



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Adr, vertreten durch Lenz-Bereuter-Gehrer, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs- GmbH, 6971 Hard, Kirchstraße 6, vom 8. Mai 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 14. März 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 entschieden:

- 1) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen.
- 2) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Neben Pensionseinkünften erklärte die Berufungserberin in den Streitjahren Einkünfte u. a. aus der Vermietung der Wohnung Top X in Adr1.

Nach Durchführung einer nachträglichen Überprüfung ihrer Erklärungsangaben kam es zu Wiederaufnahmen der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 sowie zur Erlassung neuer Sachbescheide. In

den Begründungen der Wiederaufnahmebescheide wurde auf die den neuen Einkommensteuersachbescheiden angeschlossenen Begründungen verwiesen. Diesen zufolge sei im Zuge der Veranlagung für 2006 amtswegig die Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung in Adr1 überprüft worden. Aufgrund der im selben Zuge vorgelegten berichtigten Prognoserechnung habe festgestellt werden können, dass mit dem Erreichen eines Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb von 20 Jahren ab Beginn der Betätigung nicht gerechnet werden könne – dies entgegen der von der Berufungswerberin ursprünglich eingereichten Prognosevorschaurechnung. Da somit vom Vorliegen einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetätigung auszugehen sei, hätten die Umsätze und Vorsteuern einerseits sowie die Werbungskostenüberschüsse andererseits steuerlich außer Ansatz zu bleiben.

Die Berufungswerberin brachte durch ihre steuerliche Vertretung **Berufung** ein und führte aus: Im September 2005 sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden. Diese habe bei Betrachtung der Jahre 2002 bis 2022 einen zu erwartenden Gesamtüberschuss (der Einnahmen über die Werbungskosten) von rund 2.000,00 € ausgewiesen. Dabei sei vorausgesetzt worden, dass ab dem Jahr 2006 oder 2007 mit der Mieterin eine Mietanpassung vorgenommen werden könne. Die in Form endgültiger Bescheide ergangenen Veranlagungen für die Jahre 2003 und 2004 stützten sich auf diese Prognoserechnung.

Gespräche, die im Juli 2007 mit der Mieterin stattfanden, führten jedoch zu einer geringeren Mieterhöhung als angestrebt. Dies ergebe über den Betrachtungszeitraum ein um 3.000,00 € niedrigeres Ergebnis als ursprünglich prognostiziert.

Die ab 2003 eingetretenen Verluste seien auf eine in diesem Jahr vorgenommene Generalsanierung zurückzuführen.

Laut Liebhabereiverordnung sei der absehbare Zeitraum, in dem ein Gesamtüberschuss der Einnahmen zu erzielen sei, ein solcher von 20 Jahren, höchstens jedoch 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (§ 2 Abs. 4 LVO). Werde im Streitfall nur ein Jahr zum Prognosezeitraum hinzugefügt, so ergebe sich bei Zugrundelegung der Prognoserechnung aus dem Jahr 2007 bereits wieder ein Einnahmenüberschuss. Für die Veranlagungsjahre 2002 bis 2005 sei objektiv ein Gesamtüberschuss im absehbaren Zeitraum zu erwarten gewesen, weshalb die entsprechenden Erstbescheide nicht durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens geändert werden könnten. Etwaigen Zweifeln an der ursprünglich eingereichten Prognoserechnung hätte seitens der Abgabenbehörde durch Erlassung vorläufiger Bescheide Rechnung getragen werden müssen.

Gründe für die Wiederaufnahme seien nicht vorgelegen, weshalb die ursprünglichen Bescheide wieder in den Rechtsbestand treten müssten.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet ab und erläuterte dazu wie nachstehend:

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide seien zutreffend mit dem neu-Hervorkommen der berichtigten Prognoserechnung begründet worden. Erst diese habe ersichtlich gemacht, dass der Mietzins nicht die ursprünglich dargestellte Höhe erreichte. Da zudem der Rechtsrichtigkeit stets der Vorrang vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei und die steuerlichen Auswirkungen nicht gering seien (ausgesetzter Abgabenbetrag von 11.252,50 €) habe die Abgabenbehörde ihr Ermessen in ausgewogener Weise geübt und seien die Wiederaufnahmen zu Recht erfolgt.

Was den laut Berufungsvorbringen aufgezeigten, auf eine zu geringe Mieterhöhung zurückzuführenden Unterschied zwischen den beiden Prognoserechnungen in Höhe von rund 3.000,00 € betreffe, sei anzumerken, dass die infolge der Sanierung erhöhte AfA mit Ausnahme des Jahres 2006 im Rechenwerk nicht angesetzt worden sei. Vielmehr sei die Berechnungsgrundlage wie vor der Sanierung fortgeführt worden. Bei entsprechender Anpassung an die Verhältnisse nach Sanierung erhöhe sich der Werbungskostenüberschuss aber auf 4.866,00 €. Ebenso sei mit 958,00 € ein (niedrig angesetzter) Fehlbetrag für das Mietausfallswagnis über den Beobachtungszeitraum zu kalkulieren. Auch ein Renovierungsbedarf müsse angesetzt werden. Alles in allem errechne sich für den zwanzigjährigen Beobachtungszeitraum ein Werbungskostenüberschuss von wenigstens 10.000,00 €. Das nicht erfolgreiche Bemühen um eine Mieterhöhung lasse einnahmenseitig keine höheren Erträge als die zuletzt unterstellten erwarten. Somit sei die in Streit stehende Vermietung endgültig als Liebhaberei einzustufen.

Hinzuweisen sei auch darauf, dass die im Jahr 2003 in Auftrag gegebenen Sanierungsmaßnahmen im Zeitpunkt der Erstellung der ersten Prognoserechnung (September 2005) bereits hinlänglich bekannt waren, dennoch aber die damit bereits fixierte, höhere AfA-Bemessungsgrundlage keinen Eingang in die zukünftige Betrachtung gefunden hätte.

Die Berufungswerberin brachte einen **Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen durch die Abgabenbehörde II. Instanz** ein. Sie verwies auf die beiden eingereichten Prognoserechnungen vom 21.9.2005 und vom 26.7.2007. Die erste verzeichnete über den Prognosezeitraum 2003 bis 2022 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 2.033,00 €, die zweite einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von 1.250,00 €.

Soweit die Abgabenbehörde I. Instanz beanstandet habe, dass kein Mietausfallswagnis und kein Investitionsbedarf veranschlagt worden seien, was zu einem noch höheren Werbungskostenüberschuss hätte führen müssen, sei einzuwenden: Die entsprechenden Ansätze hätten bereits im Rahmen der ersten Prognoserechnung einen Werbungskostenüberschuss nach sich gezogen und allenfalls zu einer Liebhabereibetrachtung führen müssen.

Ein Wiederaufnahmegrund iS des § 303 Abs. 4 BAO liege mangels neuer Tatsachen oder Beweismittel nicht vor.

Eine AfA-Korrektur hätte lediglich die Investition in eine Heiztherme mit 10-jähriger Nutzungsdauer betroffen, die im Beobachtungszeitraum nur eine zusätzliche AfA von 1.922,00 € nach sich gezogen hätte.

In eventu brachte die Berufungswerberin vor, die im Jahr 2007 gescheiterten Verhandlungen mit der Mieterin betreffend Mieterhöhung stellten eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, weshalb eine allfällige Liebhaberei erst ab dem Jahr 2007 angenommen werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahmebescheide

Gem. [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Wiederaufnahme aufgrund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz, BAO³, § 303, Tz 10 ff).

Die Verfügung der Wiederaufnahme steht im Ermessen, mit dem Ziel eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, BAO³, § 303, Tz 37).

Im Streitfall erfolgte die Erlassung der Erstbescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer erklärungsgemäß (für E und U 2002 am 28.4.2004, für E und U 2003 am

30.4.2004, für E und U 2004 am 11.5.2005, für E und U 2005 am 9.5.2006). Die erste, einen Einnahmenüberschuss ausweisende Prognoserechnung, langte am 22.9.2005 im Finanzamt ein. Erst im Zuge einer nachfolgenden Überprüfung der Erklärungsangaben wurde offenbar, dass Mieteinnahmen nicht in der laut dieser Prognoserechnung veranschlagten Höhe erzielbar sind/waren, vielmehr Gespräche mit der Mieterin im Juli 2007 geringere Mieterträge als in der Vorschaurechnung angesetzt zum Ergebnis hatten (2. Prognoserechnung vom 26.7.2007, Wiederaufnahmbescheide vom 14.3.2008). Zweifellos ist in diesem Umstand ein Neu-Hervorkommen von Tatsachen zu erblicken, aus denen abgeleitet werden kann, dass die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht gegeben ist.

Soweit die Berufungswerberin einwendet, bei Ansatz eines Mietausfallwagnisses und eines Betrages für Instandhaltungen hätte sich schon im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen ergeben, ist ihr zu entgegnen: Die Abgabenbehörde I. Instanz hat ihre Wiederaufnahmbescheide auf die neu hervorgekommenen, niedrigeren Mieteinnahmen gestützt. Diese verkörpern einen tauglichen Wiederaufnahmegrund. Dass im Verein mit den behördlicherseits ursprünglich nicht angesetzten weiteren Abzugsposten ein noch deutlicherer Werbungskostenüberschuss entstand und die Abgabenbehörde diesbezüglich allenfalls ein Verschulden trifft, hindert die Wiederaufnahme nicht. Der Behörde stand es - im Zuge des zu Recht wiederaufgenommenen Verfahrens – frei, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern ([§ 289 Abs. 2 BAO](#) für die Abgabenbehörde II. Instanz, [§ 276 Abs. 1 BAO](#) für die Abgabenbehörde I. Instanz).

Die Abgabenbehörde I. Instanz ging bei Erlassung der Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 erklärungsgemäß vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus. Die das Jahr 2005 betreffenden Bescheide fußten auf der ersten, einen Einnahmenüberschuss ausweisenden Prognoserechnung. Wäre die erst später, im Zuge eines Vorhalteverfahrens korrigierte Prognoserechnung schon im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide vorgelegen, so wäre evident gewesen, dass innerhalb von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn kein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften war. Dieser Umstand hätte einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt.

Anzumerken ist an dieser Stelle aber auch, dass die amtswegige Wiederaufnahme gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) (bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 leg. cit., Wiederaufnahme auf Antrag) verschuldenneutral formuliert ist. Dh, selbst wenn die Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung maßgeblicher Tatsachen träfe, sie also Ermittlungen unterlassen hätte, nachlässig, oberflächlich oder sorglos gearbeitet hätte, wäre dadurch eine Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen.

Soweit die behördliche Ermessensübung bei Verfügung der in Streit stehenden Wiederaufnahmebescheide in Frage steht, wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde eine Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Erlassung eines vorläufigen Bescheides ist ebenfalls in das Ermessen der Behörde gestellt. Ein Rechtsanspruch der Partei auf die Erlassung eines vorläufigen Bescheides besteht nicht (Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 200, Anm. 9). Vgl. auch AÖF 1998/47: *"Kommt nachträglich die Tatsache neu hervor, daß der genannte Plan (der Erzielung eines Gesamtgewinnes bzw. -überschusses) tatsächlich nicht bestanden hat, so kann dies gegebenenfalls zu einer Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren ([§ 303 BAO](#)) führen."*

Den gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichteten Berufungen kommt aus den ausgeführten Gründen daher keine Berechtigung zu.

2) Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung [BGBl. II Nr. 358/1997](#), ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#), liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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 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).

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO 1993 dar und fällt diese im Hinblick auf den Gesamtsachverhalt unter die Vermutung steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in

einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, obliegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 erforderten Zeitraumes nicht der Behörde, sondern dem Abgabepflichtigen, der zur Widerlegung der Liebhabereivermutung aufgerufen ist (vgl. VwGH 19.4.2007, [2006/15/0055](#), und VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#)).

Der Abgabepflichtige hat die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine solche Ertragsprognose angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl. VwGH 28.6.2006, [2002/13/0036](#) und VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#)). Die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 ist daher nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 28.6.2006, [2002/13/0036](#)).

Im Streitfall wurde die ursprünglich eingereichte, im Zeitraum 2003 bis 2022 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 2.033,00 € ausweisende Prognoserechnung vorerst durch die Berufungswerberin selbst korrigiert, indem sich bei Ansatz geringerer Mieteinnahmen als erwartet im Prognosezeitraum ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 1.250,00 € errechnete. Dieser Werbungskostenüberschuss erhöhte sich im weiteren Verfahren nach Berechnung des Finanzamtes im Zuge der Berufungsvorentscheidung durch Ansatz zusätzlicher AfA-Beträge von 3.616,00 €, eines Mietausfallwagnisses von 958,00 € sowie von Instandhaltungskosten auf zumindest 10.000,00 €.

Die Prognoserechnung bei der "kleinen Vermietung" gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 hat auf der Einnahmeseite insbesondere den Mietzins und das Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände oder für sonstige Leistungen, die der Vermieter über die Überlassung des Mietgegenstandes hinaus erbringt, zu berücksichtigen. Es ist dabei von den Einnahmen auszugehen, die aufgrund des bestehenden Bestandvertrages erzielt werden. Hiebei ist ein gewisses Mietausfallrisiko zu berücksichtigen (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche

Liebhaberei², Rz 263 mit Hinweis auf UFS 28.6.2005, RV/0616-L/02, wonach im Einzelfall sogar ein Mietausfallrisiko von 10% möglich ist).

Wenn daher die Abgabenbehörde I. Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung vom Dezember 2008 ein Mietausfallrisiko für die restlichen 14 Jahre der Prognoserechnung in Höhe von nur 1,5%, das sind 958,00 €, veranschlagt hat, kann ihr nicht entgegengetreten werden (vgl. auch *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 6. Aufl., 2010, Seite 91, Wagnissatz für Mietwohnobjekte 3,0 bis 5,0%).

Ausgabenseitig hat der Vermieter neben der AfA und Fremdkapitalzinsen auch die zukünftigen Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen abzuschätzen und in der Prognose zu berücksichtigen (Rauscher/Grübler wie oben, Rz 265). Die Abgabenbehörde I. Instanz ist bei Berechnung des zukünftigen Investitionsbedarfes in ihrer Berufungsvorentscheidung von den im Jahr 2003 getätigten Investitionen ausgegangen und damit über den Beobachtungszeitraum auf einen Werbungskostenüberschuss von zumindest 10.000,00 € gekommen.

Laut *Kranewitter*, wie oben, Seite 91, werden die jährlichen Instandhaltungskosten in % der Herstellungskosten berechnet, wobei sich der Prozentsatz nach Art, Alter, technischem Zustand, Erhaltungszustand und Konstruktionsart des Gebäudes richtet. Zieht man im Streitfall die laut Anlageverzeichnis aufscheinenden Anschaffungskosten von 38.613,00 € als Herstellungskosten heran und geht von einem "älteren" Wohnhaus iS von *Kranewitter* aus, so ergibt sich über den Prognosezeitraum bei Ansatz eines mittleren Wertes von 1% ein abzuschlagender Betrag von 7.722,60 €. Ausgehend von einem Werbungskostenüberschuss wie laut zweiter Prognoserechnung von 1.250,00 € und einem Mietausfallwagnis (siehe oben) von 958,00 € erhöht dieser Abzug für Instandhaltungen das Gesamtminus auf 9.930,60 €. Selbst bei Heranziehung eines Mindestprozentsatzes von 0,5% für Instandhaltungen, was laut *Kranewitter* einem "neuen" Wohnhaus entspräche, verbliebe ein Minus von 6.069,40 €.

Hiebei noch unberücksichtigt ist eine allenfalls – wie von der Abgabenbehörde I. Instanz in der Berufungsvorentscheidung angesprochen – erhöhte AfA. Aus der Aktenlage und dem Parteienvorbringen ist nicht erkennbar, welche Sanierungsmaßnahmen des Jahres 2003 zu einer höheren AfA-Bemessungsgrundlage geführt haben sollen. Im Anlageverzeichnis 2003 scheinen erstmals die Posten "Stützmauer" (2.789,23 €) und "Restaurierung Außenfassade" (43.030,50 €), zusammen 45.819,73 €, auf. Diesbezüglich befindet sich ein Antrag auf Verteilung der Aufwendungen auf 10 Jahre gemäß [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) im Akt und sind aus beiden Prognoserechnungen auch die entsprechenden Absetzungen von je 4.582,00 € für die Jahre 2003 bis 2012 ersichtlich. Die von Beginn an in Ansatz gebrachte **AfA** scheint in einem Betrag von 1.753,00 € auf, das sind – bei einer unterstellten **Nutzungsdauer** von 22 Jahren

- 4,54% der Anschaffungskosten in Höhe von 38.613,00 € (laut 2. Prognoserechnung nur abweichend 2005: 1.866,00 € und 2006: 1.979,00 €). Offenbar unstrittig war es daher im erstinstanzlichen Verfahren, dass es sich bei den getätigten Aufwendungen nicht um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand, sondern um Erhaltungsaufwand handelte, der grundsätzlich sofort absetzbar ist, bzw. im Falle des [§ 28 Abs. 2 EStG 1988](#) als nicht regelmäßig jährlich anfallender Instandhaltungsaufwand über Antrag auf 10 Jahre verteilt abgezogen werden kann.

Zumal sich auch ohne Ansatz einer allfällig zu erhöhenden AfA, die – wie ausgeführt - aus der Aktenlage nicht ableitbar ist (und sich über die Restnutzungsdauer von 16 Jahren ab 2008 laut Finanzamt auf 3.616,00 € belaufen würde) - ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen ergibt, hält die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ein weiteres Erforschen des erstinstanzlichen Hintergrundes hinsichtlich Ausführungen zur AfA in der Berufungsvorentscheidung für entbehrlich. Anzufügen ist aber, dass laut Vorbringen der Berufungswerberin zumindest der auf die Abschreibung einer Heiztherme entfallende AfA-Satz von 1.922,00 € in den Beobachtungszeitraum fällt, der das Gesamtminus entsprechend erhöht.

2a) Änderung der Bewirtschaftungsart:

Durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung kann sich eine Tätigkeit je nach Art der Maßnahme insofern ändern, als sie von der Liebhaberei zur Einkunftsquelle oder von einer Einkunftsquelle zur Liebhaberei wird.

Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart geändert oder beibehalten wurde, ist anhand eines von vornherein erstellten Planes zu beurteilen.

Im Streitfall beruht die Planung auf einem Mietvertrag, der schon im Jahr 1980 zwischen WF (Rechtsvorgänger der Vermieterin) und NJ (Rechtsvorgänger der Mieterin) abgeschlossen wurde. Als Mietzins war ein Betrag von monatlich 2.500,00 ATS festgelegt, die Betriebskosten waren mit 100,00 ATS monatlich pauschaliert. Der Mietvertrag war für drei Jahre abgeschlossen, eine Wertsicherung gab es nicht. Offensichtlich kam es immer wieder zu Vertragsverlängerungen. Schließlich führten die Berufungswerberin als Rechtsnachfolgerin des Vermieters und Frau MJ als Gattin des ursprünglichen Mieters das Bestandverhältnis weiter. Aus dem Jahr 2007 liegt ein als "Zusatzvereinbarung" bezeichnetes Dokument im Akt auf, aus dem hervorgeht, dass ab dem Jahr 2008 eine Indexanpassung unter Zugrundelegung des Lebenshaltungskostenindex 1976 jährlich erfolgt. Jeweils zum ersten Jänner eines Jahres werde die Mieterhöhung bekanntgegeben. Ab 1.8.2007 betrage die Miete 352,15 €, die Betriebskosten 32,86 € (in der Vereinbarung wird darauf hingewiesen, dass insofern von einer

1986 getroffenen Regelung abgegangen wird. Diese scheint im Akt nicht auf). Auf der Prognoserechnung II befindet sich der Vermerk, dass Betriebskosten als Durchläufer gerechnet wurden und ab 2007 weder bei den Einnahmen, noch bei den Ausgaben berücksichtigt sind.

Realiter zeigt die Prognoserechnung II ein jährliches Ansteigen der Nettomiete um 2%. Das selbe lineare Ansteigen in % lässt sich aus der Prognoserechnung I ableiten, hier jedoch ausgehend von einer höheren Grundmiete ab 2007.

Mieteinnahmen laut Prognoserechnungen I und II:

	I	II
2003	3.351	3.351
2004	3.771	3.771
2005	3.846	3.909
2006	3.923	3.880
2007	4.002	3.842
2008	4.082	3.919
2009	4.163	3.997
2010	4.247	4.077
2011	4.332	4.159
2012	4.418	4.242
2013	4.507	4.327
2014	4.597	4.413
2015	4.689	4.502
2016	4.783	4.592
2017	4.878	4.683
2018	4.976	4.777
2019	5.075	4.873
2020	5.177	4.970

2021	5.280	5.069
2022	5.386	5.171

Geht man davon aus, dass ab 2007 eine Mieterhöhung nicht wie geplant erzielbar war, ist festzustellen: Das Mietverhältnis besteht seit den 80-er Jahren des vorigen Jahrhunderts mit der selben Familie. Auch die – wie behauptet - ab 2007 erhoffte Mieterhöhung, die sich in der zuerst eingereichten Prognoserechnung (I) wiederspiegelt, wäre nicht durch eine geänderte Bewirtschaftungsart sondern durch entsprechende Einigung mit der stets gleichgebliebenen Mieterin bei Neuabschluss eines Mietvertrages angestrebt worden. Die Mietabweichungen zwischen den beiden Prognoserechnungen sind, wie obenstehende Tabelle zeigt, schon auf den ersten Blick nicht von einem Umfang, der als wesentlich im Sinne einer Änderung der Bewirtschaftungsart bezeichnet werden könnte. So beträgt der Unterschied im Jahresertrag zwischen Prognoserechnung I und II etwa für 2007 € 160,00, für 2008 € 163,00, für 2009 € 166,00 und schließlich, für 2022, € 215,00, das sind jeweils 4%.

Bei beiden Prognoserechnungen zeigt sich erstmals 2013 ein Einnahmenüberschuss, wobei der Unterschied 132,00 € beträgt. Eine grundlegende Änderung der Art des wirtschaftlichen Engagements mit der Auswirkung, dass die Jahre 2002 bis 2006 als abgeschlossener Beobachtungszeitraum zu betrachten sind und erst ab 2007 Liebhaberei in Betracht kommt, liegt im Streitfall nach dem Ausgeführten nicht vor. In seinem Erkenntnis vom 3.8.2006, RV/0076-I/04, hat etwa der UFS eine Mietzinserhöhung von 138% als wesentlich und eine Änderung in der Bewirtschaftung des Mietobjektes nach sich ziehend anerkannt (Hinweis auf VwGH, 24.4.1996, [93/15/0028](#)). Zweifellos wäre im Streitfall nach der Lebenserfahrung eine vergleichbar überproportionale Mietsteigerung für das unveränderte Mietobjekt mit der selben langjährigen Mieterin, die sehr wahrscheinlich über ein gleichbleibendes Einkommen verfügt, nicht erzielbar gewesen, weshalb dem zu beurteilenden Sachverhalt von vornherein die Eignung fehlt, als "Änderung der Bewirtschaftungsart" eingestuft zu werden.

Ganz abgesehen davon ist der Ansatz **fiktiver Mieteinnahmen**, wie er nach Sach- und Aktenlage offenbar in der ersten Prognoserechnung erfolgte, nicht zulässig bei bloß angestrebten höheren Einnahmen, die – abweichend von einem bestehenden Bestandvertrag – möglicherweise ein allfälliger späterer Bestandvertrag eröffnet, dessen Abschluss selbst zum Zeitpunkt der Prognoserechnung noch ungewiss ist (Rauscher/Grübler wie oben, Rz 275).

Nach allem Ausgeführten ist davon auszugehen, dass die streitgegenständliche Betätigung von Anfang an nicht geeignet war, Einnahmenüberschüsse innerhalb des Prognosezeitraumes zu erwirtschaften.

Somit wurde das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle seitens der Abgabenbehörde I. Instanz zu Recht verneint und waren die Ergebnisse der Vermietung Adr1, weder einkommen- noch umsatzsteuerlich zu berücksichtigen.

2b) Umsatzsteuer:

Nach [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt. Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen nach § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Ob bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht, ist nach den oben für den Bereich des Einkommensteuerrechts dargestellten Grundsätzen zu beurteilen (vgl. VwGH 16.2.2006, 2994/14/0082). Die aus den angeführten Gründen erfolgte ertragsteuerliche Beurteilung der streitgegenständlichen Vermietungstätigkeit als Liebhaberei gilt damit auch für Zwecke der Umsatzsteuer.

Ergänzend wir in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, zum Ergebnis gelangt ist, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts als Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerausschluss anzusehen ist (Art. 13 Teil B lit. b der 6. MwSt-Richtlinie). In sachverhaltsmäßiger Hinsicht erfordere die aus § 28 Abs. 5 Z 4 und [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) iVm § 1 Abs. 2 und § 6 LVO abgeleitete Rechtsfolge aber, dass Wohnraum vermietet worden ist, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters) dienen könne. Daran kann nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die vermietete drei-Zimmer-Wohnung (vgl. Mietvertrag) kein Zweifel bestehen.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 30. Mai 2011