



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die steuerl. Vertreter, gegen die gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw hat zunächst für die Jahre 2003 bis 2005 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt und wurde mit diesen zur Einkommensteuer veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung). Mit Schreiben vom 14. März 2008 hat der steuerliche Vertreter des Bw die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 beantragt. Anlässlich einer Besprechung sei festgestellt worden, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Ahütte im xxx in den Jahren 2003 bis 2005 aus Unkenntnis über das Vorliegen der Steuerpflicht bisher noch nicht angegeben worden seien. Dem Schreiben wurden Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 2003 bis 2005 angeschlossen, wonach 2003 und 2004 jeweils ein Einnahmenüberschuss und zwar in Höhe von 1.766,53 bzw. von 1.095,38 € und 2005 ein Werbungskostenüberschuss von 2.464,99 € erzielt wurde. Am 17. März 2008 hat der Bw den Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (für Kleinunternehmer) ab dem Kalenderjahr 2004 erklärt. Am 2. April 2008 wurden Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 eingereicht.

Mit Vorhalt vom 8. April 2008 hat das Finanzamt dem Bw mitgeteilt, dass es davon ausgehe, dass aus der Vermietung der Ahütte offenbar innert absehbarer Zeit kein Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Der Bw wurde ersucht, eine Prognoserechnung und detaillierte Einnahmen-Ausgaben-Aufstellungen für die Jahre 2006 und 2007 vorzulegen.

Mit Schreiben vom 22. April 2008 hat der Bw dem Finanzamt mitgeteilt, dass er nicht wisse, was sein Steuerberater dem Finanzamt geschickt habe. Dieser habe die Unterlagen bis inklusive 2007, auch die Lohnsteuersachen. Somit sei eine Gesamtabrechnung für 2007 möglich. Wie er erfahren habe, seien seine Unterlagen zumindest für die Jahre 2005 und 2006 am 19. März beim Finanzamt eingetroffen. Die Unterlagen für 2007 seien zu dieser Zeit noch beim steuerlichen Vertreter gelegen, sollten aber inzwischen auch beim Finanzamt „*auf dem PC aufscheinen*“. Die Frage bezüglich der Prognose verstehe er daher nicht, zumindest nicht für das Jahr 2006, weil die Abrechnung für dieses Jahr ja schon zum Zeitpunkt des Schreibens des Finanzamtes beim Finanzamt gewesen sei. Wenn das Finanzamt eine Prognose für die Jahre 2008 und folgende benötige, sei er gerne bereit, dem Finanzamt für dieses Jahr eine relativ genaue Planung zu schicken. Die Ausgaben würden sinken, weil er heuer nur die WC-Anlagen verbessern könne. Die Einnahmen würden auch sinken, weil er seinem Bruder Martin zu seinem Fünfziger eine Woche Urlaub schenke. Und eine Woche wolle er heuer erstmals wieder mit seiner Familie in das eigene Ferienhaus. Er habe im Sommer neun Wochen an Fremde vermietet, weil er das Geld dringend benötigt habe. Das solle jetzt anders werden. Da ihre Kinder nun gegen Sommerende 19 bzw. 17 Jahre werden würden, würden sie das Haus mit ihren Freunden auch ein paar Wochenenden benutzen wollen. Die Einnahmen dürften etwa, vom Hochsommer abgesehen, gleich bleiben. Diese zwei Wochen könne die Sachbearbeiterin des Finanzamtes „*leicht bei den bisherigen Abrechnungen abziehen*“, um eine ungefähre Einnahmenübersicht zu erhalten. Für 2009 habe er noch gar nichts geplant. Vorgesehen sei eine Vergrößerung der Klosetts. Da sein B als Erbauer aber die erlaubte Höchstfläche schon verbaut habe, brauche er einen Sondervertrag mit der Agrargemeinschaft C. Erst nach der Vergrößerung könne er ein Handwaschbecken unterbringen. Irgendwann müsse er das gesamte Dach erneuern. Wann, wisse er selbst noch nicht.

Mit Schreiben vom 16. Juni (Mai?) 2008 hat der steuerliche Vertreter neben der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2006 eine „*vorläufige*“ Prognoserechnung für die Jahre 2003 bis 2025 vorgelegt, aus der zu entnehmen sei, dass bereits im 18. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss erzielt werden würde. Laut angeschlossener Überschussrechnung hat der Bw 2006 einen Werbungskostenüberschuss von 3.126,63 € erwirtschaftet. In den Jahren 2004 bis 2006 seien Instandsetzungsaufwendungen erfolgt. Selbst unter Berücksichtigung dieser Jahre (*gemeint wohl: der auf 10 Jahre verteilten Aufwendungen*) werde bereits ab dem 18. Jahr ein Gesamtüberschuss erzielt. Das sei deutlich vor dem in der Verordnung angesetzten

Beobachtungszeitraum (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl absehbaren Zeitraum*) von 23 Jahren.

Dabei seien folgende „*Annahmen*“ unterstellt worden:

Basis der prognostizierten Einnahmen (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl für Zeiträume ab 2007*) sei das Jahr 2005 (*gemeint wohl 2006, zumal 2006 Einnahmen iHv 5.515,45 €, 2005 nur 3.625,00 € ausgewiesen*); die Werbungskosten seien aufgrund von Durchschnittswerten der Jahre 2003 bis 2006 ermittelt und angesetzt worden. Die Indexanpassung betrage sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten jährlich 2 %. Die prognostizierte Einnahmenentwicklung sei damit äußerst vorsichtig angenommen worden. Tatsächlich sei eine deutliche Steigerung der Einnahmen zu erwarten, da durch die Sanierung der Hütte nunmehr auch eine Vermietung in der Vor- und Nachsaison und eine bessere Auslastung in der Hauptsaison möglich sei. Aufgrund des bisherigen Zustandes der Hütte sei eine Vermietung nur zu Spitzenzeiten bzw. Überbuchungen im xxx möglich gewesen. Der Bw stehe darüber hinaus mit einer D Feriengesellschaft in Verhandlung, wodurch Vermietungseinnahmen während der Vor- und Nachsaisonzeiten langfristig gesichert wären und damit bereits im kommenden Jahr mit einem positiven Ergebnis gerechnet werden könne. Nachdem sich aber auf Grund der Prognoserechnung selbst bei der ungünstigsten Variante ein positives Ergebnis bereits im 18. Jahr ergebe, sei vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen. Zudem beabsichtige der Bw, die Hütte weiter auszubauen und die Zimmer- und Bettenanzahl zu erhöhen. Für diese Vorhaben würden ihm allerdings noch die behördlichen Genehmigungen fehlen, sodass mit den Instandhaltungsaufwendungen in den Jahren 2004 bis 2006 die Sanierung der Hütte vorläufig abgeschlossen sei. Die Erstellung der Jahresabrechnung für das Jahr 2007 sei in Bearbeitung.

Das Finanzamt hat am 11. Juni 2008 gem. [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 erlassen, in denen die Umsätze und Vorsteuern jeweils mit „0“ angesetzt wurden. In der Begründung zum vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2004 wurde ausgeführt, aus der Vermietung der Ahütte werde voraussichtlich innert 20 Jahren kein Gesamtüberschuss erzielt werden können. Ausschlaggebend für diese Beurteilung seien die in den Jahren 2004 bis 2006 (2007 würden sämtliche Erklärungen fehlen) angefallenen Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten und die laut Angaben des Bw in absehbarer Zeit (innert 20 Jahren) noch durchzuführenden Reparaturarbeiten (Dacherneuerung etc.) sowie die eher geringen Mieteinnahmen. Die Vermietung werde daher sowohl ertragsteuerlich wie auch umsatzsteuerlich vorläufig als Liebhaberei gewertet. Dem Ersuchen des Bw, die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 amtswegig wieder aufzunehmen, ist das Finanzamt nicht gefolgt.

Mit Berufung vom 20. Juni 2008 hat der steuerliche Vertreter des Bw eine erklärungsgemäße Veranlagung zur Umsatzsteuer 2004 bis 2006 beantragt. Die Vorläufigkeit der Erlassung der Bescheide wurde nicht bekämpft. In der Begründung wurde im Wesentlichen das bereits im Schreiben vom 16. Mai 2008 erstattete Vorbringen wiederholt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Juli 2008 hat das Finanzamt die Berufung gegen die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 als unbegründet abgewiesen und in der Begründung ausgeführt, mit Schenkungsvertrag vom 20.10.2000 sei die ab 2004 (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl 2003*) vermietete Ferienhütte in C erworben worden. Für die Jahre 2003 bis 2006 seien bis dato zwar keine Einkommensteuererklärungen abgegeben worden, allerdings sei aus dem Akteninhalt ersichtlich, dass in den Jahren 2003 bis 2006 bisher ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 2.729,71 € erwirtschaftet worden sei.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht seien bisher (*Anmerkung der Referentin: Beträge in Euro*) erklärt:

	Umsatz	Steuer 10 %	Vorsteuer	Gutschrift
2004	6.514,09	651,41	1.643,33	991,92
2005	3.625,00	362,50	3.376,71	3.014,21
2006	5.515,45	551,55	2.824,62	2.273,07

Mit Bescheiden vom 11. Juni 2008 seien die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 vorläufig erlassen worden, wobei die Ergebnisse aus der Vermietung der Ferienhütte nicht berücksichtigt worden seien. Dagegen richte sich die Berufung.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liege 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 lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert werde. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gelte als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (§ 2 Abs. 4 LVO).

Gemäß [§ 6 der Liebhabereiverordnung](#) (LVO) könne Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn allerdings nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Liebhaberei sei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus

der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Wohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO) entstünden. Die Vermietung einer Ferienhütte falle unbestritten unter den Tatbestand der kleinen Vermietung.

Dies bedeute für den gegenständlichen Fall:

Mit den Bescheiden vom 11. Juni 2008 habe das Finanzamt sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer als auch der Umsatzsteuer entschieden, dass es sich bei der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit um eine so genannte kleine Vermietung und damit um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO handle, die innerhalb eines angemessen Beobachtungszeitraumes (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl absehbaren Zeitraumes*) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erwarten lasse. Ausschlaggebend für diese rechtliche Beurteilung seien die in den Jahren 2004 bis 2006 angefallenen Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten und die vom Bw angekündigten, in absehbarer Zeit (innert 20 Jahren) noch durchzuführenden Reparaturarbeiten (Dacherneuerung etc.) sowie die eher geringen Mieteinnahmen gewesen. Die Vermietung sei daher sowohl ertragsteuerlich wie auch umsatzsteuerlich vorläufig als Liebhaberei gewertet worden. Die rechtliche Beurteilung sei im Rahmen der Berufungsvorentscheidung aufrecht zu erhalten: Aus der vorgelegten Prognoserechnung gehe zwar hervor, dass im 18. Jahr der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden könnte, allerdings werde gleichzeitig sowohl im Schreiben vom 22. April 2008 als auch im Berufungsschreiben angekündigt, dass neben den geplanten Investitionen im Sanitärbereich auch das Dach zu erneuern sei, der Berufungswerber die Hütte weiter auszubauen beabsichtige und die Zimmer- und Bettenanzahl erhöhen werde. Diese Kosten seien bis dato in die Prognoserechnung nicht einbezogen worden und würden bei Berücksichtigung mit hoher Wahrscheinlichkeit dazu führen, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in einem absehbaren Zeitraum nicht möglich wäre. Dem Einwand, wonach eine behördliche Bewilligung für den Ausbau der Sanitäranlagen benötigt werde und diese Bewilligung wahrscheinlich nicht erlangt werden könne, sei entgegenzuhalten, dass aus dem Gesamtbild der Umstände klar hervorgehe, dass die Hütte dennoch sanierungsbedürftig sei und unumgängliche zukünftige Investitionen anstehen würden.

Überdies sei auffallend, dass bei der Vermietung der Ferienhütte die Nächtigungszahlen einer ständigen Schwankung unterliegen würden. Während die Zahl der Nächtigungen im Jahr 2003 bei 200 gelegen sei, sei diese im Folgejahr auf 460 und schließlich im Jahr 2005 auf 275 abgefallen, wobei die Nächtigungszahlen für die Jahre 2006 und 2007 nicht ermittelt werden hätten können, zumal die Überschussrechnungen bis dato nicht vorgelegt worden seien. Im

Übrigen werde im Schreiben vom 22. April 2008 angekündigt, dass die Einnahmen im Jahr 2008 aus dem Grund sinken würden, da auch die Familie eine Woche Urlaub in diesem Ferienhaus verbringen wolle und überdies gegen Ende des Sommers das Haus den Kindern und deren Freunden für ein paar Wochenenden zur Verfügung stehen würde. Im Hinblick auf diesen Eigenbedarf sei zweifelsfrei davon auszugehen, dass auch private Motive für eine Nutzung der Hütte vorliegen würden und daher die Ausschöpfung der Einnahmenmöglichkeiten nicht in vollem Umfang erzielt werden könne. Eine solche, auf Grund privater Verwendung eingeschränkte Nutzung der Liegenschaft führe aber unter Berücksichtigung der im gegenständlichen Fall vorliegenden angespannten Ertragslage und anderer Unsicherheiten im Einnahmen- und Werbungskostenbereich, jedenfalls zur Annahme einer steuerlichen Liebhabereitätigkeit.

Dem Einwand, dass der Berufungswerber mit einer D Feriengesellschaft in Verhandlung stehe, wodurch die Vermietungseinnahmen während der Vor- und Nachsaisonzeiten langfristig gesichert wären, komme im gegenständlichen Fall aus dem Grund keine Bedeutung zu, da außer dieser Behauptung kein Schriftverkehr oder keine sonstigen Nachweise vorgelegt und auch keine näheren Angaben über den jetzigen Verfahrensstand gemacht werden hätten können. Vorgelegt worden sei lediglich eine Buchungsbestätigung vom 8. Juli 2005 betr. den Sommer 2008.

Gemäß [§ 200 Abs. 1 BAO](#) könne die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Die Ersetzung des vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid sei im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig. Würden Umstände eher für Liebhaberei als für eine Einkunftsquelle sprechen, könne mittels Bescheid gem. [§ 200 BAO](#) vorläufig davon ausgegangen werden, dass keine Einkunftsquelle vorliege.

Im vorliegenden Fall könne derzeit nicht abgeklärt werden, ob es tatsächlich zu einem Vertragsabschluss mit der D Feriengesellschaft kommen werde, wodurch die Vermietungseinnahmen während der Vor- und Nachsaisonzeiten langfristig gesichert wären bzw. könne die Höhe und der Umfang der zukünftigen Investitionen betragsmäßig nicht festgelegt werden und sei der zukünftige Eigenbedarf nicht geklärt. Deshalb erscheine es gerechtfertigt, die Bescheide gem. [§ 200 BAO](#) zu erlassen. Es sei somit vorläufig vom Vorliegen einer Liebhabereibetätigung auszugehen, zumal es aus derzeitiger Sicht auf Basis des oben dargelegten Gesamtbildes wahrscheinlicher sei, dass in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss erzielt werde. Zu beachten sei allerdings, dass mit der Berufungsvorentscheidung (noch) keine endgültige rechtliche Beurteilung der Tätigkeit des

Berufungswerbers im Zusammenhang mit der Ferienhausvermietung erfolge. Eine Änderung der Beurteilung in später ergehenden endgültigen Bescheiden sei dadurch keineswegs ausgeschlossen.

Daraufhin hat der steuerliche Vertreter des Bw über FinanzOnline am 13. August 2008 fristgerecht Anträge auf Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 eingebracht. Die Vorlageanträge enthalten keine Begründung. Eine solche wurde auch nicht nachgereicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das Finanzamt die Vermietung des Ferienhauses im xxx zur Recht (der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung folgend) als umsatzsteuerlich unbeachtliche Tätigkeit beurteilt hat. Die Berechtigung des Finanzamtes, die angefochtenen Bescheide vorläufig zu erlassen, wird vom steuerlichen Vertreter des Bw in den über FinanzOnline eingebrachten Vorlageanträgen nicht bekämpft.

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass der Bw 2003 mit der Vermietung der im Schenkungsweg im Jahr 2000 erworbene Ferienhütte im xxx begonnen hat und erstmals 2005 (und auch 2006) einen Verlust aus der der Vermietung erwirtschaftet hat. Die Ferienhütte hat sich zu Beginn der Vermietung im Jahr 2003 in einem derart sanierungsbedürftigen Zustand befunden, dass eine Vermietung nur zu „*Spitzenzeiten*“ und bei Überbuchung im xxx möglich war. Die Hütte wird (jedenfalls ab 2008) auch vom Bw privat genutzt bzw. Familienangehörigen (seinen Kindern und deren Freunden, seinem Bruder) unentgeltlich zur Nutzung überlassen.

In rechtlicher Hinsicht ist festzustellen, dass nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen abzuwerfen, als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen ist. Die Liebhäbereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhäbereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO).

Der steuerliche Vertreter ist der vom Finanzamt getroffenen Beurteilung, dass es sich bei der Vermietung der Ferienhütte um eine Betätigung (kleine Vermietung) im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhäbereiverordnung 1993/33 in der für die Berufungsjahre maßgeblichen Fassung BGBI. II 358/97 (im Weiteren LVO II) handelt, nicht entgegengetreten. Die Referentin teilt die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich bei der Vermietung der Ferienhütte um eine so

genannte „kleine Vermietung“ handelt. Bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 LVO II wird grundsätzlich Liebhaberei vermutet.

Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO II ausgeschlossen werden, 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 der 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 der Verordnung gilt als **absehbarer Zeitraum** ein **Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen**. Dieser Zeitraum stimmt mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.7.1996, [93/13/0241](#) als absehbar erkannten Zeitraum überein und entspricht bei einer Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Ob eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung an Hand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von den Liebhabereiverordnungen geforderten Zeitraumes liegt nicht bei der Behörde, sondern auf Seiten des Steuerpflichtigen, der die Liebhabereivermutung zu widerlegen hat (VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#)). Die objektiven Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 28.3.2000, [98/14/0217](#)). Nur derjenige, der die Betätigung entfaltet, weiß nämlich über die wesentlichen Umstände, somit auch über den Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses Bescheid (VwGH 5.5.1992, [92/14/0027](#)). Dabei sind so genannte typische Betätigungsrisiken (wie z.B. Mietausfälle) realistisch abzuschätzen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten zurück und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist die ursprüngliche Prognose an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen. Lediglich Unwägbarkeiten sind als unbeachtlich einzustufen und es ist diesfalls von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen.

Gemäß [§ 6 der Liebhabereiverordnung](#) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Auf Grund der Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung für die

Umsatzsteuer, gilt die für die Einkommensteuer erstellte Prognose auch für die Umsatzsteuer (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei2, Rz 541). Ist eine „*kleine Vermietung*“ ertragsteuerlich Liebhaberei, so ist sie dies auch umsatzsteuerrechtlich. Umsätze aus der Vermietung von „*Liebhabereiobjekten*“ sind - unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges - umsatzsteuerbefreit (vgl. VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#)).

Laut Verwaltungsgerichtshof sind an eine Prognoserechnung nachstehende Mindestanforderungen zu stellen:

- zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung
- Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum;
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände
- vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose

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 (vgl. VwGH 30.10.2003, [2003/15/0028](#) mit Verweis auf VwGH 3.7.1996, [93/13/0171](#); VwGH 20.9.2006, [2005/14/0093](#)).

Ein **Beobachtungszeitraum** dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsausichten der Tätigkeit. Innerhalb des Beobachtungszeitraumes muss anhand von objektiven Umständen die Überschussermittlungsabsicht bzw. Überschusserzielungsmöglichkeit nachvollziehbar sein. Erst die Überschussrechnungen über abgelaufene Zeiträume rücken den Aussagegehalt der eingereichten Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, [93/14/0028](#)).

Aus dem Nichteinhalten (Erzielen von bzw. höherer Verluste als prognostiziert) einer realitätsnahen Prognose kann für sich gesehen noch nicht abgeleitet werden, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss nicht erzielbar wäre. Ist der Grund des Ausbleibens des Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte.

Fest steht, dass der Bw sowohl 2005 als auch 2006 Werbungskostenüberschüsse erzielt hat, deren Anfall eine Liebhabereiprüfung auslöst.

Die vom steuerlichen Vertreter vorgelegte „*vorläufige*“ Prognose erfüllt die Anforderung an eine realitätsnahe Prognose in mehrfacher Hinsicht nicht. So wurde ausgabenseitig ab 2007

und auch nach Wegfall der Zehntelabsetzungen für die Instandsetzungen (in der Prognose unter dem Titel „Instandhaltung“ ausgewiesen) der Jahre 2004 bis 2006 (ab 2014: 412,00 €; ab 2015 zusätzlich 1.433,87 €; ab 2016: zusätzlich (zu 412,00 € und 1.433,87 €) 1.097,39 €) bis 2022 (Ablauf des absehbaren Zeitraumes) keinerlei Instandsetzungsaufwand mehr angesetzt. Dies ist schon deshalb nicht plausibel, weil der Bw im Schreiben vom 22. April 2008 bereits für 2008 eine Verbesserung der WC-Anlagen angekündigt hat und er, ebenso wie sein steuerlicher Vertreter im Schreiben vom 16. Juni (Mai?) 2008, von einem „vorläufigen“ Abschluss der Sanierung der Hütte gesprochen hat. Das Finanzamt hat dem Bw bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung sein Vorbringen (vgl. Schreiben vom 22. April 2008), dass das Dach zu erneuern sei und diese Kosten bis dato in die Prognoserechnung nicht einbezogen worden seien, vorgehalten. Hätte nicht schon zum damaligen Zeitpunkt die Notwendigkeit einer Dacherneuerung bestanden, hätte der Bw wohl nicht eigens darauf hingewiesen. An der Tatsache, dass die jedenfalls im Prognosezeitraum zu erwartenden Aufwendungen für die Dacherneuerung in die Prognose für 20 Jahre aufzunehmen sind, vermag der Umstand, dass der Bw den Zeitpunkt der Erneuerung nicht festgelegt hat, nichts zu ändern. Der steuerliche Vertreter hat ohnedies im Vorlageantrag nicht behauptet, die diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamtes seien unzutreffend.

Selbst wenn die vom Bw darüber hinaus im Sanitärbereich geplanten Investitionen (Vergrößerung der WC-Anlagen) an einer fehlenden Genehmigung der Agrargemeinschaft scheitern sollten, so ist im Zeitraum von 20 Jahren jedenfalls damit zu rechnen, dass im Sanitärbereich zumindest die im Schreiben vom 22. April 2008 bereits für 2008 angekündigte Verbesserung der WC-Anlagen stattfinden wird müssen oder bereits durchgeführt wurde. Die zu erwartenden bzw. möglicherweise zwischenzeitlich bereits aufgewendeten Kosten wären bzw. sind als Werbungskosten in der Prognose zu berücksichtigen gewesen. Darüber hinaus fallen aber (neben der Dacherneuerung und zumindest Verbesserung der WC-Anlagen) aber realistischerweise innerhalb von 16 Jahren zusätzliche (zu den Investitionen 2004 bis 2006) Aufwendungen für Instandsetzung an. In der Prognose wurde ab 2007 ausschließlich ein Reparaturaufwand von 480,00 € angesetzt und der Vorjahresbetrag jährlich mit 2 % indexiert. Die Höhe der Reparaturaufwendungen 2004 (908,36 €) bzw. 2006 (890,71 €) sprechen allerdings dagegen, dass mit diesem Betrag für Instandhaltung das Auslangen gefunden werden kann.

Es wäre Aufgabe des Bw gewesen, die Kosten dieser Sanierungen abzuschätzen und in die Prognose aufzunehmen. Für die Behörde muss dabei nachvollziehbar sein, wie die Kostenschätzung erfolgt ist und auf welchen Grundlagen sie beruht (z.B. Vorlage von eingeholten Kostenvoranschlägen). Aus Sicht der Referentin ist es angesichts des Umstandes, dass die Hütte sich bei Beginn der Vermietung offensichtlich in einem nahezu unvermietbaren

baulichen Zustand befunden hat - eine Vermietung war wegen des Bauzustandes laut Bw nämlich nur zu Spitzenzeiten bzw. bei Überbuchungen (Anmerkung: gemeint wohl, wenn alle anderen dort befindlichen Hütten ausgebucht waren) im xxx möglich - völlig realitätsfern, dass über die bereits 2008 geplanten Sanierungsmaßnahmen (Dach, Sanitäranlagen) hinaus ab 2007 bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren keine weiteren Instandsetzungsaufwendungen mehr anfallen. Auch für diese wäre betraglich vorzusorgen.

Im Übrigen hat der steuerliche Vertreter des Bw, obwohl das Finanzamt ihm in der Berufungs-vorentscheidung vorgehalten hat, dass er es verabsäumt habe, seine Behauptung, mit einer D Feriengesellschaft in Verhandlung zu stehen, wodurch nach seinen Angaben die Vermietung während der Vor- und Nachsaison langfristig gesichert wäre, durch entsprechende Unterlagen (Schriftverkehr, vertragliche Vereinbarung) zu belegen, auch dem Unabhängigen Finanzsenat keinerlei Beweismittel vorgelegt. Die einnahmenseitigen Auswirkungen bleiben damit völlig im Dunkeln. Ein vages Vorbringen über künftig mögliche Einnahmenerzielungsmöglichkeiten kann in einer Prognose aber nicht berücksichtigt werden.

Aus der vorgelegten Buchungsbestätigung vom 5.7.2008 kann weder entnommen werden, dass und inwieweit sich dadurch die für 2008 prognostizierten Einnahmen erhöht hätten bzw. ergibt sich aus dieser nicht einmal, dass sich die Buchung auf die Ferienhütte des Bw bezieht. Die Buchungsbestätigung enthält den Hinweis auf eine Kommissionsgebühr. Eine solche wäre aber bei einer nachweislich geschlossenen Vereinbarung mit der D Feriengesellschaft ausgabenseitig zu berücksichtigen.

Überdies wird es vom Inhalt einer bis dato nicht konkretisierten Vereinbarung mit „E“ abhängen, wie und ab welchem Zeitraum die Prognose einnahmenseitig zu adaptieren ist. Der vom Bw angekündigte Plan, die Hütte weiter auszubauen und dadurch die Zimmer- und Bettenanzahl zu erhöhen, könnte, sollte er tatsächlich umgesetzt werden, zu einer Änderung der Bewirtschaftung iSd. § 2 Abs. 4 2. Satz LVO führen. Eine erhebliche Ausweitung der Zimmer- und Bettenanzahl wäre nach Ansicht der Referentin jedenfalls als wesentliche Änderung der Bewirtschaftung anzusehen. Eine Änderung der Bewirtschaftung iSd. § 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO 1993 bewirkt, dass die ursprüngliche Betätigung als beendet (abgeschlossene Betätigung) und die geänderte Betätigung als neu begonnen gilt. Die abgeschlossene und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu beurteilen.

Da ferner - wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat - in den Jahren 2003 bis 2006 einnahmenseitig erhebliche Schwankungen zu verzeichnen waren und ab 2008 laut Vorbringen des Bw die Privatnutzung ausgeweitet wurde, ist die Annahme des steuerlichen Vertreters, im Jahr 2007 könnten (angeblich auf Basis der Einnahmen 2005 ermittelte)

Einnahmen in Höhe von 5.600,00 € angesetzt werden und die Einnahmen der Folgejahre bis 2025 könnten ausgehend von diesem Betrag jährlich gegenüber den Vorjahreseinnahmen um 2 % erhöht angesetzt werden, weder realitätsnah noch plausibel. Der Bw wurde vom Finanzamt bereits mit Vorhalt vom 8. April 2008 aufgefordert, eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2007 vorzulegen. Der steuerliche Vertreter des Bw hat im Schreiben vom 16. Juni 2008 und in der Berufung darauf hingewiesen, die Jahresabrechnung für 2007 sei in Bearbeitung, hat aber aus für die Referentin unerfindlichen Gründen bis heute keine Überschussrechnung noch eine die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben des Jahres 2007 berücksichtigende (adaptierte) Prognose vorgelegt. Diesbezüglich ist festzustellen, dass in einer Prognose **für bereits abgelaufene** Zeiträume (Jahre) die **tatsächlichen Ergebnisse** anzusetzen sind. Bei Einreichung der Prognose war das Jahr 2007 abgelaufen. In der Prognose wären daher die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben 2007 anzusetzen gewesen. Im Übrigen ist unbegründet geblieben, weshalb in der Prognose zwar die Höhe der einzelnen Aufwendungen, die als Werbungskosten 2007 ausgewiesen wurden, aus dem Durchschnitt der Jahre 2003 bis 2006 errechnet wurde, aber einnahmenseitig ab 2007 Mieteinnahmen angesetzt wurden, die in dieser Höhe bisher nie erzielt wurden bzw. weit über denen einzelner Vorjahre liegen. Grundsätzlich können in einer Prognose nur die einnahmenseitigen Verhältnisse bei Beginn der Betätigung angesetzt werden. Eine Anpassung der Prognose erfolgt erst nach Bekanntgabe der tatsächlichen Ergebnisse eines konkreten Jahres. Eine Indexanpassung ist in einer Prognose einnahmenseitig nur dann berücksichtigbar, wenn sie in einem bestehenden Mietvertrag auch tatsächlich vereinbart wurde. Der Bw hat keinerlei Beweismittel (z.B. Mietverträge) vorgelegt, denen zu entnehmen wäre, dass er den Mietpreis ab Beginn der Vermietung (2003) tatsächlich jährlich gegenüber dem Vorjahr um 2 % erhöht hätte.

Der Bw hat seine vorläufige Prognoserechnung zudem **für 23 Jahre** (2003 bis 2025) erstellt. Das Finanzamt hat dem Bw bereits in der Begründung Berufungsvorentscheidung zur Kenntnis gebracht, dass bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen gilt (§ 2 Abs. 4 LVO). Eine Verlängerung (im Sinne eines früheren Beginns) des Prognosezeitraumes (auf maximal 23 Jahre) käme nur dann in Betracht, **wenn in Jahren vor der Erzielung von Einnahmen bereits Aufwendungen angefallen waren und die Vermietungsabsicht bereits in diesen Jahren nachweislich bestanden hätte**. Der Prognosezeitraum würde allerdings dessen ungeachtet im Jahr 2022 enden.

Der Bw hat im Schreiben vom 22. April 2008 in Folge Intensivierung der Privatnutzung einen Einnahmenrückgang ab 2008 angekündigt. Aus dem Vorbringen des Bw im Schreiben vom 22.

April 2008, er habe im Sommer (gemeint wohl 2007) neun Wochen an Fremde vermietet, kann nicht auf die 2008 erzielten Einnahmen geschlossen werden, zumal Angaben darüber, zu welchem Preis er die Hütte (pro Woche/ Tag) vermietet hat, fehlen. Die Begründung für die neunwöchige Vermietung, nämlich, dass er das Geld dringend benötigt habe, legt zudem die Vermutung nahe, dass der Bw den zeitlichen Umfang der Vermietung vom jeweiligen persönlichen Geldbedarf abhängig macht. Auf ein subsidiär (neben der objektiven, durch die Prognose zu belegenden Überschusserzielungsabsicht) für die Liebhabereibeurteilung maßgebliches subjektives Ertragsstreben (Überschusserzielungsabsicht) deutet weder dieser Umstand noch die ab 2008 angekündigte Ausweitung der Privatnutzung hin.

Fraglich ist auf Basis dieses Vorbringens zudem, ob der Bw die notwendige Dacherneuerung und weitere bereits angekündigte Investitionen (Sanierungsmaßnahmen) aus Privatmitteln finanzieren könnte. Für die Möglichkeit der Finanzierung aus Einnahmenüberschüssen aus der Vermietung bietet die Prognoserechnung keine Anhaltspunkte, zumal laut dieser erstmals 2015 ein geringfügiger Einnahmenüberschuss (1.028,04 €) erzielt werden würde, wobei die „vorläufige“ Prognose zudem - wie gesagt - wesentliche, im Prognosezeitraum zu erwartende Ausgaben (Dacherneuerung, Verbesserung bzw. Vergrößerung der WC-Anlagen) unberücksichtigt lässt. In einer realitätsnahen Prognose müsste daher, wenn die Finanzierung nicht gesichert ist, auch ein Fremdfinanzierungsaufwand für die Investitionskosten angesetzt werden. Die in der Prognoserechnung für die Jahre ab 2015 (= 13. Jahr der Vermietung) angesetzten Einnahmenüberschüsse sind überdies lediglich auf den Wegfall der Zehntelabsetzungen für die in den Jahren 2004 bis 2006 getätigten Sanierungsmaßnahmen zurückzuführen.

Unklar ist, in welchem Umfang die Hütte ab 2009 für Privatzwecke genutzt werden sollte bzw. 2008 bis 2010 wurde. Die Angaben des Bw, die Kinder wollten die Hütte künftig „*auch ein paar Wochenenden*“ mit ihren Freunden nutzen sowie der Hinweis, dass er 2007 9 Wochen im Sommer vermietet habe, sich dies aber ändern solle (Nutzung durch Kinder mit Freunden), legt aber den Schluss nahe, dass mit einer weiteren Verminderung, jedenfalls keiner nachhaltigen Erhöhung der bisher - gemessen an den Aufwendungen - ohnedies geringen und deutlich schwankenden Einnahmen zu rechnen ist. Für 2008 spricht der Bw jedenfalls von einer um zwei Wochen (gegenüber einer 9-wöchigen Vermietung im Jahr 2007) verminderten Vermietungsdauer. Es wird am Bw liegen, diese (auf Basis seines Vorbringens) begründete Überlegungen zu entkräften.

Die Referentin sieht keine Notwendigkeit zu weitergehenden Sachverhaltsermittlungen, zumal es Aufgabe des Bw gewesen wäre, alle Umstände dar- und offen zu legen, die für seinen Standpunkt sprechen, sein Vorbringen durch entsprechende Beweismittel zu untermauern und

die Liebhabereibeurteilung des Finanzamtes durch eine die tatsächlichen Ergebnisse abgelaufener Zeiträume und alle zu erwartenden Ausgaben berücksichtigende, adaptierte Prognose für 20 Jahre zu entkräften. Die Referentin hat mit den vorstehenden Ausführungen deutlich gemacht, dass die vorgelegte Prognose sowohl einnahmen- als auch und insbesondere ausgabenseitig wesentliche Umstände unberücksichtigt gelassen hat und Unsicherheiten im Tatsachenbereich bestehen. Das Finanzamt hatte dem Bw bereits Mängel (die Unvollständigkeit) der von ihm vorgelegten „vorläufigen“ Prognose vorgehalten (vgl. Begründung zur Berufungsvorentscheidung). Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich den diesbezüglichen Feststellungen des Finanzamts an und hat dargelegt, welche Umstände darüber hinaus in der Prognose nicht oder nur unzureichend Berücksichtigung gefunden haben.

Da der Bw den vom Finanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen, auf denen die (vorläufige) rechtliche Beurteilung des Finanzamtes, dass der Betätigung die Eignung zur Erzielung eines Gesamtüberschusses im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren fehle, beruht, im Vorlageantrag insgesamt nicht entgegengetreten ist, und dem Unabhängigen Finanzsenat auch keine adaptierte Prognoserechnung vorgelegt hat, aus der sich ergeben hätte, dass unter Berücksichtigung der bei Erstellung der Prognose bereits bekannten Einnahmen und Ausgaben 2007 (und der zwischenzeitlich ebenfalls feststehenden Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2010) und der im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren jedenfalls zusätzlich zu erwartenden Ausgaben für die Dacherneuerung und für die bereits für 2008 angekündigte „Verbesserung der WC-Anlagen“ im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielbar wäre, sieht die Referentin keine Veranlassung, der (vorläufigen) Liebhabereibeurteilung des Finanzamtes nicht zu folgen. Dass darüber hinaus und auch nach 2015 ausgabenseitig für Instandsetzungen (Sanierungsmaßnahmen) und nicht nur für Reparaturen (laufende Instandhaltung) in der Prognose beträchtlich vorzusorgen gewesen wäre, hat die Referentin bereits vorstehend ausgeführt. Zum einnahmenseitigen Adaptierungsbedarf wird auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen.

Die begründungslose Vorlage der Berufung und die mangelnde Bereitschaft, wesentliche Umstände (z.B. tatsächliche Einnahmen und Ausgaben 2007) offen zu legen und Beweismittel vorzulegen, erweckt zumindest den Eindruck, dass sich der Bw der Tatsache, dass ihn die Beweislast trifft, nicht hinreichend bewusst zu sein scheint. Einer Anleitung bedurfte es aber schon deshalb nicht, weil der Bw steuerlich vertreten ist und das Finanzamt bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung wesentliche Mängel der Prognose bzw. deren Unvollständigkeit aufgezeigt hat und den Bw bereits vor Ergehen der Bescheide aufgefordert hat, die Einnahmen und Ausgaben 2007 bekannt zu geben.

Da weder das Finanzamt noch der Bw gegenüber dem Unabhängigen Finanzamt behauptet hat, dass die vorläufige Erlassung der Bescheide begründenden Umstände (auch nur teilweise) weggefallen seien, bleiben die angefochtenen Bescheide weiter vorläufig. Die Unsicherheit im Tatsachenbereich, die nicht unmaßgeblich auf die Nichtbekanntgabe wesentlicher Umstände durch den Bw bzw. seinen steuerlichen Vertreter zurückzuführen ist, rechtfertigt eine weitere Beobachtung der Tätigkeit. Der Bw hat die Berechtigung des Finanzamtes, vorläufige Bescheide zu erlassen, ohnedies nicht in Abrede gestellt. Er hat deziert über FinanzOnline nur die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006, nicht aber deren Vorläufigkeit bekämpft.

Der Unabhängige Finanzsenat hat deutlich zum Ausdruck gebracht, dass es am Bw bzw. seinem steuerlichen Vertreter gelegen sein wird, die Liebhbarerivermutung durch eine alle vorstehend angeführten Umstände berücksichtigende (adaptierte) Prognose zu widerlegen und jene Unsicherheiten im Tatsachenbereich auszuräumen, die bis dato einer endgültigen Bescheiderlassung entgegenstehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Februar 2011