



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, vom 29. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 16. September 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.), die ihren Wohnsitz in Deutschland hat, erwarb im Jahr 2002 von einem Bauträger ein neu errichtetes Reihenhaus in einer Ferienwohnanlage in Österreich. Ab dem Jahr 2002 erklärte sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung ihres Ferienhauses und machte Vorsteuern geltend.

Laut einer dem Finanzamt am 24. Juni 2002 überreichten Prognoserechnung erwartete die Bw. bereits im Jahr 2003 positive Einkünfte aus der Vermietung des Ferienhauses und innerhalb eines Beobachtungszeitraums von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von rund 80.000 Euro. Bei der Erstellung dieser Prognoserechnung ging die Bw. davon aus, dass das Ferienhaus im ersten Jahr an 50 Tagen und in den folgenden Jahren an rund 120 Tagen belegt sein werde und pro Tag Einnahmen von 100 Euro erzielbar seien. Der Ermittlung der AfA für das Gebäude wurden die Anschaffungskosten von 112.278 Euro netto zuzüglich 10% Nebenkosten und abzüglich 20% für den Grundanteil zugrunde gelegt. Die Höhe der Anschaffungskosten für die

Einrichtung wurde mit 10.000 Euro geschätzt und auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben. Beim Zinsaufwand wurde von einer Rückzahlung des Darlehens innerhalb von 20 Jahren mit jährlich gleich bleibender Tilgung und einem Zinssatz von 5,75% ausgegangen. Sondertilgungen wurden in der Prognose nicht berücksichtigt.

In einer weiteren, beim Finanzamt am 4. März 2004 eingereichten Prognoserechnung ging die Bw. für das Jahr 2003 wiederum von Mieteinnahmen in Höhe von 12.000 Euro aus, die sich bis zum Jahr 2021 auf 17.000 Euro erhöhen sollten. Auf Grund dieser Prognoserechnung sollte erstmals im Jahr 2004 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten und in 20 Jahren ein Gesamtüberschuss von rund 77.000 Euro erzielt werden.

Tatsächlich wurden von der Bw. für die Jahre 2002 bis 2007 die folgenden Einnahmen und Werbungskosten (jeweils in Euro) aus der Vermietung des Ferienhauses erklärt:

|                | 2002                  | 2003                 | 2004                 | 2005                 | 2006                 | 2007           |
|----------------|-----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|----------------|
| Einnahmen      | 665,46                | 2.008,17             | 1.525,31             | 3.323,93             | 3.523,56             | 4.447,23       |
| Zinsen/Spesen  | 6.560,14              | 6.453,51             | 6.310,14             | 5.810,03             | 4.985,98             | ---            |
| AfA            | 1.859,26              | 2.119,48             | 2.172,00             | 2.171,99             | 2.172,00             | 2.172,00       |
| Übrige Aufw.   | 4.085,91              | 1.570,76             | 1.853,10             | 2.232,90             | 1.981,42             | 2.162,99       |
| Gewinn/Verlust | -<br><b>11.839,85</b> | -<br><b>8.135,58</b> | -<br><b>8.809,93</b> | -<br><b>6.890,99</b> | -<br><b>5.615,84</b> | <b>112,24</b>  |
| Gesamtverlust  | -11.839,85            | -<br>19.975,43       | -<br>28.785,36       | -<br>35.676,35       | -<br>41.292,19       | -<br>41.179,95 |

An Vorsteuern wurden für die Jahre 2002 bis 2007 von der Bw. im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Vermietung des Ferienhauses die folgenden Beträge (jeweils in Euro) geltend gemacht:

|            | 2002      | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   |
|------------|-----------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Vorsteuern | 23.874,53 | 170,20 | 186,43 | 172,21 | 264,36 | 164,17 |

Für die Jahre 2002 bis 2005 wurden vom Finanzamt zunächst gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufige Bescheide erlassen, mit denen die Vorsteuern erklärungsgemäß festgesetzt und die Einkünfte erklärungsgemäß veranlagt wurden.

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 21. November 2007 wurde der Bw. mitgeteilt, dass das Finanzamt auf Grund des in den Jahren 2002 bis 2005 erzielten Verlustes von insgesamt

35.676,35 Euro, der niedrigen Einnahmen (die tatsächlichen Einnahmen seien auf Grund der geringen Auslastung des Mietobjektes weit unter den prognostizierten Einnahmen geblieben) und der hohen Belastung durch Darlehenszinsen davon ausgehe, dass aus der Vermietung der Ferienwohnung in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren kein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden könne.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 11. Dezember 2007 führte die Bw. aus, es liege keinesfalls Liebhaberei im steuerlichen Sinn vor. Das Haus sei erst im Juni 2002 übergeben worden und in den Jahren 2002 bis 2005 hätten sich um das Haus herum noch Baustellen befunden. Bei den genannten Jahren handle es sich daher um einen Anlaufzeitraum für die Vermietung, der für eine endgültige Beurteilung der Tätigkeit noch zu kurz sei. Die Bw. führte weiters aus, sie habe sich seit dem Jahr 2002 sehr um die Vermietung ihres Ferienhauses bemüht, zunächst über das Tourismusbüro, dann über einen Ferienhausanbieter sowie mit Hilfe von Ortsansässigen. Leider habe bisher alles keinen großen Erfolg gebracht. Nun habe sie einen Vertrag mit einem niederländischen Ferienhausanbieter abgeschlossen, mit dessen Hilfe eine Bekannte von ihr bereits zufriedenstellende Vermietungserfolge erzielt habe, weshalb auch sie mit einer besseren Auslastung ihres Mietobjektes in den folgenden Jahren rechne.

Am 16. September 2008 wurden vom Finanzamt (endgültige) Bescheide für die Jahre 2002 bis 2007 ausgefertigt, mit denen festgestellt wurde, dass die Umsatzsteuer nicht festgesetzt bzw. die Einkommensteuer nicht veranlagt werde. In der Begründung dieser Bescheide führte das Finanzamt aus, es sei zwar zutreffend, dass ab dem Jahr 2006 eine bessere Auslastung des Ferienhauses erzielt worden sei. Diese habe jedoch zu keiner wesentlichen Steigerung der Einnahmen der Bw. geführt, weil auf Grund der Kosten, die durch die Einschaltung des Ferienhausanbieters entstanden seien, die von der Bw. erzielbaren Einnahmen pro Tag geringer geworden seien. Das positive Ergebnis des Jahres 2007 habe nur erzielt werden können, weil die Zahlung der Darlehenszinsen für dieses Jahr ausgesetzt worden sei. In der am 24. Juni 2002 beim Finanzamt eingereichten Prognoserechnung sei noch von einer Rückzahlung des Darlehens innerhalb von 20 Jahren mit jährlich gleich bleibender Tilgung ausgegangen worden. Eine vorzeitige Tilgung des Fremdkapitals wäre eine Änderung der Bewirtschaftungsart, die zu einem eigenen Beobachtungszeitraum führen würde, für den gesondert das Vorliegen von Liebhaberei zu prüfen wäre. Da es sich bei der Tätigkeit der Bw. um eine Tätigkeit im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993 handle, sei zu prüfen, ob diese Tätigkeit innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes objektiv ertragsfähig sei. Auf Grund der Entwicklung der Einnahmen bzw. der bereits angefallenen Verluste sei innerhalb von 20 Jahren jedoch nicht mehr mit der Erzielung eines Gesamtüberschusses zu rechnen. Die Tätigkeit werde daher als steuerliche Liebhaberei qualifiziert.

In der Berufung gegen die Nichtfestsetzungsbescheide betreffend Umsatzsteuer sowie gegen die Nichtveranlagungsbescheide betreffend Einkommensteuer, jeweils für die Jahre 2002 bis 2007, wurde vorgebracht, die Bw. habe ihre Entscheidung, im Jahr 2002 das Reihenhaus in der Ferienhausanlage zu kaufen auf Grund einer positiven Prognoserechnung der „T“ getroffen. Gegen die Feststellung des Finanzamtes, bei der Vermietungstätigkeit der Bw. handle es sich um steuerliche Liebhaberei werde daher eingewendet, die für die ersten Jahre prognostizierten Einnahmen hätten nicht erreicht werden können, weil die Bautätigkeit im Ferienpark, in dem sich das Reihenhaus der Bw. befinde, erst Mitte des Jahres 2005 beendet gewesen sei. Da die Feriengäste somit erst ab diesem Zeitpunkt einen ruhigen Urlaub im Ferienpark hätten genießen können, sei der effektive Startzeitpunkt der Vermietungstätigkeit erst mit diesem Zeitpunkt anzusetzen. Derzeit steigen die Mieteinnahmen. Dieser Trend werde sich verstärken, weil die weltweite Finanzkrise Urlaubsziele begünstige, die nicht von einer Flugreise abhängen und preislich erschwinglich seien. Darüber hinaus sei in der Wintersaison 2008 eine neue Liftanlage auf dem K in Betrieb genommen worden, was sich ebenfalls positiv auf die Vermietung des Ferienhauses auswirken werde. Das Ferienhaus der Bw. gehöre zu einer Reihe von Mietobjekten, die zum Zweck der Verbesserung des touristischen Angebotes in der Region errichtet worden seien. Es bestehen jedoch Zweifel, ob der Tourismusverband eine gleichmäßige Verteilung der anfragenden Gäste auf die einzelnen Mietobjekte vornehme. Die Bw. habe sich zum Teil selbst – von Deutschland aus – um die Vermietung ihres Ferienhauses kümmern müssen. Dieser Umstand dürfe aber nicht zu einer abgabenrechtlichen Schlechterstellung der Bw. gegenüber anderen Vermietern führen. Da die Bw. eine Abfindungszahlung aus einem Entschädigungsfonds erhalten werde, möchte sie eine vorzeitige Tilgung ihres Darlehens vornehmen. Aus diesem Grund habe der Darlehensgeber die Zinszahlungen für das Jahr 2007 ausgesetzt, weshalb bereits für dieses Jahr ein Überschuss habe erzielt werden können. Dieser Umstand sei bei der Gesamtprognose zu berücksichtigen. Abschließend wurde eingewendet, dass die österreichische Regelung betreffend das Vorliegen von steuerlicher Liebhaberei bei der so genannten „kleinen Vermietung“ gegen EU-Recht verstoße. Auf Grund des Einnahmentrends, der Aktivitäten in der Region und der Bemühungen der Bw., einen Gesamtüberschuss zu erzielen, sei die Vermietungstätigkeit der Bw. nicht als steuerliche Liebhaberei anzusehen.

Das Finanzamt beantragte in der Stellungnahme an den Unabhängigen Finanzsenat die Abweisung der Berufung. In der Begründung wurde ausgeführt, im vorliegenden Fall handle es sich um eine so genannte „kleine Vermietung“ im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993. Es sei evident, dass die Prognosen der Bw. und die tatsächlichen Ergebnisse ihrer Wirtschaftsführung während des nunmehr siebenjährigen Beobachtungszeitraums weit auseinander gelaufen seien. Aufgrund dieser Entwicklung sei die Erzielung eines

Gesamtgewinns innerhalb eines 20-jährigen Beurteilungszeitraums nicht mehr zu erwarten. Der Beurteilungszeitraum beginne mit dem Jahr 2002, in dem die ersten Einnahmen erzielt worden seien. Bei den in der Berufung geschilderten Schwierigkeiten handle es sich nicht um Unwägbarkeiten, sondern um ein typisches Betätigungsrisiko. Eine vorzeitige Darlehensrückzahlung sei in den vorgelegten Prognoserechnungen nicht berücksichtigt worden. Im Fall einer vorzeitigen Darlehensrückzahlung läge daher eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, die einen neuen Beurteilungszeitraum auslösen würde. In der Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftungsart läge endgültig Liebhaberei vor. Hinsichtlich der Unionsrechtskonformität der umsatzsteuerlichen Behandlung der kleinen Vermietung verwies das Finanzamt auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#).

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. November 2011 wurde die Bw. ersucht, die aus der Vermietung ihres Reihenhauses in den Jahren 2008, 2009, 2010 und 2011 erzielten Einnahmen und die damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten bekannt zu geben. Weiters wurde die Bw. ersucht, bekannt zu geben, wann bzw. ob sie die laut Berufung beabsichtigte vorzeitige Tilgung des für den Kauf des Reihenhauses aufgenommenen Darlehens tatsächlich vorgenommen habe. Dieser Vorhalt wurde von der Bw. – trotz Fristverlängerung - nicht beantwortet.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 16. April 2012 wurde die Bw. nochmals aufgefordert, ihre in den Jahren 2008, 2009, 2010 und 2011 erzielten Einnahmen und Werbungskosten bekannt zu geben. Weiters wurde der Bw. die vom Finanzamt erstellte Prognoserechnung vorgehalten und ihr mitgeteilt, dass beabsichtigt sei, diese Prognoserechnung, nach der positive Jahresergebnisse erst ab dem Jahr 2018 erzielbar seien und der bis zum Jahr 2021 erwirtschaftete Gesamtverlust aus der Vermietung über 60.000 Euro betrage, der Berufungsentscheidung zugrunde zu legen. In den von der Bw. vorgelegten Prognoserechnungen vom 24. Juni 2002 und vom 4. März 2004 seien Einnahmen in einer nicht zu erzielenden Höhe angesetzt worden, weshalb diese nicht geeignet seien, die Erzielung eines Gesamtüberschusses aus der Vermietung ihres Reihenhauses glaubhaft zu machen. Durch die Übertragung der Vermietung des Reihenhauses an eine Agentur habe die Auslastung zwar gesteigert werden können, gleichzeitig seien dadurch aber auch die Kosten für die Bw. gestiegen, weshalb durch diese Maßnahme die von der Bw. prognostizierten Ertragssteigerungen nicht erzielt werden konnten. Eine vorzeitige Darlehenstilgung sei in den bisher vorgelegten Prognoserechnungen der Bw. nicht berücksichtigt worden, weshalb es sich dabei um eine Sondertilgung handle. Da eine Sondertilgung von Fremdmitteln bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliege, auszuklammern sei,

sei der damit verbundene Wegfall der Darlehenszinsen bei der Prognoserechnung - entgegen der Ansicht der Bw. - nicht zu berücksichtigen.

Zu diesen Ausführungen gab die Bw. keine Stellungnahme ab.

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

Strittig ist, ob es sich bei der Vermietung des Ferienhauses der Bw. um eine Einkunftsquelle oder um steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handelt.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993 (LVO 1993), ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Gemäß [§ 2 Abs. 4 LVO](#) 1993 liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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 Sinn 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).

Gemäß [§ 3 Abs. 2 LVO](#) 1993 ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Gemäß [§ 6 LVO](#) 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Mietobjekte, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (also typisch der Lebensführung zuzurechnen sind), gelten als Wirtschaftsgüter im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993 (so genannte „kleine Vermietung“). Zu diesen Wirtschaftsgütern zählen zB Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, einzelne Bungalows oder einzelne Appartements. An dieser Zuordnung ändert auch nichts, dass das Mietobjekt weder privat genutzt wird noch eine solche Privatnutzung für die Zukunft geplant ist (siehe Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 121, und die dort zitierte Judikatur). Bei Liegenschaften bzw. Mietobjekten, die in einer

ruhigen, abgeschiedenen, landschaftlich schönen Gegend, wo die Freizeit verbracht werden kann, liegen, handelt es sich in Anbetracht der qualifizierten Nahebeziehung zur Lebensführung geradezu klassisch um Wirtschaftsgüter im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993 (siehe nochmals Rauscher/Grübler, aaO, Rz 122, und die dort zitierte Judikatur).

Bei dem von der Bw. vermieteten Ferienhaus handelt es sich daher ohne Zweifel um ein Mietobjekt, dessen Bewirtschaftung unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) 1993 fällt („kleine Vermietung“). Treten bei der Bewirtschaftung eines solchen Mietobjektes Verluste auf, so ist gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) 1993 Liebhaberei anzunehmen. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle setzt gemäß [§ 2 Abs. 4 LVO](#) 1993 in diesem Fall voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinns oder Gesamtüberschusses – nach der tatsächlichen Entwicklung der Betätigung – in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum zu erwarten ist (siehe Rauscher/Grübler, aaO, Rz 165).

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt ([§ 2 Abs. 4 LVO](#) 1993), ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) 1993 nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Wirtschaftsdaten darzustellen (vgl. VwGH 27.4.2011, [2008/13/0162](#), m.w.N.).

Zur Erbringung dieses Nachweises verlangte das Finanzamt von der Bw. die Vorlage von Prognoserechnungen. Dieser Aufforderung ist die Bw. mit der Vorlage von Prognoserechnungen am 24. Juni 2002 und am 4. März 2004 nachgekommen. Laut der am 24. Juni 2002 vorgelegten Prognoserechnung erwartete die Bw. bereits im Jahr 2003 positive Einkünfte aus der Vermietung, wobei sie davon ausging, dass das Ferienhaus im Jahr 2002 nur an 50 Tagen, in den folgenden Jahren an jeweils 100 Tagen belegt sein werde und pro Tag Einnahmen in Höhe von 100 Euro zu erzielen seien. Die Bw. rechnete daher bereits im Jahr 2003 mit Einnahmen in Höhe von 12.000 Euro, die in den folgenden Jahren leicht steigen sollten. An Werbungskosten berücksichtigte die Bw. die AfA für das Gebäude und für die Einrichtungsgegenstände, Betriebskosten und sonstige Kosten sowie die Zinsen für das für die Anschaffung des Ferienhauses aufgenommene Darlehen. Bei der Höhe des Zinsaufwands ging die Bw. von einer Rückzahlung des Darlehens innerhalb von 20 Jahren mit jährlich gleich bleibender Tilgung und einem Zinssatz von 5,75% aus. Nach dieser Prognoserechnung wäre innerhalb eines Beobachtungszeitraums von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von rund 80.000 Euro erzielbar gewesen. In der zweiten am 4. März 2004 dem Finanzamt übermittelten Prognoserechnung ging die Bw. von ähnlichen

Zahlen aus. Insbesondere prognostizierte sie für das Jahr 2003 wiederum Einnahmen in Höhe von 12.000 Euro, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt bereits wissen musste, dass die tatsächlich von ihr im Jahr 2003 erzielten Mieteinnahmen wesentlich geringer waren (nämlich nur 2.008,17 Euro). Auch in den folgenden Jahren stiegen die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen nur langsam. So betrugen sie im Jahr 2004 1.525,31 Euro, im Jahr 2005 3.323,93 Euro, im Jahr 2006 3.523,56 Euro und im Jahr 2007 4.447,23 Euro, während die von der Bw. prognostizierten Mieteinnahmen im Jahr 2007 bereits 13.000 Euro betrugen.

Bei den von der Bw. angenommenen Mieteinnahmen handelt es sich daher um weit überhöhte, tatsächlich nicht erzielbare und mit der wirtschaftlichen Realität nicht übereinstimmende Beträge. An dieser Beurteilung kann auch der Einwand der Bw. nichts ändern, dass die Bautätigkeit in der Ferienhausanlage, in der sich das Mietobjekt der Bw. befindet, erst Mitte des Jahres 2005 beendet worden sei, weshalb Feriengäste erst ab diesem Zeitpunkt dort einen erholsamen Urlaub genießen hätten können. Wie aus den tatsächlich von der Bw. erzielten Einnahmen ersichtlich ist, konnte nämlich die Höhe der Einnahmen auch nach Beendigung der Bautätigkeit nur sehr langsam gesteigert werden und erreichte bei Weitem nicht das von der Bw. prognostizierte Ausmaß. So betrugen die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen in den Jahren 2006 und 2007 nur 3.523,56 Euro bzw. 4.447,23 Euro, die von der Bw. prognostizierten Mieteinnahmen hingegen 12.700 Euro bzw. 13.000 Euro. Auch der im Jahr 2006 erfolgte Abschluss eines Vertrages der Bw. mit einem Ferienhausanbieter, um die Auslastung ihres Objektes zu verbessern, führte nur zu einer geringfügigen Erhöhung der Mieteinnahmen der Bw. im Jahr 2007 gegenüber jenen im Jahr 2006. Diese Maßnahme war daher ebenfalls nicht geeignet, die von der Bw. prognostizierten Mieteinnahmen auch nur annähernd zu erreichen. Dass die allgemeinen touristischen Maßnahmen in der Region, in der sich das Ferienhaus der Bw. befindet, wie zB die Errichtung einer neuen Liftanlage, zu einer wesentlichen Steigerung der Mieteinnahmen der Bw. geführt haben, ist zu bezweifeln. Die Bw. ist jedenfalls jeden Nachweis für das Zutreffen dieses Berufungsvorbringens schuldig geblieben, weil sie - trotz mehrfacher Aufforderung – die Höhe der von ihr in den Jahren 2008 bis 2011 tatsächlich erzielten Mieteinnahmen nicht bekannt gab.

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Eine derartige Prognose belegt daher nicht die

Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (vgl. VwGH 20.10.2003, [2003/15/0028](#)).

Da die Bw. ihren Prognoserechnungen bereits für die ersten Jahre Einnahmen zugrunde legte, die sie bei Weitem nicht erzielen konnte, wobei ihr das hinsichtlich des Jahres 2003 bei der am 4. März 2004 dem Finanzamt übermittelten Prognoserechnung bekannt gewesen sein musste, sind diese Prognoserechnungen nicht geeignet, einen Nachweis für die Ertragsfähigkeit der Vermietung der Ferienwohnung in der von der Bw. ausgeübten Bewirtschaftungsart zu erbringen.

Auch der Einwand der Bw., von einem „effektiven Startzeitpunkt“ hinsichtlich ihrer Vermietungstätigkeit sei erst im Jahr 2005 – mit Beendigung der Bautätigkeit in der Ferienhauseanlage – auszugehen, führt zu keinem anderen Ergebnis, weil die Bw. den Nachweis, dass sie bei gleicher Bewirtschaftungsart innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren ab dem Jahr 2005 (bzw. innerhalb von 23 Jahren ab dem Jahr 2002) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt hätte, ebenfalls nicht erbrachte.

Zu berücksichtigen ist im vorliegenden Fall schließlich noch, dass der Liebhabereibetrachtung nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen sind.

Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertraglose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird. Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden ist, ist an Hand jener Planung des Steuerpflichtigen zu beurteilen, die von vornherein bestanden hat (vgl. VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#), m.w.N.).

Die Bw. brachte in der Berufung erstmals vor, sie erwarte die Auszahlung einer Abfindungszahlung aus einem Entschädigungsfonds und möchte mit diesem Geld eine vorzeitige Darlehenstilgung vornehmen. Aus diesem Grund habe ihr Darlehensgeber die Zinszahlungen für das Jahr 2007 bereits ausgesetzt, weshalb schon für dieses Jahr ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden habe können.

Eine außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital ist eine der am häufigsten vorgenommenen Änderungen der Bewirtschaftungsart im Rahmen einer Vermietung. Eine außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital liegt vor, wenn der Vermieter die Tilgung nicht von vornherein beabsichtigt (geplant) hat. Eine von vornherein gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital ist dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die

Tilgung vorgesehenen Geldes von vornherein konkretisierbar und anhand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Die geplante Tilgung ist der Abgabenbehörde gegenüber offen zu legen bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufzunehmen. Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige, noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen, ist keineswegs ausreichend (siehe Rauscher/Grübler, aaO, Rz 296, sowie die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zB VwGH 6.7.2006, [2002/15/0170](#)).

Die Bw. hat nicht einmal behauptet, sie habe von Anfang an die Absicht gehabt, das für den Erwerb ihres Ferienhauses aufgenommene Darlehen vorzeitig zurückzuzahlen. Sie hat in ihren am 24. Juni 2002 und am 4. März 2004 beim Finanzamt eingereichten Prognoserechnungen auch keine vorzeitigen Darlehenstilgungen berücksichtigt, sondern ist darin von einer Rückzahlung des Darlehens innerhalb von 20 Jahren mit jährlich gleich bleibender Tilgung ausgegangen. Bei der von der Bw. erstmals im Jahr 2007 bzw. 2008 geplanten vorzeitigen Tilgung handelt es sich daher um eine außerplanmäßige Darlehenstilgung („Sondertilgung“).

Liegt eine „Sondertilgung“ vor, ist von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung (vgl. VwGH 14.12.2005, [2001/13/0144](#), m.w.N.).

Die vom Darlehensgeber der Bw. gewährte Aussetzung der Zinszahlungen ab dem Jahr 2007 hat bei der Beurteilung, ob die ursprünglich von der Bw. gewählte Art der Bewirtschaftung ihres Mietobjekts ertragsfähig war, daher außer Ansatz zu bleiben.

Dem Einwand der Bw., die österreichische Regelung der Liebhaberei betreffend die „kleine Vermietung“ verstoße gegen Unionsrecht, sind die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#), entgegen zu halten. Darin wurde zunächst ausgeführt, unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993 („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. [§ 2 Abs. 4 LVO](#) 1993 und [§ 6 LVO](#) 1993), beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie zur Einkommensteuer dargestellt sind. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraums in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraums einen Überschuss zu erwirtschaften.

Liegt – wie im gegenständlichen Fall – privat nutzbarer Wohnraum im Sinn des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993 vor und ist als erwiesen anzusehen, dass die Vermietung dieses Wohnraums in der von der Bw. konkret gewählten Bewirtschaftungsart nicht geeignet ist, innerhalb eines

absehbaren Zeitraums einen Überschuss zu erwirtschaften, so unterliegen die aus dieser Vermietung erzielten Umsätze nach [§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994](#) und [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) iVm [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993](#) und [§ 6 LVO 1993](#) nicht der Umsatzsteuer und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu. In unionsrechtskonformer Interpretation ist eine als Liebhaberei beurteilte verlustträchtige Wohnraumvermietung nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zwingend unecht steuerbefreit.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 16. Juli 2012