zu berücksichtigen. Auch sei die AfA bei der Prognoserechnung überhöht zum Ansatz gelangt. Sie betrage nicht 2.517 Euro, sondern 2.078 Euro pro Jahr. In der (angeschlossenen) berichtigten (vierten) Prognoserechnung habe er für die Streitjahre die Ergebnisse laut Steuerbescheiden angesetzt. Da er das Mietobjekt komplett saniert habe, sei der behördliche Ansatz von 0,5 % der Anschaffungskosten als Instandhaltungssatz überhöht. Laut dieser Vorscheurechnung ergebe sich innerhalb angemessener Zeit ein Gesamtüberschuss von 24.163,42 Euro. Es liege somit nicht Liebhaberei, sondern eine einkommen- und umsatzsteuerlich anzuerkennende Betätigung vor. Die dem Beschwerdeschriftsatz angeschlossene Prognoserechnung gelangt im 21. Jahr nach Beginn der Vermietung zu einem positiven Gesamtergebnis (unter Berücksichtigung des Mietausfalls- und Leerstandrisikos mit 5 % und einer Sondertilgung durch völlige Auflösung des Tilgungsträgers zum prognostizierten Rückkaufswert nach Ablauf der 10jährigen Nachversteuerungsfrist, freilich ohne Bedachtnahme auf künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten).

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab.

Im Vorlageantrag vom 30.4.2012 führte der Bf. aus, beim vermieteten Objekt handle es sich um einen Altbau aus dem Jahr 1952. Er habe das Gebäude nicht nur generalüberholt und in der baulichen Substanz wesentlich verändert, sondern entscheidend umgebaut und erweitert. Im Innenbereich sei alles herausgerissen und erneuert worden. Die Wände seien verändert, das Dach neu eingedeckt, die gesamte Elektrik sowie die Sanitäreinrichtungen seien zur Gänze erneuert und auf der Garage sei ein Anbau errichtet worden. Das Gebäude sei also in seiner Wesensart entscheidend verändert und durch den Aufbau auf der Garage auch erweitert worden. Ein Großteil der Arbeiten sei von ihm und seiner Familie ausgeführt worden. Diese Eigenleistungen seien nicht in die Investitionsaufwendungen in Höhe von 125.000 Euro eingerechnet worden. Die Aufwendungen wären als Anschaffungskosten zu werten und verteilt auf die Nutzungsdauer abzuschreiben gewesen, seien aber fälschlicherweise als Instandsetzungskosten verteilt auf 10 Jahre abgesetzt worden. Korrigiere

man dies und schreibe man den gesamten Herstellungsaufwand verteilt auf die Nutzungsdauer von 67 Jahren ab, ergebe sich folgende Vorscheurechnung:

|                                       | Einnahmen  | Aufwendungen |
|---------------------------------------|------------|--------------|
| Mieteinnahmen 2007 bis 2009           | 435.290,00 |              |
| AfA AK (2.078,00 x 22 Jahre)          |            | 45.716,00    |
| AfA HK 07 (41.075 x 0,015 x 22 Jahre) |            | 13.772,00    |
| AfA HK 08 (82.804,20 x 22)            |            | 27.324,00    |
| Zinsaufwand (0,045 x 300.000 x 21)    |            | 283.000,00   |
| Sonstige Werbungskosten               |            | 19.000,00    |
| Mietausfall, Leerstände               |            | 20.000,00    |
| Instandhaltungen                      |            | 17.000,00    |
| Saldo (Einnahmenüberschuss)           | 9.478,00   |              |

Anhand dieser Vorscheurechnung werde bewiesen, dass die Vermietung im absehbaren Zeitraum von 23 Jahren einen Gesamtüberschuss ergebe, dass also weder im ertragsteuerlichen noch im umsatzsteuerlichen Sinn Liebhaberei vorliege. Der Gesamtüberschuss würde noch deutlicher ausfallen, bezöge man die Renditen aus dem Kapitalaufbau zur Tilgung der endfälligen Bankkredite wirtschaftlich in die Vorscheurechnung ein.

Dazu legte der Bf. für die Jahre 2007 – 2010 berichtigte Steuererklärungen vor, in denen die Einkünfte aus der Vermietung der drei Wohnungen in der b (nach Beseitigung und Ersatz der Zehntelabschreibung durch laufende AfA) wie folgt angegeben wurden:

| Jahr | Aufwendungen | Einnahmen | Ergebnis   |
|------|--------------|-----------|------------|
| 2007 | 15.252,26    | 0,00      | -15.952,26 |
| 2008 | 35.466,58    | 10.532,58 | -24.934,00 |
| 2009 | 20.793,45    | 17.821,35 | -2.972,10  |
| 2010 | 13.175,60    | 20.175,50 | 7.021,75   |

Mit Entscheidung vom 15.9.2014, RV /1100449/2012, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 ab, der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2009 gab es hingegen statt.

Die Entscheidung betreffend die Einkommensteuer begründete es zusammengefasst wie folgt (wörtlich):

*„Nach § 1 Abs. 2 LVO ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn u.a. aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen Verluste entstehen. Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.*

*Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO), ist der Abgabepflichtige (vgl. VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162, VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170; UFS 8.2.2012, RV/0048-F/10). Eine Prognose, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein bzw. muss an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028 unter Verweis auf VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Wird eine Prognose erst nach Beginn der Tätigkeit eingereicht, sind die tatsächlichen Ergebnisse bereits abgelaufener Jahre in die Prognose aufzunehmen.*

*Soll eine Sondertilgung als Teil eines Planes berücksichtigt werden, muss der Steuerpflichtige nach Lehre (Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, § 2 Tz 207) und Rechtsprechung (VwGH 23.11.2000, 95/15/0177, 27.5.2003, 99/14/0331, und 6.7.2006, 2002/15/0170) nachweisen, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestanden hat. Nicht vom Gesamtplan umfasste Umstände sind gedanklich auszuklammern (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170 und 29.4.2010, 2007/15/0227). Eine vorzeitige, nicht geplante Darlehenstilgung führt zur Änderung der Bewirtschaftungsart. Bei vorzeitiger Beendigung der Betätigung obliegt es dem Steuerpflichtigen darzutun, dass seine ursprüngliche Planung darauf gerichtet war, sich bis zum Erreichen eines Gesamterfolges zu betätigen (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170, und 3.7.03, 99/15/0017). Konnte ein Gesamterfolg von vornherein im absehbaren Zeitraum nach der Art der Betätigung nicht erwartet werden, liegt (auch bei*

Einstellung aufgrund von Unwägbarkeiten) Liebhaberei vor. War dagegen ein Gesamterfolg objektiv zu erwarten, hindern Unwägbarkeiten die Annahme einer Einkunftsquelle nicht, wohl aber typische Betätigungsrisiken (Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 2 Anm 263). Oder mit anderen Worten: Die Beendigung einer Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgeschlossenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung. Allerdings obliegt dem Steuerpflichtigen der Beweis, dass eine grundsätzlich ertragsfähige Betätigung vorliegt, die ursprünglich auf die Erreichung eines Totalüberschusses gerichtet war (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; Doralt/Renner, EStG14, § 2 Tz 457 – 458). Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen. Das Gericht folgt diesbezüglich der Rechtsauffassung des BMF (Rz 90 der Liebhabereirichtlinien). Die Regelung des § 2 Abs. 4 LVO ist nach Überzeugung des Gerichts im Sinne der Auffassung des BMF grundsätzlich wie folgt auszulegen: Im Regelfall beträgt der absehbare Zeitraum 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung. Fallen vor der entgeltlichen Überlassung damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen an, verlängert sich der absehbare Zeitraum entsprechend, höchstens aber auf insgesamt 23 Jahre. Für die aufgezeigte, innerhalb des durch die LVO vorgegebenen Rahmens flexible Auslegung spricht der Verordnungswortlaut, aber auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Danach beträgt die maßgebliche Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses "rund" 20 Jahre (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182), wobei es – nach Überzeugung des Gerichts – die Aufgabe des Steuerpflichtigen ist, die Gründe darzutun, weshalb zu seinen Gunsten von der Grundregel abgewichen werden soll. Die vom Bf in den ersten drei Prognoserechnungen und im Vorlageantrag vertretene Auffassung, der absehbare Zeitraum betrage schlechthin 23 Jahre, findet in der LVO keine Deckung und entspricht auch nicht Lehre und Rechtsprechung. Die allgemein dargestellte Rechtslage gilt zunächst einmal für den Bereich der Einkommensteuer. Inwieweit sie im konkreten Fall auch für den Bereich der Umsatzsteuer Gültigkeit hat, gilt es später noch zu erörtern.

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Der Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 29.6.2007 ein Grundstück samt Wohn- und Geschäftsgebäude in a, b, welches er in der Folge umbaute, erweiterte, komplett sanierte und in drei Wohnungseigentumseinheiten parifizierte. Mit Übergabevertrag vom 24.7.2008 übertrug der Bf. das nackte Eigentum an einer Wohnung (Top 1) u.a. gegen Einräumung des wirtschaftlichen Eigentums an seinen Sohn. Ab August 2008 vermietete er die erste Wohnung in dem Gebäude. Die Vermietung der beiden anderen Wohnungen folgte umgehend. Daneben vermietete er in der c und in der d jeweils sechs weitere Einheiten. Die auf das Gebäude in der b entfallenden Gesamtanschaffungskosten betragen 138.560,40 Euro (80 v H v 173.200). Die in den Jahren 2007 und 2008 aufgewendeten Investitionen betragen 124.554 Euro (ohne Eigenleistungen). Der maßgebliche Beobachtungszeitraum läuft im Beschwerdefall 20 Jahre nach Beginn der entgeltlichen Überlassung (August 2008), sohin im August 2028, bzw. 21 Jahre und 3 Monate nach erstmaligem Anfall von Aufwendungen ab. In den strittigen Jahren

*hat der Bf. aus der Vermietung der strittigen Wohnungen nur Werbungskostenüberschüsse erzielt, die selbst nach der für ihn günstigsten Variante (BFG 92, 6. Prognoserechnung, die - wie sich zeigen wird - allerdings noch korrekturbedürftig ist) in Summe immerhin 36.817 Euro betragen. Einen konkreten Nachweis dafür, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine Sondertilgung zu einem exakt bestimmten Zeitpunkt und in einer bestimmten Höhe bestanden hat, wurde nicht erbracht. Eine solche Absicht war jedenfalls nicht feststellbar. Tatsächlich wurde während laufender Vermietung auch keine Sondertilgung geleistet. Mit Vertrag vom 22.11.2012 veräußerte der Bf. die gesamte Liegenschaft. Als einzigen Grund für die Veräußerung nannte der Bf. in der mündlichen Senatsverhandlung die überraschende steuerliche Mehrbelastung auf Grund der Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei durch die Bescheide vom 16.9.2011, die deshalb drohende Versteigerung des Gebäudes und die dadurch bedingte Schädigung seines guten Rufes. Dieses Vorbringen trifft in Wirklichkeit nicht zu. Unabhängig davon, ob die Aufwendungen in Höhe von 41.749,35 Euro (entsprechend dem Schriftsatz des Vorberaters vom 9.10.2008, FA 5/2007) als Instandsetzungsarbeiten verteilt auf 10 Jahre oder als normale AfA verteilt auf 66,66 Jahre (entsprechend dem Vorbringen in der mündlichen Senatsverhandlung bzw der vom Buchhalter erstellten und in der Verhandlung neuerlich vorgelegten (sechsten) Prognoserechnung, BFG 92) abzuschreiben sind, hat der Bf. in den Streitjahren jedenfalls nur Werbungskostenüberschüsse erzielt. Ein Nachweis, dass sein ursprünglicher Plan darauf gerichtet war, die Wohnungen in der b beizubehalten und bis zum Erreichen eines Gesamterfolges zu vermieten, wurde nicht erbracht. Ein solcher, bereits ursprünglich gefasster und ernst gemeinter Plan war nicht feststellbar. Die Einstellung der Vermietung durch Verkauf des Objektes bereits im fünften Jahr nach der Anschaffung war nicht durch eine sogenannte Unwägbarkeit begründet.*

.....

*In rechtlicher Konsequenz bedeutet dies für den Beschwerdefall: Der Bf hat keinen tauglichen Nachweis dafür erbracht, dass die Vermietung der drei Eigentumswohnungen in der von ihm bewirtschafteten und im November 2012 wieder beendeten Art steuerlich ertragsfähig geplant und durchgeführt war. Er hat die von der LVO aufgestellte, von den erklärten bzw. erwirtschafteten Werbungskostenüberschüssen ausgehende Vermutung nicht widerlegt. Damit aber ist das ertragsteuerliche Schicksal der Beschwerde entschieden. Die Beschwerde war daher insoweit als unbegründet abzuweisen. Im Sinne von § 290 BAO war dabei auf den vom Bf. bekanntgegebenen und vom Finanzamt nicht in Abrede gestellten Berichtigungsbedarf Bedacht zu nehmen. Allerdings führte dies zu keinen steuerlichen Konsequenzen. Denn es ist unerheblich, ob die geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse in der ursprünglich bekannt gegebenen oder in der später berichtigten Höhe nicht anerkannt werden.*

Die Entscheidung betreffend die Umsatzsteuer begründete es wie folgt (wörtlich):

Eine andere rechtliche Beurteilung ist nach Überzeugung des Senates im konkreten Fall im Lichte des Unionsrechtes in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht geboten. Diesbezüglich folgte der Senat zunächst der Rechtsauffassung, welche dem Erkenntnis des BFG zugrunde liegt, das dem Bf mit E-Mail vom 11.6.2014 bekannt gegeben worden ist (BFG 4.6.2014, RV/1100338/2012) und das sich seinerseits auf höchstgerichtliche Rechtsprechung beruft (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107, SWK 22/2013, 989). Der Senat geht damit allerdings nicht so weit wie Rauscher (SWK 22/2013, 989), der in der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107) eine generelle Abkehr von bisherigen Beurteilungsgrundsätzen erkennt. Im Regelfall wird nach Überzeugung des Senates, gestützt auf höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082), wohl weiterhin davon auszugehen sein, dass die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung bei der Vermietung von privat genutztem Wohnraum nach den für den Bereich der Einkommensteuer geltenden Grundsätzen vorzunehmen ist. Freilich vermag der Senat auch nicht zu erkennen, dass kleine Vermietungen von einer Beurteilung im Sinne des Erkenntnisses vom VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107, generell ausgeschlossen sein sollen. Die gegenständlich zu beurteilende kleine Vermietung fällt genauso wie die im zitierten Erkenntnis beurteilte kleine Tierzucht unter die Tätigkeiten, die unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren sind. Entscheidend ist nach dem zuletzt genannten Erkenntnis die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles. Ist beispielsweise der wesentliche Grund für die Verlustträchtigkeit einer Betätigung wie im Beschwerdefall in der zwar insgesamt marktüblichen, aber die ertragsteuerliche Substanz gefährdenden (vollen Fremd-) Finanzierung gelegen, können nach Überzeugung des Senates gemeinschaftsrechtliche Überlegungen u.a. aus Gründen der Wettbewerbsneutralität zu einer umsatzsteuerlichen Beurteilung führen, die von der ertragsteuerlichen abweicht. Denn ob und inwieweit eine Leistung fremd- oder eigenfinanziert ist, ist (jedenfalls solange insgesamt Fremdüblichkeit vorliegt) nach Überzeugung des Senates für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Unternehmereigenschaft bzw. für die gemeinschaftsrechtliche Frage, ob eine Leistung als "wirtschaftliche Betätigung" zu werten ist, von ähnlich unwesentlicher Bedeutung, wie es die inneren Absichten und Motive eines Steuerpflichtigen im Verhältnis zum äußeren Erscheinungsbild eines Vertragsverhältnisses sind. In diesem Zusammenhang teilt der Senat die Auffassung, dass Zinserträge aus dem für die Fremdfinanzierung aufgebauten Tilgungsträger außer Betracht zu bleiben haben (Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 258/1; UFS 8.4.2011, RV/2267-W/08), nur in ertragsteuerlicher-, nicht aber in umsatzsteuerlicher Hinsicht. Denn für die umsatzsteuerliche Relevanz einer Betätigung darf es keinen Unterschied machen, ob eine Investition direkt mit entsprechenden Eigenmitteln oder indirekt durch Einmalzahlung auf einen separaten Tilgungsträger (mit)finanziert wird. In diesem Zusammenhang sind nach Überzeugung des Senates folgende Sachverhaltsfeststellungen für den Bereich der Umsatzsteuer von ausschlaggebender Bedeutung: Alle vom Bf in den Streitjahren eingegangenen Mietverhältnisse sind in jeglicher Beziehung fremd- und marktüblich. Alle Klauseln der vom Bf. abgeschlossenen Mietverträge, die dem aktenkundigen Vertrag (7 – 11/2007) gleichen, entsprechen einem auf dem Markt üblichen Muster. Die Höhe des vom Bf

verlangten Kalt-Netto- Mietzinses betrug knapp über 8 Euro pro Monat und m<sup>2</sup>. Er lag damit sogar ca 15% über dem von Banken angegebenen durchschnittlich marktüblichen Mietzins Euro pro m<sup>2</sup> für Mietwohnungen in Dornbirn und näherer Umgebung). Die vom Bf. ausgeübte Vermietungstätigkeit unterschied sich im Außenverhältnis nicht im geringsten von einer gewerblichen bzw. nach Gewinn trachtenden Vermietung. Dies gilt umso mehr, als der Umfang der vom Bf. in den Streitjahren ausgeübten Vermietung (3 Eigentumswohnungen in einem Objekt in der b sowie jeweils sechs weitere Einheiten in zwei Gebäuden) sehr nahe bei der sogenannten großen Vermietung lag. Der Grund, weshalb die ertragsteuerliche Beurteilung Liebhaberei ergab, ist letztlich in den Finanzierungsmodalitäten gelegen. Es ist zwar richtig, dass der Bf. – wie das Finanzamt an sich zutreffend ausgeführt hat – nicht nachgewiesen hat, immer schon beabsichtigt zu haben, sämtliche Mittel aus dem Tilgungsträger mit einem prognostizierten Rückkaufswert von 168.450,30 Euro zur Tilgung des Darlehens einzusetzen. Und es ist auch richtig, dass der Versuch, die Lebensversicherung bereits im Mai 2010 aufzukündigen, keinem von Vornherein fixierten Plan entspricht, sondern auf einem kurzfristig gefassten Entschluss basiert. Allerdings entspricht es wirtschaftlicher Vernunft, im Beschwerdefall einen Rückkauf nach Ablauf der Nachversteuerungsfrist zu unterstellen. Denn zweifelsfrei hat der Bf mit dem Einmalerlag von 110.00 Euro (FA 144/2009) nicht unerheblich zur Finanzierung des Hauskaufs beigetragen. Weiters ist zu bedenken, dass der entscheidende Grund für die einkommensteuerliche Qualifizierung als Liebhaberei die hohe Fremdfinanzierungsquote bildete bzw. die zeitlich und der Höhe nach nicht fixierte Sondertilgung. Diese Umstände wirken sich einkommensteuerrechtlich (im Hinblick auf das einkommensteuerliche Substrat) aus, haben aber keine Auswirkungen auf die vom Bf. in umsatzsteuerlicher Hinsicht erbrachte Leistung und haben keinen Einfluss auf das Außenverhältnis. Einer Betätigung dieser Art vermag der Senat das Kriterium "wirtschaftlich" im Sinne der 6. MwSt-RL nicht abzusprechen. Nach Überzeugung des Senates verlangt der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz nach wettbewerbsneutraler Besteuerung (Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 258/2) im Beschwerdefall, dass die Widerlegung der Liebhabereivermutung für die sogenannte kleine Vermietung nicht unter Anlegung eines rein ertragssteuerrechtlichen Maßstabes erfolgen darf. In diesem Zusammenhang kommt – wie bereits ausgeführt wurde – auch dem Vorbringen des Bf. Bedeutung zu, dass die Renditen aus dem Kapitalaufbau zur Tilgung der endfälligen Bankkredite wirtschaftlich in die Vorscheurechnung einzubeziehen wären. Diesem Argument stimmt der Senat (freilich nur in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht) zu. Aus wirtschaftlicher Sicht bzw. bei Prüfung eines Verhaltens auf Marktkonformität und Fremdüblichkeit wäre es geboten, die Finanzierungskosten mit jenen Früchten gegenzurechnen, die der Einmal-Erlag in Höhe von 110.000 Euro in eine Lebensversicherung getragen hat, welche der als Tilgungsträger und Pfand für die von ihm aufgenommenen Kredite abschlossen hat (FA 144 – 147/2009). Eine solche Sichtweise gebietet die gemeinschaftsrechtlich maßgeblich Definition, welche Wirtschaftlichkeit, nicht aber Ertragsfähigkeit voraussetzt. Zusammenfassend vermag der Senat die implizit geäußerte Auffassung des Finanzamtes nicht zu teilen, dass § 2 Abs. 5 Z 2 UStG auch im Beschwerdefall

*eine EU-rechtskonforme, sohin taugliche Rechtsgrundlage dafür darstellt, aus letztlich rein einkommensteuerrechtlichen Gründen dem Bf. als Unternehmer das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen. Hätte die zitierte umsatzsteuerrechtliche Norm (immer bzw. ungeachtet der konkreten Ausgestaltung eines Falles) diese Kraft, würde letztlich nichtharmonisiertes Ertragssteuerrecht harmonisiertes Gemeinschaftsrecht (immer) aushebeln (können). Im konkreten Fall würde das bewirken, dass ein Umstand (konkret die Finanzierung), dem im Hinblick auf das ertragsteuerliche Substrat entscheidende einkommensteuerliche Bedeutung zukommt, gravierende umsatzsteuerliche Folgen nach sich zöge, obwohl diesem Umstand in dieser Hinsicht keine Unterscheidungs- bzw. Abgrenzungskraft zukommt (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107; SWK 22/2013, 989; BFG 4.6.2014, RV/1100338/2012). Das streitgegenständlich zu beurteilende Verhalten des Bf. stellte sich als eine "wirtschaftliche Betätigung" im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie dar. Während in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht (nicht zuletzt im Hinblick auf das Steuersubstrat) der Finanzierungsfrage bzw. den Finanzierungskosten im gegebenen Zusammenhang eine entscheidende Rolle zukommen, kann diese Frage wohl in Fällen wie diesem bei der umsatzsteuerlichen Relevanzprüfung ausgeblendet werden. Hinzu kommt, dass es die unterschiedlichsten Finanzierungsformen gibt, die in der Regel keine nach außen erkennbare Auswirkungen auf die damit (vor)finanzierte Leistung haben und die im Falle der (bankseitigen) Fremdfinanzierung schon aus diesem Grund idR als fremdüblich und marktkonform zu beurteilen sein werden (vgl. UFS 21.4.2009, RV/0070- F/09, vom VwGH bestätigt 25.4.2013, 2009/15/0164; UFS 7.5.2013, RV/0164-F/11). Oder mit anderen Worten und aus anderem Blickwinkel: Leistungen des Marktes einerseits und des Konsums andererseits unterscheiden sich idR nicht danach, wie sie finanziert sind. Ein "wirtschaftliche Betätigung" im Sinne des Gemeinschaftsrechtes bleibt eine solche, auch wenn sie praktisch voll fremdfinanziert wird und deshalb im Sinne des Einkommensteuerrechtes als Liebhaberei zu qualifizieren ist. In umsatzsteuerlicher Hinsicht war der Beschwerde daher stattzugeben.*

Gegen die Entscheidung betreffend die Umsatzsteuer 2007 bis 2009 erhob das Finanzamt Bregenz (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof.

Dieser hob die angefochtene Entscheidung mit Erkenntnis vom 14.9.2017, Ro 2015/15/0002, wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts auf.

Durch diese Aufhebung trat die Rechtssache wieder in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befand (§ 42 Abs. 2 VwGG). Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2009 des Finanzamtes Bregenz vom 16.9.2011 ist daher wieder offen.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Zur Begründung der Bescheidaufhebung verwies der VwGH auf sein Erkenntnis vom 30.4.2015, Ra 2014/15/0015, weil der Revisionsfall hinsichtlich seines rechtserheblichen Sachverhaltes und der zu beantwortenden Rechtsfrage, der umsatzsteuerliche Behandlung der so genannten „kleinen Vermietung“, der diesem Erkenntnis zugrunde liegenden gleiche.

Im Erkenntnis Ra 2014/15/0015 führte der Verwaltungsgerichtshof zu Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung der sog. kleinen Vermietung aus:

*„Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen "aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten."*

*§ 2 Abs. 4 LVO 1993 in der angeführten Fassung lautet:*

*Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."*

*Abschnitt II der LVO 1993 lautet:*

*"Umsatzsteuer*

*§ 6. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen."*

*Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, wurde die Liebhabereiverordnung 1993 in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung (auch) als auf Grund dieses UStG 1994 - in Ausführung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 - ergangen gilt.*

*Nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe I Mehrwertsteuersystemrichtlinie, im Folgenden: MwStSystRL, (der inhaltlich Art. 13 Teil B Buchstabe b der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, im Folgenden: 6. RL, entspricht) befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer. Davon ausgenommen sind die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe, die Vermietung zu Campingzwecken, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und Maschinen und die Vermietung von Schließfächern. Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen.*

*Art. 137 Abs. 1 Buchstabe d MwStSystRL ermächtigt die Mitgliedstaaten, den Steuerpflichtigen eine Option zur Steuerpflicht einzuräumen. Nach Abs. 2 wird den Mitgliedstaaten bei der Optionsgestaltung ein Spielraum eingeräumt, indem ausdrücklich festgelegt ist, dass die Mitgliedstaaten den Umfang des Optionsrechts einschränken sowie die Modalitäten der Ausübung bestimmen können. Die Mitgliedstaaten können auch bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen vom Optionsrecht ausnehmen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Band Ib, 37. Lieferung, 393).*

*Die Vermietung von Grundstücken ist nach dem Unionsrecht somit grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges). Österreich wurde im Beitrittsvertrag die Ermächtigung eingeräumt, bis Ende 1998 einen ermäßigten Steuersatz auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke anzuwenden, sofern der Satz nicht unter 10% liegt. Durch die Richtlinie 2000/17/EG, ABl. L 84/24, wurde diese Erlaubnis als Dauerrecht in die 6. RL übernommen. Im zeitlichen Geltungsbereich der im Revisionsfall bereits anzuwendenden MwStSystRL räumt Art. 117 Österreich das Recht ein, auf die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke (unbefristet) einen ermäßigten Steuersatz, sofern dieser Steuersatz mindestens 10% beträgt, anzuwenden.*

*Bis zum Beitritt Österreichs zur EU hatten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 normiert, dass die Vermietung von Wohnraum, der geeignet ist, vom Vermieter für seine privaten Wohnzwecke (Lebensführung) genutzt zu werden (so genannte "kleine Vermietung"), wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (somit keine Umsatzsteuerpflicht und kein Vorsteuerabzug) qualifiziert wird.*

*Mit dem Beitritt Österreichs zur EU ist das UStG 1994 in Kraft getreten, womit Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Unionsrechts, insbesondere an die 6. RL, angepasst hat. Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt geltenden Rechtsbestand übernommen. Dabei ging er davon aus, dass Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 weiterhin umsatzsteuerlich nicht von Relevanz sind, weil es sich hierbei entweder um nichtunternehmerische Tätigkeiten iSd Art. 4 der 6. RL handelt oder - soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt - diese nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL mehrwertsteuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs ist (vgl. Sarnthein in SWK 2005, S 515).*

*Schon in dem vom revisionswerbenden Finanzamt verwiesenen Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082, VwSlg. 8110/F, ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass die umsatzsteuerliche Regelung der in Rede stehenden verlustträchtigen Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum (so genannte "kleine Vermietung" iSd § 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, § 2 Abs. 5 Z 2 iVm § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994) nicht den Vorgaben der 6. RL widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus unionsrechtlicher Sicht ihrem materiellen Gehalt nach Deckung in Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. RL (nunmehr Art. 135 MwStSystRL), wobei die*

*innerstaatliche Regelung der in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (vgl. hierzu auch Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 258/2, Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG, § 2 Rz 379, Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei2, Rz 547f; Renner, SWK 2006, S 391; Sarnthein, SWK 2006, S 414 und S 503).*

*Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Art. 135 MwStSystRL, wonach Mietgeschäfte grundsätzlich befreit sind, eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nicht automatisch, sondern nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 135 MwStSystRL genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben (vgl. zur 6. RL die Urteile des EuGH vom 9. September 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, Rn. 20, vom 3. Februar 2000, C-12/98, Far, Rn. 13, vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, Rn. 45, 52 und vom 29. April 2004, C-487/01, Gemeente Leusden, Rn. 48, 66). Den zuletzt angeführten Urteilen des EuGH lagen jeweils nationale Bestimmungen zu Grunde, die danach differenzierten, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite (Gemeente Leusden, Rn. 16) bzw. ein bestimmter Ertrag (Stichting Goed Wonen, Rn. 9) erzielt wird. Eine vergleichbare Differenzierung nimmt die LVO 1993 vor, die darauf abstellt, dass der Unternehmer innerhalb eines bestimmten Zeitraumes aus der Vermietung einen Gesamteinnahmenüberschuss erzielt. Wettbewerbsabwägungen stellte der EuGH in diesen Urteilen - wohl im Hinblick darauf, dass die unechte Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung der grundsätzlich vom Unionsrecht vorgegebene Zustand ist - nicht an.*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Folge auch in den Erkenntnissen vom 20. September 2007, 2005/14/0125, 23. September 2010, 2006/15/0318, 7. Juli 2011, 2007/15/0255 (diesem Beschwerdefall lag schon keine unternehmerische Vermietung zu Grunde), vom 29. Februar 2012, 2008/13/0029, sowie vom 26. April 2012, 2011/15/0175, mit eingehender Begründung zum Unionsrecht, ausgesprochen, dass umsatzsteuerlich "Liebhaberei" bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 vor dem Hintergrund des Unionsrechts als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist.*

*Von dieser in ständiger Rechtsprechung vertretenen Ansicht ist der Verwaltungsgerichtshof - entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes - auch nicht im hg. Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0107, "stillschweigend" abgewichen.*

*Im Erkenntnis 2010/15/0107 ging es um die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RL in Bezug auf eine Betätigung, die nicht als Grundstücksvermietung zu beurteilen war.*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 Tätigkeiten erfasst, die auch im Verständnis des Unionsrechts oftmals nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden können.*

*Tätigkeiten, die ein Hobby darstellen oder der Freizeitgestaltung dienen, bilden keine wirtschaftlichen Betätigungen iSd Unionsrechtes. Wird eine Tätigkeit nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern beispielsweise aus persönlicher Neigung ausgeübt, darf auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen (vgl. die Urteile des EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Rn. 27 bis 30, und zur Nutzung eines Privatforstes das Urteil vom 19. Juli 2012, R?dlihs, C- 263/11, Rn. 33 bis 40). Die dem Erkenntnis 2010/15/0107 zu Grunde liegende Tätigkeit (Kleinlandwirtschaft mit Schafzucht) stellt eine derartige Betätigung dar, die sowohl als bloße Freizeitbetätigung, als auch (in besonderen Ausnahmefällen, vgl. im Übrigen auch das hg. Erkenntnis vom 19. September 2013, 2011/15/0157) zur Einnahmenerzielung ausgeübt werden kann. Solcherart bedurfte es im seinerzeitigen Beschwerdefall Feststellungen zu den näheren Umständen, unter denen die zu beurteilende Betätigung ausgeübt wurde, also zum Vorliegen eines marktkonformen Verhaltens.*

*Im streitgegenständlichen Revisionsfall hat das Bundesfinanzgericht das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bejaht, was vom revisionswerbenden Finanzamt nicht in Abrede gestellt wird und im Hinblick auf die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen (dauernde Vermietung zu "fremdüblichen" Bedingungen) auch auf keine Bedenken des Verwaltungsgerichtshofes stößt. Mit der daraus gezogenen Rechtsfolge hat das Bundesfinanzgericht nach dem oben Gesagten hingegen die Rechtslage verkannt. Wie ausgeführt, ergibt sich aus § 2 Abs. 5 Z 2 und § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 iVm der LVO 1993, dass die dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung (anders als die im Erkenntnis vom 25. April 2013 zu beurteilende Schafzucht), auch wenn es sich dabei um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, als steuerfreie Grundstücksvermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt und kein Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt.*

*Ob das Bundesfinanzgericht die Vermietung zu Recht als Liebhaberei iSd LVO 1993 beurteilt hat, ist nicht Gegenstand der außerordentlichen Revision. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Revisionsbeantwortung der mitbeteiligten Partei war daher nicht einzugehen“.*

Durch das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ist somit geklärt, dass die Differenzierung in „große“ und „kleine“ Vermietung für die Frage der Liebhaberei auch im Umsatzsteuerbereich nach wie vor von Relevanz ist und eine im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 dauerhaft verlustträchtige Vermietung einer Eigentumswohnung, mag sie auch unter fremdüblichen Bedingungen erfolgen und unternehmerisch ausgeübt werden, umsatzsteuerrechtlich als steuerfrei zu qualifizieren ist.

Dass die in Rede stehende Vermietung der Wohnungen in der b ertragsteuerlich eine Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO darstellte, wurde bereits durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 15.9.2015, RV/1100449/2012, rechtskräftig

entschieden. Das Bundesfinanzgericht folgt auch für dieses Erkenntnis dieser Liebhabereibeurteilung und verweist dazu auf die diesbezügliche, hier zum Teil wiedergegebene Begründung dieses Erkenntnisses.

Damit ist aber auch entschieden, dass diese Vermietung als steuerfreie Grundstücksvermietung zu behandeln ist, die nicht der Umsatzsteuer unterliegt und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegenständliches Erkenntnis fußt wesentlich auf der weiter oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung einer verlustträchtigen Vermietung einer Eigentumswohnung. Was die Liebhabereibeurteilung angeht, folgt es der bereits dazu ergangenen rechtskräftigen Entscheidung, die ihrerseits einer dort zitierten höchstgerichtlichen Judikatur folgte. Es wurde daher über keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden und ist eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 24. Oktober 2017