

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Armin Treichl, Mag. Tino Ricker und Mag.<sup>a</sup> Renate Burtscher in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch WT gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 6., 8. und 11. Oktober 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2006 bis 2008 sowie Anspruchszinsen für 2006 und Säumniszuschlag von der Umsatzsteuer 2006 in der Sitzung am 2. September 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

- 1.) Die Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008** wird als unbegründet abgewiesen.
- 2.) Der Beschwerde gegen die **Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008** wird stattgegeben. Die Umsatzsteuer 2006 bis 2008 wird unter Verweis auf die vorläufigen Bescheide vom 14.8.2007, mit -43.655,57 (2006), vom 13. Jänner 2009 mit 6.442,82 (2007) und vom 11. Dezember 2009 mit 3.610,10 **endgültig** festgesetzt.
- 3.) Die Beschwerde gegen den **Anspruchszinsenbescheid 2006** wird als unbegründet abgewiesen.
- 4.) Der Beschwerde gegen den **Säumniszuschlagsbescheid** von der Umsatzsteuer 2006 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Einkommen- und der Umsatzsteuer (1. und 2.) zulässig, hinsichtlich der Anspruchszinsen und des Säumniszuschlages (3. und 4.) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit **Schriftsatz vom 6.9.2006** (FA 16/DB) teilte der Beschwerdeführer, nachfolgend Bf abgekürzt, dem Finanzamt mit, dass er (ab sofort) zusätzlich zu seinen gewerblichen Einkünften solche aus Vermietung und Verpachtung erziele. Die aus diesem Grund für

den Voranmeldungszeitraum 7/2006 geltend gemachte Vorsteuer betrage 42.0195,19 Euro. Laut einer diesem Schriftsatz angeschlossenen ersten Prognoserechnung (FA 17/DB) sollte der Bf im Jahr 2023 erstmals zu einem Gesamtüberschuss gelangen, wobei die Rechnung den in die Berechnung durch Zinsreduktionen auch eingearbeiteten Hinweis enthält, dass in den Jahren 2010 und 2020 Sondertilgungen in Höhe von jeweils 40.000 Euro geplant seien.

Mit **Schriftsatz vom 30.7.2007** (FA 2/2006) teilte der Bf dem Finanzamt in Beantwortung einer telefonischen Anfrage im Zusammenhang mit der Veranlagung für 2006 (bezogen auf die gegenständlich interessierenden Fragen) mit, die Abweichung zur Prognose sei vor allem auf die gestiegenen Zinsen zurückzuführen. Als Konsequenz werde die für 2010 vorgesehene Sondertilgung in Höhe von 40.000 Euro in den beiden nächsten Jahren stattfinden.

Mit gemäß § 200 BAO **vorläufigen Bescheiden vom 14.8.2007** veranlagte das Finanzamt den Bf erklärungsgemäß zu **Umsatz- und Einkommensteuer 2006**. Dadurch wurden ua die vom Bf im Zusammenhang mit der Vermietung geltend gemachten Vorsteuern und Werbungskostenüberschüsse antragsgemäß (vorläufig) berücksichtigt. In gleicher Weise veranlagte das Finanzamt den Bf zu **Umsatz- und Einkommensteuer 2007 und 2008** unter Berücksichtigung der erklärten Vermietungs-Ergebnisse.

Mit den angefochtenen **Bescheiden vom 6. und 8.10.2010** ersetzte das Finanzamt die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige, wobei es die erklärten Vermietungsergebnisse nicht mehr berücksichtigte. Begründend führte es aus, aus der Vermietung der im Jahr 2006 angeschafften Eigentumswohnung sei von 2005 bis 2008 ein Gesamtverlust in Höhe von 11.925,95 Euro entstanden. Unter Berücksichtigung von in der vorgelegten Prognoserechnung nicht angesetzten Mietausfällen in Höhe von 2 bis 5 Prozent der Mieteinnahmen pro Jahr sowie von laufenden Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von 0,5 Prozent der Herstellungskosten pro Jahr sei aus dieser Betätigung in der eingeschlagenen Bewirtschaftungsform nicht mit dem Erreichen eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb eines Zeitraumes von 20 bzw 21 Jahren zu rechnen. Auch könnten die zinsmindernden Auswirkungen der für das Jahr 2020 geplanten außerordentlichen Sondertilgung in Höhe von 40.000 Euro in der Prognose nicht berücksichtigt werden. Somit sei von steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei auszugehen und könnten die Verluste sowie, mangels Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG, die Erlöse und Vorsteuern steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Mit Bescheid vom 6.10.2010 setzte das Finanzamt die **Anspruchszinsen für 2006** unter Bezugnahme auf den mit gleichem Datum ergangenen Einkommensteuerbescheid 2006 mit 185,32 Euro fest. Weiters setzte es mit Bescheid vom 11.10.2010 von der Umsatzsteuer 2006 einen (ersten 2%igen) **Säumniszuschlag** von 839,25 Euro fest.

Der Bf erhob mit **Schriftsatz vom 2.11.2010 Berufung** (BFG 16), die gemäß der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 (FVwGG 2012, BGBl I 14/2013) vom BFG als **Beschwerde** zu behandeln und zu erledigen ist. In ihr bekämpfte er alle

Änderungen, die auf die Nichtanerkennung der Vermietung der Anlegerwohnung in w als Einkunftsquelle zurückzuführen sind. Begründend führte er aus, er habe bei Beginn der Vermietungstätigkeit eine Prognoserechnung vorgelegt. Aus ihr ergebe sich, dass bereits im fünften Jahr der vollen Vermietung ein Überschuss erwirtschaftet werde und dass sich bereits im Jahre 2023 ein Gesamtüberschuss ergebe. Aus den zwischenzeitlich eingereichten Steuererklärungen werde ersichtlich, dass das tatsächliche Vermietungsergebnis fast zu 100 % dem für die Jahre 2005 bis 2009 prognostizierten Verlust entspreche. Weiters sei zu beachten, dass auf Grund des niederen tatsächlichen Zinsniveaus ab 2009 immer Überschüsse erzielt würden, wobei ab 2012 mit leicht ansteigenden Zinsen gerechnet werde. Es gebe auch keinen Grund, weshalb ein pauschales Mietausfallsrisiko in der Prognose berücksichtigt werden müsste, denn die in wirtschaftlich geregelten Verhältnissen lebende Mieterin habe die Absicht bekundet, die Wohnung bis Ende 2016 mieten zu wollen. Außerdem liege die Wohnung in einer äußerst beliebten Wohngegend, was gegebenenfalls einen problemlosen Mieterwechsel garantiere. Im konkreten Einzelfall sei auch – entgegen der Meinung des Finanzamtes - keine Vorsorge für Reparaturen zu treffen. Dies deshalb, weil bisher keine solchen Aufwendungen angefallen seien, weiters weil ein Reparaturfond laufend vom Mieter gespeist werde und weil schließlich der Mieter vertragsgemäß zur Instandhaltung verpflichtet sei. Er sei auch anders als das Finanzamt der Überzeugung, dass die Sondertilgung im Jahr 2019 als geplant zu berücksichtigen sei. Es gebe keinen Grund, weshalb die für das 15. Jahr der Vermietung geplante Sondertilgung nicht zu berücksichtigen sei. Die Zinsen seien im Übrigen unter Bedachtnahme auf die tatsächlichen Verhältnisse zum Ansatz gebracht worden. Die tatsächlichen Zinsen von 2010 seien für 2011 angesetzt worden. Ab 2012 sei der Zinssatz leicht erhöht worden. Ab 2015 werde mit 3% Zinsen im Schweizer Franken gerechnet. Im Hinblick darauf, dass die Landesbank Fixzinsangebote für die nächsten Jahre im Euro mit 4% anbiete, sei dies realistisch.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 5.8.2011 (BFG 23 – 27) wies das Finanzamt die erhobenen Berufungen zusammengefasst mit folgender Begründung ab: Die vorgelegte Prognoserechnung weise gravierende Mängel auf. Weder das Mietausfallswagnis noch der Renovierungsbedarf seien angemessen berücksichtigt worden. Der Prognosezeitraum betrage nicht 23, sondern 22 Jahre. Entsprechend der zuletzt festgestellten Zinsentwicklung seien die Sollzinsen der Jahre 2011 – 2013 um je 600 Euro anzuheben. Hinsichtlich der für 2010 und 2020 ausgewiesenen Sondertilgungen sei kein Nachweis über die Kapitalaufbringung erbracht worden. Summarisch betrachtet führe die konkret festgestellte Bewirtschaftung kumuliert zu einen negativen Ergebnis von 7.782 Euro. Es handle sich deshalb um eine ertrag- und umsatzsteuerlich unbeachtliche Betätigung.

Der Bf erhob mit Schriftsatz vom 1.9.2011 **Vorlageantrag** (BFG 28 – 30), den er sinngemäß wie folgt begründete: Alle bekämpften Änderungen ergäben sich durch die Nichtanerkennung der Vermietung der Einlegerwohnung als Einkunftsquelle. Der

Argumentation des Finanzamtes könne nicht zugestimmt werden. Selbstverständlich seien die tatsächlichen Umstände in der Prognoserechnung zu berücksichtigen. Dies bedeute, dass auch auf das Faktum einer von der Mieterin abgegebenen Absichtserklärung Bedacht zu nehmen sei. Es gebe daher keinen Grund, für 2011 ein Mietausfallwagnis anzusetzen. Ebenso entspreche es der Realität, dass eine zwei Minuten vom See entfernt liegende Wohnung einem wesentlich geringeren Leerstandsrisiko als eine Stadtwohnung ausgesetzt sei. Es lasse sich auch nicht nachvollziehen, wie das Finanzamt auf einen Rückstellungsbedarf für Renovierungen in Höhe von 23.327 Euro gekommen sei. Dieser Betrag sei jedenfalls zu hoch, zumal das Objekt unter Berücksichtigung modernster bautechnischer Gegebenheiten errichtet worden sei. Innerhalb des Prognosezeitraums werde es sicher nicht zum Austausch von Fenster und Türen bzw zur Erneuerung der Fassade kommen. Schließlich sei auch der Ansatz höherer Zinsen nicht gerechtfertigt. Alle Prognosen für 2012 und 2013 gingen nicht von einer weiteren Erhöhung des Zinsniveaus in Europa aus, um nicht die Konjunktur zu gefährden. Dies umso mehr, als eine Finanzierung über Schweizer Franken vorliege und die Schweizer Nationalbank das Zinsniveau erst kürzlich fast auf Null gestellt habe.

Im **Vorhalt vom 3.6.2014** (BFG 42 – 45) wandte sich das BFG mit folgenden Ausführungen an den Bw:

**Einkommensteuer** : *Das von Ihnen vermietete Objekt in Ort, wurde praktisch zur Gänze fremdfinanziert. Im Grundbuch ist ein Darlehen des Wohnbaufonds mit dem Betrag von 69.900 Euro und ein Kredit der Hypo Vorarlberg mit dem Betrag von 150.000 sichergestellt. Das Darlehen bei der Hypo ist laut Darlehens- und Pfandbestellungsurkunde (grundsätzlich) mit dem gesamten Betrag endfällig und am 31.3.2026 zur Gänze zurückzubezahlen. Laut Punkt VI der Urkunde sind (lediglich) beiderseitige Kündigungs- sowie einvernehmliche Rückzahlungsmöglichkeiten vorgesehen, für eine von vornherein fix geplante Sondertilgung gibt es aber keine (ausreichend gesicherten) Hinweise (zB durch konkrete Versicherungs- bzw Bausparverträge). In diesem Zusammenhang ist auch bemerkenswert, dass Sie selbst die für 2010 angekündigte Sondertilgung - soweit aus der Prognoserechnung erschließbar - auf 2009 vorgezogen haben.*

*Soll eine Sondertilgung als Teil eines Planes berücksichtigt werden, muss der Steuerpflichtige nach Lehre (Hofstätter/Reichel, die Einkommensteuer, § 2 Tz 207) und Rechtsprechung (VwGH 23.11.2000, 95/15/0177, 27.5.2003, 99/14/0331, und 6.7.2006, 2002/15/0170) nachweisen, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestanden hat. Nicht vom Gesamtplan umfasste Umstände sind gedanklich auszuklammern (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170, und 29.4.2010, 2007/15/0227). Eine vorzeitige Darlehenstilgung führt zur Änderung der Bewirtschaftungsart.*

*Klammert man auf Basis der obigen Ausführungen die nicht ausreichend als von Vornherein fixiert nachgewiesenen Sondertilgungen aus ihrer Prognoserechnung aus*

(UFS 7.10.2004, RV/0141-F/03), ergibt sich unter Fortschreibung der Zinsenlast von 2008 folgendes Bild:

Jahr	Ein- nahmen	AfA	sonst Ausg.	Zinsen	Über- schuss/ J	Gesamt- überschuss
2005				-2.751	-2.751	-2.751
2006	2.088	-1.384	-97	-6.443	-5.836	-8.587
2007	6.262	-2.768		-5.778	-2.284	-10.871
2008	6.353	-2.767		-5.488	-1.902	-12.773
2009	6.625	-2.768		-5.488	-1.631	-14.404
2010	6.625	-2.768		-5.488	-1.631	-16.035
2011	6.625	-2.768		-5.488	-1.631	-17.666
2012	6.956	-2.768		-5.488	-1.300	-18.966
2013	6.956	-2.768		-5.488	-1.300	-20.266
2014	6.956	-2.768		-5.488	-1.300	-21.566
2015	7.304	-2.768		-5.488	-952	-22.518
2016	7.304	-2.768		-5.488	-952	-23.470
2017	7.304	-2.768		-5.488	-952	-24.422
2018	7.670	-2.768		-5.488	-586	-25.008
2019	7.670	-2.768		-5.488	-586	-25.594
2020	7.670	-2.768		-5.488	-586	-26.180
2021	7.900	-2.768		-5.488	-356	-26.536
2022	7.900	-2.768		-5.488	-356	-26.892
2023	7.900	-2.768		-5.488	-356	-27.248
2024	8.295	-2.768		-5.488	39	-27.209
2025	8.295	-2.768		-5.488	39	-27.170
2026	8.295	-2.768		-5.488	39	-27.131
2027	8.710	-2.768		-5.488	454	-26.677

Das heißt: In der Bewirtschaftungsart, in der Sie bis zur ersten, nicht fix geplanten Sondertilung vermietet haben, hätten Sie im Prognosezeitraum bei weitem kein positives Gesamtergebnis erzielt.

*Dabei wurde noch gar nicht berücksichtigt, dass es für die Widerlegung des Liebhabereiverdachttes laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung unerlässlich wäre, auch die laufenden Instandhaltungskosten vorsorglich zu berücksichtigen (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).*

*Ab der nicht geplanten Sondertilgung, also nach den Streitjahren, und ohne Einfluss auf sie wäre unter Bedachtnahme auf die geänderte Bewirtschaftung eine neue Prognoserechnung zu erstellen.*

**Umsatzsteuer** : *Zu einem anderen Ergebnis kann in umsatzsteuerlicher Hinsicht die Beachtung von Unionsrecht führen (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107, SWK 22/2013, 989). Zu prüfen ist, ob eine "wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gegeben ist, ob das Verhalten marktkonform ist, ob im Zweifel eine Tätigkeit für den Markt ausgeführt wird oder ob sie (im Ergebnis) Konsum darstellt.*

*Zur Prüfung dieser Frage lade ich Sie zur Stellungnahme unter Bezugnahme auf zT von Banken aufgelegte Immobilien-Preis-Spiegel ein. Ich bitte Sie auch um Vorlage des Mietvertrages bzw seiner wesentlichen Eckdaten (Name des Mieters, Naheverhältnis, Miete, Reparaturfonds, Mietobjekt-Größe).*

Per **E-Mail vom 11.6.2014** (BFG 101ff) übermittelte das Gericht dem Vertreter des Bf in Ergänzung der zuvor zitierten umsatzsteuerlichen Ausführungen auch noch das anonymisierte Erkenntnis des BFG vom 4.6.2014, RV/1100338/2012, in welchem eine Vermietung unter Bedachtnahme (Nicht-Ausblenden) auf landesgesetzliche Mietzinsbeschränkungen (iZm Wohnbauförderungsmaßnahmen) als fremd- bzw marktüblich umsatzsteuerlich anerkannt worden ist.

In Beantwortung des Vorhalts teilte die Vertretung des Bf mit **Schreiben vom 17.6.2014** (BFG 52) unter Anschluss eines an die Förderstelle des Landes gerichteten "Mieterblattes" (BFG 53, 54) sowie von drei mit derselben Mieterin übergangslos hintereinander abgeschlossenen, jeweils drei Jahre dauernden Mietverträgen (BFG 55 -77) und von "Preisspiegeln" (BFG 78 – 96) aller Streitjahre, die von einer Bank herausgegeben werden und in denen ua Nettomieten für Neubauwohnungen mit sehr gutem Wohnwert und einer Wohnfläche von über 65 m<sup>2</sup> in Bregenz mit 8,30 Euro / m<sup>2</sup> als Orientierungshilfe ausgewiesen sind, mit: Der Beschwerdefall sei genau gleich gelagert wie jener, der dem übermittelten Erkenntnis (RV/1100338/2012) zugrunde liege. Auch der Bf vermiete eine geförderte Wohnung und verrechne den erlaubten, marktkonformen Mietzins. Die Vermietung stelle somit eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit im Sinne des UStG dar. In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht sei zu vermerken, dass für den Bf bis dato kein Instandhaltungsaufwand angefallen sei. Seit dem Jahr der Sondertilgung (2009) erziele der Bf geringfügige Einnahmen-Überschüsse. Die tatsächlichen Zinsen ab 2009 entsprächen in etwa der Hälfte der dem Finanzamt für 2008 bekannt gegebenen Zinsen in Höhe von 5.488 Euro. Somit stelle die Vermietung auch aus ertragsteuerlicher Sicht keine Liebhaberei dar.

Das Finanzamt nahm mit **E-Mail vom 1.8.2014** zur im Rahmen des Parteiengehörs auch ihm bekannt gegebenen gerichtlichen E-Mail vom 31.7.2014 (BFG 103) durch Weiterleitung folgender Revisionsausführungen, gerichtet gegen BFG 4.6.2014, RV/1100338/2012, wörtlich wie folgt Stellung (BFG 104 ff):

*"Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes, Außenstelle Feldkirch, vom 4.6.2014, GZ. RV/1100338/2012, betreffend Umsatzsteuer 2011, wird infolge Rechtswidrigkeit des Inhaltes angefochten, weil das Bundesfinanzgericht die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (bspw. VwGH vom 16.2.2006, 2004/14/0082) zur Frage der in umsatzsteuerlicher Hinsicht zu ziehenden Schlussfolgerungen iZm der Vermietung verlustträchtigen Wohnraumes (im Sinne von § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung, BGBl 1993/33) nicht anwendet, sondern das Bejahen oder Verneinen der Unternehmereigenschaft bei Vermietung einer einzelnen Eigentumswohnung allein am Kriterium der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ orientiert.*

*Die Anwendbarkeit der Grundsätze nach der Liebhabereiverordnung für die „kleine Vermietung“ schließt das Bundesfinanzgericht aus umsatzsteuerlicher Sicht in derartigen Konstellationen definitiv aus.*

*Das Bundesfinanzgericht hat somit zur Frage der umsatzsteuerlichen Liebhabereibetrachtung von einer im Rahmen der „kleinen Vermietung“ erfolgenden Wohnraumüberlassung, die § 1 Abs. 2 LVO deshalb zuordenbar ist, weil innerhalb des maßgebenden zwanzigjährigen Beobachtungszeitraumes ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielbar ist, unter Ausklammerung der in solchen Sachlagen in spezifischer Weise gegebenen österreichischen Rechtslage (§ 28 Abs. 5 Z. 4 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 LVO), die in der 6. MwSt-Richtlinie entsprechend Deckung findet (vgl. Art. 13 Teil B Buchst. b), den maßgebenden Sachverhalt in umsatzsteuerlicher Hinsicht fehlerhaft beurteilt.*

### **3. Revisionszulässigkeit**

*Gem. § 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Finanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.*

*Das angesprochene Erkenntnis des Finanzgerichtes missachtet die einschlägige, richtlinienkonforme Interpretation des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung der sogenannten „kleinen Vermietung“ (vgl. VwGH vom 16.2.2006, 2004/14/0082).*

*Zumal der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung - unter dem Aspekt der innerstaatlich zum Zeitpunkt des Abschlusses des Beitrittsvertrages 1994 bereits diesbezüglich bestehenden Gesetzeslage (im Zusammenhang mit der Liebhabereibeurteilung [vgl. § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972 bzw. LVO 1993]) und dem Fortbestand dieses einfachgesetzlichen Regelungswerkes nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft (§§ 2 Abs. 5 Z. 2 bzw. 28 Abs.*

5 Z. 4 UStG 1994) auch im Kontext der (jeweiligen) MwSt-Richtlinie grundsätzlich kein Hindernis für die umsatzsteuerliche Einstufung einer Verluste verursachenden einzelnen Wohnraumvermietung als Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO erblickt (vgl. VwGH vom 7.6.2005, 2000/14/0035) – verbunden mit dem Verlust des Rechtes auf Vornahme des Vorsteuerabzuges.

#### **4. Begründung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Entscheidung aufgrund der Rechtswidrigkeit des Inhalts:**

Art. 249 Abs. 3 EG-Vertrag lautet: „Die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist, hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich“, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl und die Form der Mittel.

Die Mitgliedstaaten trifft die Verpflichtung, den materiellen Gehalt einer Richtlinie in innerstaatliches Recht zu übernehmen (vgl. Beiser/Zorn, SWK 12/2005, Seite 440). Der österreichische Gesetzgeber war deshalb bei der konkreten innerstaatlichen Umsetzung der (damals in Kraft stehenden) Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie bestrebt, ein gemeinschaftskonformes Umsatzsteuergesetz unter Verwendung der traditionellen Formulierungen und Begriffe zu schaffen (vgl. Sarnthein in SWK 15/2005, S. 515).

Nach Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. MwSt-RL befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (von Ausnahmen abgesehen) von der Umsatzsteuer. Die Vermietung von Grundstücken ist somit nach der 6. MwSt-RL grundsätzlich (mit Verlust des Vorsteuerabzuges) steuerfrei zu belassen.

Nach Art. 13 Teil C Buchst. a der 6. MwSt-RL können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren bzw. den Umfang des Optionsrechts aber auch einschränken (Art. 13 Teil C Buchst. b).

Der österreichische Steuergesetzgeber hat die nicht verlustträchtige Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken als steuerpflichtige Leistung (§ 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994) konzipiert.

Im Beitrittsvertrag zur Europäischen Gemeinschaft (EG) hat Österreich sich zudem ausbedungen, einen ermäßigten Steuersatz auf Vermietungen von Grundstücken zu Wohnzwecken erheben zu dürfen.

Österreich gelangte schließlich – nach Abwägung aller maßgeblichen Umstände - im Zuge der Beitrittsverhandlungen mit der Europäischen Gemeinschaft und (konkret) der legislativen innerstaatlichen Umsetzung der 6. MwSt-Richtlinie zum Ergebnis, dass die EG-Richtlinie es zulässt, die **verlustträchtige** Vermietung von für die Lebensführung des Steuerpflichtigen nutzbarem Wohnraum weiterhin (im Sinne der Orientierung am bereits zuvor gegebenen Lösungsansatz über die Liebhabereieinstufung nach der LVO 1993) „unecht“ von der Umsatzsteuer zu befreien.

*Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber den Inhalt der LVO 1993 durch § 28 Abs. 5 Z. 4 UStG 1994 in die ab dem Beitritt zur EG in Österreich geltende Rechtslage (im materiellen Sinn) übernommen (Sarnthein in SWK 15/2005, S. 515).*

*Die konkret realisierte österreichische Lösung ist auch im Zusammenhang mit der Rechtsprechung des **EuGH** zu würdigen. Dieser hat im Urteil vom 12.1.2006, C 246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Rz 29 zum Ausdruck gebracht, dass den Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen des Artikels 13 Teil C der 6. MwSt-Richtlinie ein **weites Ermessen** zusteht.*

*Die in Rede stehende Regelung, mit der nur bestimmte Vermietungsumsätze von Grundstücken, nämlich jene der verlustträchtigen „kleinen Vermietung“, der Grundregel der 6. MwSt-Richtlinie zugewiesen werden, hat Österreich deshalb innerhalb seines gemeinschaftsrechtlichen Spielraumes getroffen.*

*Die Zuweisung der (dauerhaft) Werbungskostenüberschüsse nach sich ziehenden sogenannten „kleinen Vermietung“ in den Bereich der Liebhaberei ist hinsichtlich der sich dann ergebenden umsatzsteuerlichen Reflexe ergebnishaft gleichzusetzen mit dem Tatbestand der Vermietung von Grundstücken und deren Klassifizierung nach der Grundregel der 6. MwSt-RL (Art. 13 Teil B Buchst. B) - also im Sinne einer Steuerbefreiung verbunden mit dem Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug.*

*Trifft es doch zu, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 durch § 28 Abs. 5 Z. 4 leg. cit. zum Ausdruck gebracht hat, dass dem § 2 Abs. 5 Z. 2 leg. cit. der in der LVO 1993, BGBl 33/1993, konkretisierte Inhalt (als Steuerbefreiung) beizumessen ist. Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. § 2 Abs. 4 und § 6 LVO) beurteilt sich wiederum nach den Grundsätzen, wie diese für den Bereich der Einkommensteuer gelten (vgl. VwGH vom 16.2.2006, 2004/14/0082).*

*Ebenso ortet B. Renner (SWK 2006, S. 391) in der Kommentierung der vorstehend erwähnten VwGH-Entscheidung die EU-rechtliche Zulässigkeit der aus umsatzsteuerlicher Sicht in derartigen Lagen erfolgenden Subsumption der verlustträchtigen Vermietung einer Eigentumswohnung (§ 28 Abs. 5 Z. 4 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 LVO) in den Grundtatbestand der 6. MwSt-RL (Art. 13 Teil B Buchst. b), wenn dieser ausführt: „Der VwGH hat die vielfach insbesondere aus europarechtlichen Aspekten diskutierte Frage, ob eine – an sich unternehmerische Betätigung, wie sie die `kleine Vermietung` zweifellos darstellt – dennoch umsatzsteuerlich unbeachtlich sein kann, wohl endgültig gelöst“. Und (B. Renner) sinngemäß weiter: Die österreichische Regelung finde „aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht Deckung in Art. 13 Teil B Buchst. B der 6. MwSt-RL“.*

*Die zitierten VwGH-Judikate und die angesprochene Literatur zusammenfassend ist festzuhalten, dass die (nach einkommensteuerlichen Grundsätzen bewertet) in ein negatives Gesamtergebnis mündende „kleine Vermietung“ sich lösungsorientiert betrachtet auch umsatzsteuerlich nahtlos in das Grundschema der 6. MwSt-RL einfügen lässt.*

*Ist doch der Kern der Regelung jener, dass der Letztverbrauch bereits auf der Ebene des Vermieters (und nicht erst des Mieters) stattfindet, wenn die Vermietung primär zum Zwecke der Vermögensveranlagung und nicht zur Leistungserstellung für Konsumzwecke erfolgt. Eine solche Sachlage ist bei der verlustträchtigen „kleinen Vermietung“ gegeben, weil diese nicht auf (gewinnerzielende) Einnahmen ausgerichtet ist, sondern der Anschaffung und Erhaltung eines allgemein mit Werthaltigkeit verbundenen Wirtschaftsgutes dient (vgl. Ruppe/Achatz; UStG-Kommentar<sup>4</sup>, § 2 Tz 258/2).*

*Einfachgesetzlich grenzt der Begriff der Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht nicht wie im Ertragsteuerrecht Einkunftsquellen von anderen Betätigungen, sondern die unternehmerische Tätigkeit von der Konsumsphäre (dem Endverbrauch) ab (VfGH 20.6.2001, B 2032/99).*

*Liebhaberei kann im Umsatzsteuerrecht gemäß § 6 LVO nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen. Bei Tätigkeiten, die typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder auf diese zurückzuführen sind, decken sich die ertragsteuerliche und die umsatzsteuerliche Beurteilung. Stellen diese Tätigkeiten daher nach ertragsteuerlichen Grundsätzen keine Einkunftsquelle dar, sind sie auch umsatzsteuerlich der nichtunternehmerischen Sphäre (somit der Konsumsphäre) zuzuordnen (Betätigungen mit Annahme von Liebhaberei).*

*Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von Wohnraum, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters im Sinne § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO) dienen kann, auch in umsatzsteuerlicher Betrachtung Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich somit nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen.*

*Das Bundesfinanzgericht wertet die spezifisch österreichische Rechtslage zur Frage der umsatzsteuerlich gebotenen Klassifizierung der mit einem Werbungskostenüberschuss innerhalb des maßgebenden Beobachtungszeitraumes verbundenen „kleinen Vermietung“ als Liebhabereibetätigung ( § 28 Abs. 5 Z. 4 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 L-VO) bzw. daraus ableitend die Qualifikation der Betätigung als unechte Steuerbefreiung nach der 6. MwSt-RL deshalb **als unbeachtlich**, weil sich der „VwGH in dem Fall einer Kleinlandwirtschaft mit Tierzucht stillschweigend von der Rechtsansicht verabschiedet“ habe, „wonach für die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung von (typisch der Lebensführung zuzurechnenden) Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung allein das Kriterium der objektiven Ertragsfähigkeit (wie bei der ertragsteuerlichen Liebhaberei) maßgeblich“ sei.*

*Das umsatzsteuerliche Schicksal der verlustträchtigen „kleinen Vermietung“ im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO (iVm § 28 Abs. 5 Z. 4 UStG 1994) im Geltungsbereich der 6. MwSt-RL – hat der Verwaltungsgerichtshof – entgegen der Ansicht des Finanzgerichtes - bereits wiederholt aufgezeigt (VwGH vom 7.6.2005, 2000/14/0035; E. vom 16.2.2006, 2004/14/0082; E. vom 20.09.2007, 2005/14/0125; E. vom 23.09.2010, 2006/15/0318). Ist*

*doch die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum deshalb seit Jahren in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss einzuordnen. Für die Beurteilung der „kleinen Vermietung“ unter dem Aspekt der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ verbleibt in derartigen Lagen kein Raum.*

*Das Bundesfinanzgericht differenziert jedoch nicht nach den verschiedenartigen und dennoch sämtlich unter § 1 Abs. 2 L-VO subsumierbaren Betätigungen, sondern beurteilt insofern alle danach denkbaren Fallkonstellationen schematisch ausschließlich danach, ob die jeweilige Betätigung das Kriterium der „**wirtschaftlichen Tätigkeit** im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie“ erfüllt. Die in umsatzsteuerlicher Hinsicht in Österreich insofern gegebenen umsatzsteuerlichen Besonderheiten auf der Ebene der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum für den Fall des Vorliegens einer Voluptuarbetätigung (=“kleine Vermietung“) beachtet das Finanzgericht in dessen Erkenntnis vom 4.6.2014 nicht.*

*Die Zitierung der umsatzsteuerlichen Schlussfolgerungen von Rauscher für die „kleine Vermietung“ (SWK 22/2013, S. 989) in der Begründung des Erkenntnisses des Finanzgerichtes hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 (der mitbeteiligten Partei) stellt für die hier zu beurteilende Rechtsfrage folglich eine fehlgeleitete Interpretation durch das Bundesfinanzgericht dar. Denn die Rechtsansicht von Rauscher fußt offensichtlich auf einem grundlegenden Missverständnis in der Bewertung der umsatzsteuerlich differenziert abzuwägenden Betätigungsvarianten im Sinne von § 1 Abs. 2 LVO.*

*Zumal die Besonderheiten einer „Kleinlandwirtschaft mit Tierzucht“ und den daraus zu ziehenden steuerrelevanten Schlussfolgerungen sachlich nicht vergleichbar sind mit der Vermietung einer für Wohnzwecke bestimmten Eigentumswohnung und den daraus sich ergebenden umsatzsteuerlichen Ableitungen."*

Die oben wiedergegebenen Revisionsausführungen des Finanzamtes wurden dem Vertreter des Bf bekannt gegeben. Mit **E-Mail vom 27.8.2014** (BFG 190) teilte dieser dem BFG mit: "Die Sondertilgung bezüglich Wohnung erfolgte im Jahr 2010 und nicht im Jahre 2009. Siehe beiliegenden Bankauszug. Ich bin auch nach Studium der Anfechtungserklärung vom FA Bregenz bei unserem Anlassfall der Ansicht, dass es sich sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragssteuerlich nicht um Liebhaberei handelt."

Über die mündliche **Senatsverhandlung am 2.9.2014**, zu der das ordnungsgemäß geladene Finanzamt keinen Vertreter entsandt hat, wurde ua folgendes protokolliert (BFG 198 - 201):

Bezüglich der in Rede stehenden "Sondertilgung weist der Vorsitzende zunächst auf das Fax vom 13.08.2007, das dem Beschwerdeführer zunächst nicht bekannt ist. Nach Überprüfung seiner Akten bestätigt der Vertreter die Echtheit und Richtigkeit des Schriftsatzes.

Der Beschwerdeführer weist insbesondere auf Zweierlei: "Die tatsächlich angefallenen Kosten sind nur ca. halb so hoch wie prognostiziert. Dies wird aus der nunmehr vorgelegten Prognoserechnung ersichtlich. Vor allem aber wurde bisher nicht

*ausreichend berücksichtigt, dass bereits in der ersten Prognoserechnung die mit der Umsatzsteuervoranmeldung Juni/Juli 2006 eingereicht worden ist, bereits eine Sondertilgung vorgesehen ist. Diese Sondertilgung ist auch tatsächlich durchgeführt worden. Ich habe dem Gericht mit E-Mail vom 27.08.2014 eine entsprechende Beilage (Kontoauszug) übermittelt. Dort ist ersichtlich, dass am 30.08. und 13.12. Sondertilgungen geleistet wurden in der umgerechneten Höhe von ca. EUR 39.565."*

*Der Beschwerdeführer gibt befragt zum Thema Währungsrisiko bekannt: "Ich war auch schon in den strittigen Jahren in der Schweiz beruflich tätig. Zudem war ich beteiligt an einer liechtensteinischen AG. Von daher stand mir der Schweizer Frankenmarkt immer offen und ich hatte immer Zuflüsse in Schweizer Franken. Aus diesem Grund bestand auch für mich keinerlei Währungsrisiko. "*

*Auf weiteres Befragen eines Beisitzers gibt Mag. A bekannt: "In meiner Prognoserechnung habe ich die Zinsen für den Fremdwährungskredit mit 3% per anno veranschlagt."*

*Mag. A: "In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht scheint mir auch besonders wichtig, dass wir ab dem 5. Jahr aufgrund der tatsächlichen Ergebnisse bereits Überschüsse erzielt und deklariert haben."*

*Mag. A bringt vor: "Meinem Mandaten ist es auch wichtig, darauf hinzuweisen, dass das Land und andere Stellen den Erwerb von Investorenwohnungen und die Investitionstätigkeit überall propagieren und dass es eine Art kontraproduktiv ist, wenn hinterher die Finanz kommt und diese Bemühungen letztlich wieder zunichte macht."*

*Mag. A legt eine neue Prognoserechnung vor, die zu den Akten genommen wird. In ihr hat er von 2005 beginnend bis 2013 die tatsächlich erzielten und deklarierten Ergebnisse ausgewiesen.*

*Erläuternd wird von Mag. A ausgeführt: "Die Zinsen im Jahre 2009 sind auf eine Zinssatzsenkung zurückzuführen. 2010 findet dann die Sondertilgung bereits ihren Niederschlag."*

*Abschließend führt Mag. A aus: "In ertragssteuerrechtlicher Hinsicht verweise ich auf mein bisheriges Vorbringen. Der Ansatz der tatsächlichen Zinsen ist korrekt. Der Ansatz eines Mietausfallrisikos bzw. von Reparaturaufwendungen entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist vor allem wichtig, dass die Vermietung absolut marktkonform – natürlich gebunden an bzw unter Bedachtnahme auf die Vorgaben des fördernden Landes – erfolgt ist. Ich ersuche daher, der Beschwerde sowohl in einkommensteuerlicher als auch in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht stattzugeben."*

*Der Beschwerdeführer persönlich führt aus: "Der Erwerb der Immobilie und die Erwerbsmodalitäten entsprechen genau dem, was mir damals von verschiedenen Seiten empfohlen worden ist. Ich wollte eine gute Anlage machen. Zwischenzeitlich sind auch entsprechende Wertsteigerungen nahezu gewiss. Ich sehe nicht ein, weshalb hinterher diese Position des Finanzamtes betreffend Liebhaberei eingenommen wird."*

**Das BFG hat, bezugnehmend auf die nachfolgenden Sachverhaltsfeststellungen, erwogen:**

Der Beschwerdeführer hat mit Kaufvertrag vom 4.3.2005 eine nach modernsten Standards neu errichtete Eigentumswohnung mit einer Nutzfläche von 79,4 m<sup>2</sup> (samt Kellerabteil und Tiefgaragenplatz) in der Gemeinde w in Seenähe als Anlageobjekt erworben. Die Anschaffungskosten des Gebäudes betragen ca. 220.000 Euro. Sie wurden vom Bf zur Gänze fremdfinanziert, und zwar durch ein gefördertes Darlehen des Landes mit 27jähriger Laufzeit in Höhe von 69.900 Euro und einen bankseitigen, nach 20 Jahren endfälligen Fremdwährungskredit in Höhe von 236.320 CHF (150.000 Euro). Bedingt durch die Inanspruchnahme eines geförderten Darlehens hatte der Bf verschiedene landesgesetzliche Vorgaben zu erfüllen. Dazu zählte die Einhaltung von Mietzinsobergrenzen (5,90 € / Monat / m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche, einschließlich Balkon und Keller, zuzüglich 60 € für den Tiefgarageneinstellplatz). Die landesgesetzliche Wohnbauförderung sah folgende Verzinsung und Tilgung vor:

<i>Jahr</i>	<i>Verzinsung</i>	<i>Tilgung</i>
1. – 5.	1%	0,5%
6. – 10.	1,5%	1,0%
11. – 15.	2%	2,5%
16. – 20.	3%	4%
ab dem 21.	4%	5%

Der Bf war in den strittigen Jahren in der Schweiz beruflich tätig. Zudem war er beteiligt an einer liechtensteinischen AG. Deshalb stand ihm der Schweizer-Franken-Markt immer offen und er hatte in dieser Zeit auch immer Zuflüsse in Schweizer Franken, die er ua 2009 für Sondertilgungen des CHF-Kredites verwendete. Aus diesem Grund bestand für ihn auch keinerlei Währungsrisiko. Der Bf schloss (erstmalig im Herbst 2006) einen schriftlichen Mietvertrag ab. Das 7-seitige Vertragswerk regelt in Summe sowie bei isolierter Betrachtung - unter Ausklammerung des Mietzinses - alle anderen wesentlichen Aspekte des Bestandsverhältnisses in fremd- und marktüblicher Weise.

Bei der Mietzinsbildung nahm der Bf so wie ca 3.400 weitere Eigentümer von in Vorarlberg geförderten Investorenwohnungen (BFG 102) Bedacht auf die förderungsbedingten landesgesetzlichen Vorgaben (BFG 100), welche für das erste Streitjahr je m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche bis zur Darlehenstilgung (ohne Betriebskosten und Umsatzsteuer) 5,90 Euro m<sup>2</sup> vorsehen. Der vom Bf vereinbarte Mietzins lag vernachlässigbar gering darunter (Netto-Kalt-Wohnungszins: 462,11 / 79,4 = 5,82). Ohne Bedachtnahme

auf die landesgesetzlichen Mietzinsbegrenzungen war für ein in Bregenz und näherer Umgebung gelegenes Objekt mit der in Rede stehenden Größe und Qualität ca 8.30 Euro / m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche im Durchschnitt erzielbar (AS 79). Der vom Bf vereinbarte Mietzins entsprach den landesgesetzlichen (sohin allgemein gültigen) Förderungsrichtlinien und war damit (nicht zuletzt im Hinblick auf die doch beachtliche Anzahl von geförderten Investorenwohnungen) jedenfalls nicht marktunüblich. Im Vergleich zum durchschnittlichen Mietzins für nicht geförderten Wohnraum war die Miete gewiss niedrig bzw günstig. Da es sich beim bankseitig publizierten Mietzins um einen innerhalb einer gewissen Bandbreite gelegenen Durchschnittswert handelt, da die Einhaltung der förderungsbedingten Mietzinsobergrenzen der Erzielung eines Einnahmenüberschusses weder grundsätzlich noch im konkreten Fall entgegenstanden, da die Mietzinsbeschränkung von kompensatorischen Faktoren (hohe Planungssicherheit betreffend Zinshöhe, leichte Vermietbarkeit) begleitet war und da schließlich das Mietverhältnis auch tatsächlich mit einer fremden Person eingegangen worden ist, liegt die landesgesetzlich festgelegte Mietzinsobergrenze bzw der konkret vereinbarte Mietzins innerhalb der marktüblichen Bandbreite.

Aus folgenden im Sachverhaltsbereich gelegenen Gründen ist es nach Überzeugung des Senates nicht erforderlich, fiktive marktkonforme Mietzinsen zu ermitteln, wie dies aus höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148, und 16.2.2006, 2004/14/0082) und ministerieller Auffassung (LRL Rz 62) abgeleitet werden könnte: Zum einen sind bundesgesetzliche Mietzinsbeschränkungen mit den streitgegenständlichen landesgesetzlichen, die förderungsbedingt sind, nicht vergleichbar. Denn die Inanspruchnahme von Fördermitteln stellt eine völlig freie Finanzierungsentscheidung des Erwerbers des förderbaren Objektes mit entsprechenden Auswirkungen auf der Einnahmen- und der Ausgabenseite dar, während gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen (idR) nicht ausgewichen werden kann bzw der Verwaltungsgerichtshof die Annahme von Liebhaberei verneint, wenn **Zwangsvorschriften** auf dem Mietensektor Überschüsse verhindern (VwGH 26.6.1990, 1989/14/0295). Und zum anderen erachtet der Senat die Bedachtnahme auf fiktive Größen unter Berufung auf Doralt (RdW 2004, 119) für entbehrlich, da es – wie die weiteren Ausführungen zeigen werden – nicht die Mietzinsbegrenzungen waren, die den Bf hinderten, ein positives Gesamtergebnis in absehbarer Zeit zu erzielen. Schließlich wären bei Ansatz von fiktiven marktkonformen Mieten nach Überzeugung des Senates auch fiktive marktkonforme Zinsen zu berücksichtigen, was bewirken würde, dass jedenfalls die fiktiven Miet-Mehr-Einnahmen (66.218) um die korrespondierenden fiktiven Zins-Mehr-Aufwendungen (32.321) zu kürzen wären. Eine solche (allerdings für rechtlich verfehlt erachtete) Adaptierung hätte im Prognosezeitraum zu einem geringfügigen fiktiven Einnahmenüberschuss geführt (BFG 195).

Die erste beim Finanzamt im September 2006 eingelangte Prognoserechnung (BFG 20) enthielt ua den gänzlich unverbindlichen Hinweis auf in den Jahren 2010 und 2020 geplante Sondertilgungen in Höhe von jeweils 40.000 Euro. Einen konkreten

Nachweis dafür, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für diese Tilgungen bestanden hat, wurde nicht erbracht. Eine solche Absicht war somit nicht feststellbar. Hierfür sind auch keinerlei Indizien aktenkundig. Der entsprechende Hinweis auf geplante Sondertilgungen in dieser Prognoserechnung wird vom Senat als gänzlich unverbindliche Mitteilung gewertet. Dies wird aus der Mitteilung des Bf vom 30.7.2007 deutlich (FA 2/2006), in der der Bf dem Finanzamt bekannt gab, die ursprünglich für 2010 geplante Sondertilgung in Höhe von 40.000 Euro werde in den beiden nächsten Jahren stattfinden. Tatsächlich erfolgten die ersten Sondertilgungen jedoch wie nach Angaben des Bf ursprünglich geplant im Jahr 2010, allerdings in zwei Tranchen, und zwar am 30.8. (in Höhe von 30.000 SFR) und am 13.12. (in Höhe von 25.725 SFR) (E-Mail vom 27.8.2014 samt Kontoauszug, BFG 190, 191). Damit wird klar ersichtlich, dass die Sondertilgungen so wie sie durchgeführt worden sind, nicht von vornherein fix geplant, sondern außerplanmäßig waren. Blendet man deshalb die nicht von vornherein ausreichend konkret fixierten Sondertilgungen aus, war die vom Bf zunächst gewählte Bewirtschaftungsart – insbesondere wegen der völligen Fremdfinanzierung (gesteigert noch auf Grund der zu beachtenden förderungsbedingten, landesgesetzlichen Mietzinsbegrenzungen) – nicht geeignet, innerhalb absehbarer Zeit ein positives Gesamtergebnis zu erzielen.

Dies gilt auch für die beiden weiteren Prognoserechnungen, die der Bf vorgelegt hat. Beide, also auch jene, die der Bf in der mündlichen Senatsverhandlung vorgelegt hat (BFG 192), berücksichtigen Sondertilgungen, die nach Überzeugung des Senates außerplanmäßig waren, deren ernsthafte Planung nicht hinreichend nachgewiesen worden ist und die deshalb auszublenden sind. Hinzu kommt, dass in allen drei Prognoserechnungen weder Reparaturaufwendungen noch ein Mietausfallsrisiko berücksichtigt worden sind. Beide genannten Positionen zählen aber nach Überzeugung des Senates (vgl. *Doralt/Renner*, EStG<sup>14</sup> Tz 517 – 517/2 und die dort angeführte Rsp) zu den unverzichtbaren Bestandteilen einer realitätsnahen Prognoserechnung, wobei dem Bf insofern beizupflichten ist, dass diese Positionen im konkreten Fall unter Bedachtnahme auf die tatsächlichen, vom Bf geschilderten Gegebenheiten (und der hinzutretenden, mietzinsbeschränkungsbedingten leichten Vermietbarkeit) mit der Hälfte des an der untergrenze gelegenen Wertes (also mit einem Instandhaltungssatz von 2,5% der Herstellungskosten und einem Wagnissatz von 1,5 % des Jahresrohertrages) hinreichend berücksichtigt sind.

Betrachtet man allerdings die Vermietungstätigkeit allein unter dem Aspekt des Verhältnisses zum Mieter, dann wurden die Leistungen zwar relativ günstig, aber doch – wie oben festgestellt - marktkonform erbracht. Denn es wurden die sich am Markt bietenden Möglichkeiten ausgeschöpft und gleichzeitig die (auf Grund der in Anspruch genommenen Förderung zu beachtenden) landesgesetzlichen Mietbeschränkungen beachtet (wodurch die Förderung sowohl dem Erwerber als auch dem Mieter zugute kommt). Nimmt man – rein wirtschaftlich bzw rechnerisch betrachtet - Bedacht auf die im Jahr 2009 tatsächlich erfolgte Sondertilgung, zeigt sich, dass die hohe

Fremdfinanzierungsquote, nicht aber die Mietzinsbeschränkungen den Bf hinderten, einen Gesamtüberschuss zu erzielen. (Umso deutlicher und positiver würde sich die Ertragsmöglichkeit noch zeigen, blendete man die Mietzinsbeschränkungen im Sinne von Fuchs/Unger (Hofstätter/Reichel, Kommentar zu § 2 Anhang, Tz 39 und 49, Stichworte Denkmalschutz, Mietzins) gar aus.

Zu obigen Feststellungen gelangte der Senat unter Bedachtnahme auf folgende Beweismittel:

- Erste Prognoserechnung, eingereicht im September 2006 (BFG 21);
- Zweite Prognoserechnung, als Beilage zur Berufung vom 2.11.2010 (BFG 22)
- Grundbuch (FA DB 1-3)
- Darlehensurkunden vom 26.4. und 13.6.2006 (FA DB 4 – 15)
- BFG-Vorhalt vom 3.6.2014 (BFG 42 -44)
- Vorhaltsbeantwortung vom 17.6.2014 (BFG 52)
- Mietverträge (BFG 69 – 77)
- Immobilienpreisspiegel (BFG 38 – 41, 45 – 50, 78 – 96)
- Förderungsrichtlinien des Landes (BFG 98 – 101)
- Auskunft der Wohnbauförderungsstelle (BFG 102)
- E-Mail vom 27.8.2014 samt Beilage (BFG 190)
- Dritte Prognoserechnung, vorgelegt in der mündlichen Senatsverhandlung (BFG 192, 202)
- Auszug von Konto Nr. 10377576522 zum 31.12.2009 (BFG 191)

Die Feststellung, Sondertilgungen seien nicht von vornherein fix geplant gewesen, fußt im Wesentlichen auf den maßgeblichen Darlehensurkunden, die jeglichen Hinweis auf fix geplante Sondertilgungen vermissen lassen. Dies wurde dem Bf auch vorgehalten, blieb von ihm aber (zunächst) unbeeinsprucht. Die oben wieder gegebene Ankündigung, die geplante Sondertilgung vorzuziehen (als die Einstufung als Liebhaberei drohte), gepaart mit der späteren modifizierten Umsetzung des ursprünglichen Vorhabens (Aufspaltung der ersten Sondertilgung in zwei Teilzahlungen) untermauern diese Feststellung. Ebenso von konkreten Einwänden unbeeinsprucht blieb die zahlenmäßig vorgehaltene Feststellung, dass der Bf in der Bewirtschaftungsart, in der er bis zur ersten, nicht fix geplanten Sondertilgung vermietet hat, im Prognosezeitraum bei weitem kein positives Gesamtergebnis erzielt hätte.

Rechtliche Beurteilung:

In **einkommensteuerrechtlicher** Hinsicht schloss sich der Senat der eingangs wörtlich wiedergegebenen Rechtsmeinung an, die der Vorsitzende dem Bf (unvorgreiflich der Rechtauffassung des Senates) mit Vorhalt vom 3.6.2014 mitgeteilt hat (BFG 42f). Zusammenfassend bedeutet dies, dass in der vom Bf während der Streitjahre frei gewählten Bewirtschaftungsart (ohne Berücksichtigung der nicht von Anfang an fix geplanten Sondertilgungen) im Prognosezeitraum kein Gesamtüberschuss erzielbar war. Wesentliche Ursache hierfür war die frei gewählte, gänzliche Fremdfinanzierung

der Anschaffung des vermieteten Objektes, somit das Nichtausschöpfen der Gewinnerzielungsmöglichkeiten. Diese Tätigkeit ist deshalb als Liebhaberei zu beurteilen [vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>14</sup>, (LVO) § 2 Tz 368; UFS 2.9.2005, RV/3815-W/02, 8.2.2012, RV/0048-F/10; Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 2 Rz 262, 274).

Die nicht von vornherein fix geplante Sondertilgung im vierten Jahr nach Beginn der Vermietung stellt eine Änderung der Bewirtschaftung dar und wird für die Zukunft eine neue Beurteilung erforderlich machen. Legt man dieser Beurteilung die im gegenständlichen Verfahren vorgelegten, hinsichtlich Instandhaltungs- und Wagnissatz noch geringfügig zu adaptierenden Prognoserechnungen zugrunde, zeigt sich, dass bei einem entsprechend höheren Eigenfinanzierungsanteil auch schon in der Vergangenheit bzw in den jetzt strittigen Jahren selbst unter Bedachtnahme auf die gegebenen Mietzinsbeschränkungen ein Einnahmenüberschuss erzielbar gewesen wäre. Hätte der Bf von vornherein die ins 3. Jahr der Vermietung vorgezogene Sondertilgung geplant oder hätte er die Anlegerwohnung von Beginn an auch mit entsprechenden Eigenmitteln finanziert, hätte er also die gebotenen Möglichkeiten ausgeschöpft, wäre auch ein entsprechender steuerlicher Ertrag erzielbar gewesen. Dies wiederum untermauert die Beurteilung der Betätigung als Liebhaberei in den Streitjahren (vgl. Zorn, ÖStZ 1989, 273; Doralt, RdW 2004/96).

Da es also nicht die Zwangsvorschriften waren, die die Überschüsse verhinderten, hat es der Senat auch für entbehrlich, gehalten, fiktive Marktmieten anzusetzen. Insoweit folgt der Senat der oben zitierten Fachmeinung. Dabei wird eingeräumt, dass schon das Ausblenden der dem Bf obliegenden Mietzinsbeschränkungen im Sinne der Auffassung des BMF zu einem Einnahmenüberschuss geführt hätte.

Die Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide** war daher als unbegründet abzuweisen.

**Zulässigkeit der Revision:** Die Entscheidung folgt insbesondere einer prominenten Lehrmeinung (Doralt, RdW 2004, 119), könnte aber als im Widerspruch mit höchstgerichtlicher Judikatur (VwGH 30.3.2011, 2005/13/0148, und 16.2.2006, 2004/14/0082) und der Meinung des BMF (LRL Rz 62) stehend gesehen werden. Höchstgerichtliche Liebhaberei-Judikatur zu Vermietungsfällen, in denen der Vermieter landesgesetzlichen Mietbeschränkungen unterlag, denen Zinsvergünstigungen gegenüber standen, ist dem Senat nicht bekannt. Insoweit geht es um die Lösung einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung.

In **umsatzsteuerrechtlicher** Hinsicht folgte der Senat der Rechtsauffassung, welche dem Erkenntnis des BFG zugrunde liegt, das dem Bf mit E-Mail vom 11.6.2014 bekannt gegeben worden ist (BFG 4.6.2014, RV/1100338/2012) und das sich seinerseits auf höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107) bzw deren Auslegung (SWK 22/2013, 989) beruft. Da die vom Bf erbrachte Vermietungsleistung grundsätzlich marktüblich (jedenfalls nicht marktunüblich) ausgestaltet war, allerdings (so wie in mehr als 3000 anderen Vorarlberger Vermietungsfällen) hinsichtlich der

Mietzinshöhe auf förderungsbedingt geltende, landesgesetzliche Zinsbeschränkungen Bedacht genommen hat, vermag ihr der Senat das Kriterium "wirtschaftlich" im Sinne der 6. MwSt-RL nicht abzusprechen. Dies umso mehr, als der entscheidende Grund für die einkommensteuerliche Qualifizierung als Liebhaberei die hohe Fremdfinanzierungsquote bildete. Blendet man aber diesen Umstand aus, was der Senat deshalb für zulässig, wenn nicht für geboten erachtet, weil die Finanzierung kein taugliches Kriterium zur Unterscheidung zwischen der Vermietung durch den letztverbrauchenden Konsumenten einerseits und der Vermietung seitens des leistungserbringenden Unternehmers andererseits darstellt, wozu noch kommt, dass die Bedeutung dieses Kriteriums eigentlich in der Sicherstellung des ertragsteuerlichen Substrats wurzelt, dann verlangt nach Überzeugung des Senates der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz nach wettbewerbsneutraler Besteuerung, dass die Widerlegung der Liebhabereivermutung für die sogenannte kleine Vermietung nicht generell unter Anlegung eines rein ertragssteuerrechtlichen Maßstabes erfolgen darf. Im Beschwerdefall gilt dies umso mehr, als die völlige Fremdfinanzierung (zum einen Teil durch billiges Geld vom Land und zum anderen durch einen sehr günstigen Frankenkredit) ua auf Grund der Frankeneinkünfte des Bf nur ein relativ kleines Währungsrisiko barg und so gesehen als wirtschaftlich geradezu geboten bezeichnet werden muss.

Der Senat geht damit nicht so weit wie Rauscher (SWK 22/2013, 989), der in der jüngeren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107) eine generelle Abkehr von bisherigen Beurteilungsgrundsätzen erkennt. Freilich vermag der Senat auch nicht zu erkennen, dass Vermietungen von einer Beurteilung nach dem zitierten Erkenntnis generell ausgeschlossen sein sollen. **Denn die sogenannte kleine Vermietung fällt ebenso wie eine kleine Tierzucht unter § 1 Abs. 2 LVO und unterscheidet sich von dieser nicht grundlegend.** Entscheidend ist die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles. Liegt der wesentliche Grund für die Verlustträchtigkeit einer Betätigung in der zwar insgesamt marktüblichen, aber die ertragsteuerliche Substanz gefährdenden Finanzierung gelegen, können gemeinschaftsrechtliche Überlegungen ua aus Gründen der Wettbewerbsneutralität zu einer umsatzsteuerlichen Beurteilung führen, die von der ertragsteuerlichen abweicht. Insoweit wird § 2 Abs. 5 Z 2 UStG vom Gemeinschaftsrecht verdrängt.

Der Beschwerde gegen die **Umsatzsteuerbescheide** war daher stattzugeben.

**Zulässigkeit der Revision:** Sollte die Judikatur betreffend preisrechtliche Zangsvorschriften (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082) auf förderungsbedingte landesgesetzliche Mietzinsbeschränkungen anzuwenden sein und sollten deshalb die Folgen der Beschränkungen in einkommensteuerlicher Hinsicht auszublenden sein, dann müsste dies in gleicher Weise auch für die Umsatzsteuer gelten. Die stattgebende Entscheidung wäre diesfalls bereits Folge einer anderen einkommensteuerlichen Beurteilung.

Hinzu kommt: Der Senat vermag – wie bereits ausgeführt wurde - den oben wiedergegebenen Revisionsausführungen, mit denen sich das Finanzamt gegen das

Erkenntnis des BFG vom 4.6.2014, RV/1100338/2012, wandte, die Tragfähigkeit nicht von vornherein abzusprechen. Der Senat ist allerdings der Überzeugung, dass es offen ist, wie der Verwaltungsgerichtshof sein Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0107, in die vom Finanzamt zitierte frühere Rechtsprechung einordnet. Insbesondere ist es nach Überzeugung des Senates unklar, ob und mit welcher Begründung eine kleine Vermietung, die grundsätzlich markt- und gesetzeskonform gestaltet ist, nicht auch unter Berufung auf Gemeinschaftsrecht als umsatzsteuerlich relevant zu beurteilen ist. Diese Rechtsfrage ist höchstgerichtlich nicht gelöst und von grundlegender Bedeutung.

### **Anspruchszinsen 2006**

*Gemäß § 2 05 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).*

*Gemäß § 2 05 Abs. 2 BAO betragen die Anspruchszinsen 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.*

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabefestsetzung ergeben.

Anspruchszinsenbescheide sind an die im Spruch des zu einer Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung gebunden. Sie sind deshalb nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei rechtswidrig (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 205 Tz 2, 33, 34).

Da der Bf im Rechtsmittel keine anderen Gründe vorgebracht hat und da der Akt auch keinerlei solche Hinweise enthält, war die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit der Revision**

Die Entscheidung ergibt sich direkt aus dem Gesetz und entspricht übereinstimmender Judikatur und Lehre.

### **Säumniszuschlag für Umsatzsteuer 2006**

*Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach § 217 BAO Säumniszuschläge zu entrichten.*

*Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.*

*Im Fall der nachträglichen Herabsetzung der Abgabenschuld hat die Berechnung der Säumniszuschläge nach Abs. 8 der Bestimmung idF FVwGG 2012 unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen;*

Der Säumniszuschlag sanktioniert Nichtentrichtungen von Abgaben zum Fälligkeitstag. Die stattgebende Entscheidung betreffend Umsatzsteuer 2006 stellt eine nachträgliche Herabsetzung der Stammabgabe dar (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 217 Tz 8, 50 und 51). Im Hinblick auf die obigen Ausführungen zur Umsatzsteuer war der Beschwerde gegen die Festsetzung des Säumniszuschläge stattzugeben.

### **Zulässigkeit der Revision**

Die Entscheidung ergibt sich direkt aus dem Gesetz und entspricht übereinstimmender Judikatur und Lehre.

Feldkirch, am 9. September 2014