



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 7

GZ. RV/2509-W/02,  
miterledigt RV/2113-W/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Z-GmbH, Steuerberatungskanzlei, vertr., gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes Wr. Neustadt, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 – 2002 entschieden:

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 wird stattgegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert. Es entfällt der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezog im streitgegenständlichen Zeitraum neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführer) noch Einkünfte aus der Vermietung eines Blockhauses in T. (KG 1), welches der Bw mit Kaufvertrag vom 9. April 1990 im Alleineigentum erworben hat und welches erstmalig seit dem Jahr 1991 vermietet wird.

Festzuhalten ist, dass das Blockhaus aus drei Appartements besteht. Das Appartement I ist mit ca 80m<sup>2</sup> für 6 Personen ausgelegt. Das Appartement II bietet sich mit 22 m<sup>2</sup> für zwei Personen an und das Appartement III ist für vier Personen geeignet.

Die Gewinn bzw Verlustsituation der oa Liegenschaft stellt sich wie folgt dar:

Jahr	Einnahmen	Zinsen	Verlust/Gewinn
1990	-----	-----	-207.013,00 S
1991	102.251,00 S	408.000,00 S	-598.167,00 S
1992	58.000,00 S	405.000,00 S	-515.627,00 S
1993	152.000,00 S	335.000,00 S	-293.890,00 S
1994	198.198,00 S	228.000,00 S	-149.775,00 S
1995	255.745,00 S	210.925,00 S	-111.178,00 S
1996	182.315,00 S	191.000,00 S	-167.321,00 S
1997	275.920,00 S	160.228,00 S	-28.485,00 S

1998	265.506,00 S	153.446,00 S	-69.484,00 S
1999	311.467,00 S	111.669,84 S	91.731,23 S
2000	331.917,00 S	98.546,10 S	72.487,32 S
2001	376.348,40 S	91.762,33 S	94.048,85 S
2002	29.309,00 € (403.330,63 S)	5.487,39 € (75.508,13 S)	12.057,81 € (165.919,08 S)

Anzumerken ist, dass seit dem Jahr 1990 bis zur Veranlagung für das Jahr 1998 vorläufige Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer (unter Anerkennung der in der Erklärung geltend gemachten Vorsteuer ) und Einkommensteuer (unter Anerkennung der jeweiligen Verluste) erlassen worden sind.

Festzuhalten ist weiters, dass mit Schreiben vom 23. Dezember 1998 (s. Dauerbelege/E-Akt S 3) seitens der damaligen steuerlichen Vertreterin des Bw um Klarstellung dahingehend ersucht worden sei, dass es sich bei den Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um eine sogenannte "große Vermietung" handeln würde, da hier ein Gebäude mit drei Ferienappartements vermietet werden würde. Bei Feststellung des Beobachtungszeitraumes gemäß der Rechtslage bis zum 13. November 1997 wäre als maßgeblicher Zeitraum 35 Jahre anzusehen, da die Vermietung erstmals 1991 erfolgt sei. Eine Optierung auf einen verlängerten Beobachtungszeitraum von 20 Jahren für die "kleine Vermietung" habe in diesem Fall nicht zu erfolgen.

Mit Schreiben vom 15. November 2000 legte die damalige steuerliche Vertreterin des Bw nachstehende Prognoserechnung für die Jahre 1999 – 2009 (in ÖS) vor:

**Prognoserechnung 1999-2009**  
**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in ATS 1.000**

1.	Einnahmen	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
1.1.	<u>Umsatzerlöse:</u>												
	Mieterlöse Appartementes	310											
		310	330	350	380	380	400	400	420	420	440	440	
1.	<b>Ausgaben</b>												
2.1.	<u>Betriebskosten</u>												
	Energiebezüge	6	6	7	8	8	9						
	Heizkosten	16	16	17	17	17	18						
	Instandhaltung, Reparaturen	10	10	10	10	10	10						
	Ersatznachschaffungen	3	3	3	3	3	3						
	Großreparatur 1993												
	S 27.682,00 davon 1/20	3	3	3	3	0	0						
	Versicherung	7	7	8	8	8	8						
	Telefon	5											
	Gebühr Weggenossenschaft	1	1	1	1	1	1						
	Fremdenverkehrsabgaben	7	7	8	9	9	10						
	Müllgebühr	1	1	1	2	2	2						
	Grundsteuer	3	3	3	3	3	3						
	Werbungskosten	3	3	3	3	3	3						
		65	60	64	67	64	67	67	67	67	67	67	
2.2.	<u>Sonstiger Aufwand</u>	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	
2.3.	<u>Abschreibungen</u>	40	40	40	38	37	37	37	37	37	37	37	
2.4.	<u>Zinsenaufwand</u>	106	97	88	80	72	63	55	45	36	26	16	
		231	217	212	205	193	187	179	169	160	150	140	Gesamt
	<b>Gewinn</b>	79	113	138	175	187	213	221	251	260	290	300	2227

---

## I. Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999:

Mit Bescheiden vom 20. April 2001 hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 91.731,00 und die Vorsteuern in Höhe von S 12.449,95 vorläufig anerkannt.

Mit Eingabe vom 8. Mai 2001 erhob die steuerliche Vertretung des Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide seit dem Veranlagungsjahr 1990 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen worden seien, weil es nach Ansicht des Finanzamtes ungewiss sei, ob die Vermietung des Appartementhauses in T. eine Einkunftsquelle darstelle oder nicht.

### 1.1 Einordnung der Vermietung als sogenannte "große Vermietung"

Das gegenständliche Appartementhaus bestehe aus 3 Wohneinheiten; die Vermietung habe vor dem 14.11.1997 begonnen. Zur Dokumentation legte die steuerliche Vertretung des Bw eine Prospektkopie bei. Ebenso beigelegt wurde der Berufung die nachstehende Prognoserechnung für die Jahre 1999 – 2025.

Prognoserechnung 1990-2025 in öS 1.000	
1990	1.000
2000	1.000
2010	1.000
2025	1.000

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Einnahmen brutto (inflation 2% p.a.)	311	310	316	323	329	336	342	349	356	363	370	378	385	393	401	409	417	426	434	443
Ausgaben brutto																				
AfA	-40	-40	-40	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38	-38
Zinsen u. Spesen	-111	-82	-77	-73	-68	-63	-58	-52	-46	-40	-34	-28	-21	-14	-6	0	0	0	0	0
Energie	-27	-30	-31	-31	-32	-32	-33	-34	-34	-35	-36	-37	-37	-38	-39	-40	-40	-41	-42	-43
Instandhaltung u. Reinigung	-3	-15	-16	-17	-17	-18	-19	-20	-21	-22	-23	-24	-26	-27	-28	-30	-31	-33	-34	-36
Telefon	-8	-8	-8	-8	-8	-9	-9	-9	-9	-9	-10	-10	-10	-10	-10	-11	-11	-11	-11	-11
Gebühren u. Abgaben	-10	-10	-10	-10	-11	-11	-11	-11	-11	-12	-12	-12	-12	-13	-13	-13	-13	-14	-14	-14
Versicherung	-7	-8	-8	-8	-8	-9	-9	-9	-9	-9	-10	-10	-10	-10	-10	-11	-11	-11	-11	-11
Werbung	-12	-15	-15	-16	-16	-16	-17	-17	-17	-18	-18	-18	-19	-19	-19	-20	-20	-21	-21	-21
sonstige	-1	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-2	-3	-3	-3	-3	-3	-3	-3
<b>Überschuss 1999-2025</b>	<b>92</b>	<b>100</b>	<b>109</b>	<b>119</b>	<b>128</b>	<b>137</b>	<b>147</b>	<b>157</b>	<b>167</b>	<b>177</b>	<b>188</b>	<b>199</b>	<b>210</b>	<b>222</b>	<b>234</b>	<b>245</b>	<b>250</b>	<b>255</b>	<b>259</b>	<b>267</b>

[illegible]

Somit sei auf diese Vermietungstätigkeit gemäß § 8 Abs 3 LVO 1993 (BGBl 1993/33) in der derzeit geltenden Fassung die LVO 1993 (BGBl 1993/33) in der Fassung vor der Verordnung BGBl II 358/1997 anzuwenden.

Nach der LVO 1993 (BGBl 1993/33) in der Fassung vor der Verordnung BGBl II 358/1997 stelle die Vermietung des Appartementhauses in T. eine Betätigung gemäß § 1 Abs 1 LVO dar, weil es sich um ein Gebäude mit mehr als zwei Wohneinheiten handeln würde und somit eine objektive Eignung zur Befriedigung persönlicher Wohnbedürfnisse nicht mehr gegeben sei (vgl. AÖF 1993/178, Pkt. 3.1.). Als üblicher Kalkulationszeitraum sei bei solchen Gebäudeüberlassungen ein Zeitraum von maximal 35 Jahren anzunehmen (vgl. AÖF 1990/187, Pkt. 12.2.).

#### 1.2. Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung und Vorläufigkeit der Bescheide

In den ersten Jahren habe die Vermietung des gegenständlichen Appartementhauses relativ hohe Verluste verursacht, weil wegen des geringeren Bekanntheitsgrades und der abgeschiedenen Lage nur geringe Einnahmen zu erzielen gewesen seien und zugleich eine hohe Zinsbelastung und hohe Anlaufkosten (Werbung, Betreuung der Gäste vor Ort etc..) angefallen seien.

Mittlerweile sei allerdings der "turn-around" geschafft worden. Es bestehe ein zahlenmäßig großes Stammpublikum, das ein hohes Einnahmenniveau langfristig sicherstellen würde; die Anlaufkosten würden nicht mehr anfallen; schließlich sei im Jahr 1999 wegen der ständigen Verbesserungen der Ertragskraft auch noch eine Umschuldung der bisherigen Schillingkredite in Fremdwährungskredite gelungen, woraus sich eine künftig deutlich reduzierte Zinsenbelastung ergeben werde.

Wegen dieser Umstände sei ab dem Jahr 1999 die nachhaltige Erzielung von Überschüssen in einer solchen Höhe sichergestellt, dass innerhalb eines Kalkulationszeitraumes von 35 Jahren jedenfalls ein Gesamtüberschuss entstehen werde.

Dementsprechend sei nunmehr weder das Vorliegen einer Einkunftsquelle noch die Erfüllbarkeit der vorliegenden Prognoserechnung länger in Zweifel zu ziehen (vgl. auch AÖF 1999/87, Pkt 32.4) und es werde daher ersucht, die angefochtenen vorläufigen Bescheide durch endgültige zu ersetzen.

Abschließend wurde noch ausgeführt, dass zur Untermauerung, dass nunmehr eine nachhaltige positive Ertragssituation eingetreten sei, anzumerken sei, dass der in der Planungsrechnung für das Jahr 2000 aufscheinende Überschuss von rd. S 100.000,000 tatsächlich realisiert worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2001 wurde die oa Berufung gegen die vorläufigen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1999 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 200 BAO die

Abgabenbehörde Bescheide vorläufig erlassen könne. Gemäß § 4 BAO dürfe ein Abgabenbescheid nur erlassen werden, wenn der Abgabentatbestand an welchen die Steuerpflicht knüpft, verwirklicht worden sei. Dies würde auch für vorläufige Bescheide gelten und sei bei der Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei gerechtfertigt, zumal der Sachverhalt verwirklicht worden sei, jedoch im Hinblick auf den langen Beobachtungszeitraum könne nicht endgültig beurteilt werden, ob damit die Abgabepflicht herbeigeführt werden würde. Da der Gesamtüberschuss ein Tatbestandsmerkmal sei, könne erst nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes eine endgültige Aussage getroffen werden und folgedessen vorerst nur darüber abgesprochen werden, ob der Abgabenanspruch wahrscheinlich sei oder nicht. Im gegenständlichen Fall seien in den ersten 9 Jahren S 2,141.000,00 Verlust angehäuft und im Jahr 1999 erstmals ein Überschuss von S 91.731,00 erzielt worden. Demzufolge sei der in Zukunft liegende Beobachtungszeitraum notwendig um endgültig zu entscheiden. Daher sei die Berufung ad Vorläufigkeit abzuweisen gewesen.

Mit Eingabe vom 29. August 2001 stellte die steuerliche Vertretung des Bw den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Begründend wurde ausgeführt, dass auch gemäß den in der Berufung nicht zitierten Liebhaberei-Richtlinien 1997 (AÖF 1998/47) davon auszugehen sei, dass vorläufige Bescheide nur erlassen werden dürften, wenn wesentliche Zweifel bestehen würden, ob eine ernst gemeinte Prognose erfüllt werden könne (vgl. Pkt. 28.5.) bzw dass vorläufige Bescheide nicht erlassen werden dürften, wenn während eines Beobachtungszeitraumes festgestellt werde, dass die tatsächlichen Ergebnisse der Prognose entsprechen würden (vgl. Pkt. 28.2.).

Weiters wurde noch einmal die Rechtsauffassung der steuerlichen Vertretung des Bw zusammengefasst. In der Berufung sei schlüssig und wirtschaftlich nachvollziehbar dargelegt worden, dass die Zeit der Anlaufverluste nun vorbei sei und dass über den Kalkulationszeitraum von 35 Jahren ein beachtlicher (und kein "hauchdünner") Gesamtüberschuss entstehen werde. Die steuerliche Vertretung sehe also keinen Grund für Zweifel an der Erfüllbarkeit dieser Prognose, zumal ein geplanter Gesamtüberschuss von rund 3,5 Millionen S noch genug "Reserve" für nicht absehbare negative Einflussfaktoren beinhalten würde.

Die Tatsache, dass in den ersten neun Jahren hohe Anfangsverluste entstanden seien und erstmals im Jahr 1999 ein Überschuss zu verzeichnen sei, sei daher nicht beachtlich.

Der Kalkulationszeitraum zur Liebhabereibeurteilung könne zweifelsohne nicht gleichgesetzt werden mit dem Zeitraum, während dem bei anfänglichem Anfallen von Verlusten vorläufige Bescheide erlassen werden dürften. Es sei genauso wenig zulässig, solange vorläufige Bescheide zu erlassen, bis ein Gesamtüberschuss erreicht worden sei. Vielmehr sei ab dem Zeitpunkt die Veranlagung endgültig durchzuführen, ab dem keine Zweifel mehr entstehen

würden, dass eine vorgelegte Prognose erfüllbar sei. Eine andere Interpretation des § 200 BAO würde jeglichen Rechtsschutz außer Kraft setzen.

Im Sinne einer Vereinfachung dieses Verfahrens würde sich die steuerliche Vertretung des Bw aber einverstanden erklären, dass eine endgültige Abgabefestsetzung erst dann erfolgen würde, wenn auch die Veranlagungen 2000 und 2001 der vorgelegten Prognose entsprechen (bzw. sie sogar übertreffen) würden und damit dann wohl niemand mehr die Unerfüllbarkeit der Prognose behaupten könne.

## II. Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 – 2002:

Ebenso wurde mit vorläufigen Bescheiden betreffend Umsatz- und Einkommensteuer vom 5. April 2002 (für das Jahr 2000), vom 21. November 2003 (für das Jahr 2001) und vom 21. November 2003 (für das Jahr 2002) die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Vorsteuern (erklärungsgemäß) anerkannt.

Mit Eingaben vom 17. April 2002 bzw 2. Dezember 2003 erhob die steuerliche Vertretung des Bw gegen die oa Bescheide Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass unverändert die Ansicht vertreten werde, dass eine beachtliche Einkunftsquelle vorliegen würde. Das Ergebnis für das Jahr 2000 der vorgelegten Prognoserechnung könne im Wesentlichen wegen über den Planwerten liegenden Zinsen für den CHF-Kredit zwar nicht ganz erreicht werden, das behauptete Eintreten in die nachhaltige "Überschussphase" ab dem Jahr 1999 sei mit dem vorliegenden endgültigen Ergebnis für das Jahr 2000 jedoch eindeutig belegt worden.

Die gestellte Prognose für 2001 werde ebenfalls erfüllt.

Wie aus den übermittelten Steuererklärungen 2002 zu sehen sei, sei die abgegebene Prognoserechnung neuerlich übertroffen worden. Es gebe jetzt sowohl in der Winter- wie auch in der Sommersaison ein fixes Stammpublikum und sei daher auch in der Zukunft mit einem signifikanten Übertreffen der Prognose zu rechnen. Dementsprechend würden keinerlei Gründe mehr vorliegen, an der Richtigkeit und Ernsthaftigkeit der vorgelegten Prognoserechnung zu zweifeln und es werde daher ersucht, die vorläufigen Bescheide in endgültige Bescheide abzuändern.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2000 – 2002 wurden ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

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



Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Bestehen die Voraussetzungen des § 200 Abs. 1 BAO (nämlich eine zeitlich bedingte Ungewissheit), so liegt die Erlassung vorläufiger Beschiede im Ermessen der Abgabenbehörde (VwGH 24.5.1991, ZI 90/16/0069).

Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen (§ 20 BAO).

#### 1. Einkommensteuer für die Jahre 1999 – 2002:

Für die Frage, ob die Vermietung des Blockhauses (bestehend aus drei Appartements) eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt, sind hinsichtlich der streitgegenständlichen Jahre 1999 bis 2002 die Bestimmungen der LVO vom 17. 12.1992, BGBl 1993/33 idF BGBl 1997/358 (LVO II) maßgebend, wobei gemäß § 8 Abs. 3 LVO II auf die gegenständliche – vor dem 14.11.1997 begonnene – Betätigung § 2 Abs. 3 LVO in der Fassung vor BGBl II 1997/358 anzuwenden ist.

Die Liebhabereiverordnungen unterscheiden dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO II), 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 Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO II), die vorliegen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO II ausgeschlossen sein.

Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs 3 LVO II gilt der Anlaufzeitraum nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des

§ 1 Abs. 1 LVO II ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, "zu einem absehbaren Zeitraum" zu beurteilen. "Als absehbarer Zeitraum" wird seit dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, ZI 93/13/0171, bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne verstanden, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Dieser kann bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit rund 20 Jahren angenommen werden. Die Liebhabereirichtlinien sehen 35 Jahre vor; die Neufassung des § 2 Abs. 3 LVO II sehen 25 bis höchstens 28 Jahre vor.

Im gegenständlichen Fall geht der UFS von 25 Jahren als "absehbaren Zeitraum" aus, weil das noch eine übliche Laufzeit für ein Hypothekendarlehen ist.

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO II ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (Abs. 1) und den Betätigungen mit Liebhabereivermutung (Abs. 2) liegt darin, dass bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO II Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn ausgeschlossen ist (§ 6 LVO 1993) und die Verluste der ersten drei Jahre jedenfalls anzuerkennen sind, ausgenommen im Falle der entgeltlichen Gebäudeüberlassung (§ 2 Abs. 2 und Abs. 3 LVO II).

Da im vorliegenden Fall der Bw diese Ferienappartements nicht für eigene Wohnzwecke verwendet hat und mehr als zwei Wohneinheiten vermietet werden, ist nach Meinung des UFS davon auszugehen, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO II handelt. Diese Ansicht wird dadurch bestärkt, dass das von der damaligen steuerlichen Vertretung des Bw übermittelte Schreiben, wo um Klarstellung gebeten wurde, dass es sich um eine sogenannte "große Vermietung" handeln würde, seitens des Finanzamtes unwidersprochen geblieben ist.

Maßstab für die Liebhabereibeurteilung bei entgeltlicher Überlassung von Gebäuden ist die Gesamtgewinn- bzw Gesamtüberschusserzielungsabsicht, wobei diese anhand objektiver Umstände (Angemessenheit der Zeitrelation i.S. d. § 2 Abs. 3 sowie – wie bei anderen typischen erwerbswirtschaftlichen Betätigungen auch - Kriterien i.S. d. § 2 Abs. 1 LVO II) nachvollziehbar sein muss.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren (vgl. Langheinrich/Ryda, FJ 2001, 84).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt auf Grund seiner Ansicht, dass aus den vorgelegten Unterlagen die Möglichkeit, aus der Vermietung der Ferienappartements dauerhaft Überschüsse zu erzielen nicht zweifelsfrei ableitbar ist, die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 weiterhin vorläufig erlassen. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass in den ersten 9 Jahren ein Verlust in Höhe von S 2.141.000,00 angehäuft worden sei und im Jahr 1999 erstmals ein Überschuss von S 91.731,00 erwirtschaftet worden sei. Demzufolge sei der in Zukunft liegende Beobachtungszeitraum notwendig um endgültig entscheiden zu können.

Gegen diese Vorläufigkeit der Bescheiderlassung erhob die steuerliche Vertretung des Bw Berufung und wendete im Wesentlichen ein, dass die Ergebnisse der Prognoserechnung ab dem Jahr 1999 im Wesentlichen erreicht worden seien und damit die Erfüllbarkeit der Prognose nicht mehr in Frage zu stellen sei.

Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. VwGH vom 3. Juli 1996, ZI 93/13/0171).

Im gegenständlichen Fall ist in den Jahren 1990 bis 1998 ein Verlust in Höhe von S 2.140.940,00 entstanden, dem ein Gewinn in Höhe von S 424.186,48 in den Jahren 1999 bis 2002 gegenübersteht. Nach 13 Jahren ab Beginn der Vermietungstätigkeit liegt noch immer ein Gesamtverlust in Höhe von S 1.716.753,50. (€ 124.761,34) vor.

In der vom Bw erstellten Prognoserechnung wird dargelegt, dass in den Jahren 1999 bis 2025 ein Überschuss in Höhe von S 5.651.000,00 erzielt wird; abzüglich der in den Jahren 1990 – 1998 angefallenen Verluste in Höhe von S 2.131.000,00 würde somit ein Gesamtüberschuss in Höhe von S 3.520.000,00 erzielt werden. Dies unter der Annahme eines Prognosezeitraumes von insgesamt 36 Jahren (1990 bis 2025).

Ein derart langer Kalkulationszeitraum kommt gegenständlich – wie bereits ausgeführt - nicht in Frage.

Den tatsächlichen Überschussrechnungen ist zu entnehmen, dass in den Jahren 1991 bis 1998 die Zinsaufwendungen von S 408.000 (im Jahr 1991) auf S 153.446,00 (im Jahr 1998) gesunken sind und sich diese Entwicklung auch in den streitgegenständlichen Jahren 1999 bis 2002 fortgesetzt hat. Die Zinsaufwendungen sind in diesem Zeitraum vom S 111.669,00 (1999) auf S 75.508,13 (im Jahr 2002) gesunken. Wie der Berufung vom 8. Mai 2001 zu entnehmen ist, ist dem Bw im Jahr 1999 - wegen der ständigen Verbesserung der Ertragskraft - eine Umschuldung der bisherigen ATS-Kredite in Fremdwährungskredite gelungen.

Die Einnahmen sind in den Jahren 1991 bis 1999 von S 102.251,00 (1991) auf S 265.506,00 (1998) gestiegen. Auch in den streitgegenständlichen Jahren sind die Einnahmen von S 311.467,00 (1999) auf S 403.300,63 (29.309,00 € 2002) gestiegen. Wie der Berufung vom

2. Dezember 2003 zu entnehmen ist, ist, da es sowohl in der Winter - wie in der Sommersaison ein fixes Stammpublikum gibt, mit einem signifikanten Übertreffen der Prognose zu rechnen.

Nach Meinung des UFS zeigt die vom Bw für die Jahre 1999 bis 2025 – unter Einbeziehung der Verluste für die Jahre 1990 bis 1998 – vorgelegte Prognoserechnung insbesondere bei einem Vergleich der tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 1999 bis 2002 zu den prognostizierten Ergebnisse keine signifikanten Abweichungen auf. Im Gegenteil die Ergebnisse konnten zum Teil auch noch tatsächlich überschritten werden. Im Jahr 2012 – also 22 Jahre nach Beginn der Betätigung - kommt es der Prognoserechnung folgend zu einem Gesamtüberschuss.

Die vom Bw der Berufung beigelegte Prognoserechnung hat auch steigende Instandhaltungskosten berücksichtigt und somit wurde auch dem Umstand Rechnung getragen, dass mit zunehmenden Alter des Gebäudes und der stärkeren Abnutzung (durch häufig wechselnde Benutzer) auch notwendige Instandhaltungsarbeiten anzusetzen sind. Ab dem Jahr 2014 würden keine Zinsaufwendungen mehr anfallen.

Die bisherigen Ergebnisse der Jahre 1990 - 2002 zeigen, dass von seiten des Bw versucht wurde durch strukturverbessernde Maßnahmen (wie zB. durch die Schaffung eines Stammpublikums das Einnahmenniveau langfristig sicherzustellen, durch Umschuldung von ATS-Krediten in Fremdwährungskredite die hohe Zinsenbelastung zu reduzieren usw.) aus der Verlustsituation herauszukommen.

Nach Meinung des UFS lässt sich aufgrund der aktuellen Prognoserechnung des Bw erkennen, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 25 Jahren ein Gesamtgewinn bzw ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden wird. Damit kann die Anwendbarkeit des 35jährigen Kalkulationszeitraumes laut Liebhabereirichtlinien aufgrund § 117 BAO wegen der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die einen solch langen Kalkulationszeitraum nicht akzeptiert, dahingestellt bleiben.

Vorläufige Bescheide dürfen – wie oben bereits ausgeführt – nur dann erlassen werden, wenn eine zeitlich bedingte Ungewissheit bezüglich des Bestehens oder des Umfangs der Abgabepflicht herrscht.

Dem UFS liegen bereits die Ergebnisse der Jahre 1990 – 2002 – also ein 13jähriger Beobachtungszeitraum - vor und insbesondere in den Jahren 1999 bis 2002 zeigen die prognostizierten Ergebnisse mit den tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen keine signifikanten Abweichung auf. Nach Meinung des UFS liegen nunmehr keine Umstände mehr vor, die eine vorläufige Festsetzung der Abgaben für die Jahre 1999 bis 2002 rechtfertigen würden.

Die in der aktuellen Prognoserechnung getroffenen Annahmen insbesondere jene der Jahre 1999 bis 2002 wurden erfüllt und es liegt somit keine Ungewissheit über die Ertragskraft mehr vor, die eine Aufrechterhaltung der vorläufige Festsetzung der Abgaben der Jahre 1999 – 2002 rechtfertigen würde.

Das geringe, einer Prognoserechnung immanente Restrisiko reicht nicht aus, um das Ermessen dahingehend zu üben, doch die Veranlagung nur vorläufig vorzunehmen; Verschlechterungen der tatsächlichen Ertragslage, die auf einem Willensentschluss des Bw beruhen, können nach nunmehriger Rechtslage gemäß § 295a BAO berücksichtigt werden; andere Verschlechterungen z.B. durch Naturkatastrophen, sind für die Liebhabereibeurteilung unmaßgeblich.

Es ist daher im Ergebnis dem Berufungsvorbringen beizupflichten, wonach keine Gründe mehr vorliegen würden, an der Richtigkeit und Ernsthaftigkeit der vorgelegten Prognoserechnung zu zweifeln.

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, sind die Bescheide (Umsatz- und Einkommensteuer) der Jahre 1990 -2002 zwar vorläufig aber unter Anerkennung der jeweiligen Verluste bzw Gewinne und der Vorsteuern erlassen. Daraus ist nach Meinung des UFS ableitbar, dass das Finanzamt offensichtlich doch auch davon ausgeht, dass aus der Vermietung des Blockhauses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann und daher eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt.

## 2. Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002:

Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt.

Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO II (typische erwerbswirtschaftliche Betätigungen einschließlich Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden) ist umsatzsteuerlich Liebhaberei ausgeschlossen. Umsatzsteuerliche Liebhaberei kann nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO II (also bei Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen) vorliegen.

Dementsprechend gilt gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, sondern als Liebhaberei.

Die Einschränkung umsatzsteuerlicher Liebhaberei auf Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen, entspricht dem Charakter der Umsatzsteuer als Einkommensverwendungssteuer. Bei einer Steuer auf die Einkommensverwendung ist es nicht gerechtfertigt, da nach zu differenzieren, ob der Unternehmer seine Leistung gewinnorientiert anbietet oder mit Verlusten arbeitet.

Gerechtfertigt ist es jedoch, Tätigkeiten, deren Schwergewicht in der privaten Lebensführung liegt, aus dem Unternehmensbegriff auszuklammern (vgl. Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts – Band I, 409).

Im vorliegenden Fall liegt wie unter Pkt. 1. ausgeführt, eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO vor, also eine Tätigkeit, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Da - wie bereits unter Pkt. 1 der BE ausgeführt - nach Ansicht des UFS eine Erfüllbarkeit der vorgelegten Prognoserechnung gegeben ist, liegt somit auch im Bereich der Umsatzsteuer kein Grund für eine vorläufige Veranlagung vor.

Das selbe Ergebnis resultiert aus dem europäischen Gemeinschaftsrecht:

Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ist das "Ergebnis" einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Einnahmenerzielung irrelevant und somit kein zulässiges Kriterium zur Eingrenzung einer unternehmerischen Tätigkeit.

Die Vermietung eines Gegenstandes ist jedenfalls eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird. Eine marktkonforme Vermietung schließt Liebhaberei aus (vgl. Beiser, SWK 2002, S 605; Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, zweite Auflage, Tz 12 zu § 2 UStG 1994 sowie die dort zitierte Judikatur des EuGH und Literatur).

Eine marktkonforme Gestaltung der Vermietungstätigkeit ist im vorliegenden Fall unbestritten gegeben. Da die gegenständliche Vermietungstätigkeit zweifellos zur nachhaltigen Einnahmenerzielung ausgeübt wird, scheidet (nach Gemeinschaftsrecht) umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei aus.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt XzuStNrY

Wien, am 5. November 2004