

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Armin Treichl, Mag.^a Renate Burtscher und Mag. Tino Ricker im Beisein der Schriftführerin Jennifer Reinher in der Beschwerdesache des Bw, vertreten durch WT, gegen die Bescheide des FA Bregenz vom 16.09.2011 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 in der Sitzung am 2. September 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide wird stattgegeben. Die Umsatzsteuer wird unter Hinweis auf die ergangenen Erstbescheide

vom 14.10.2008 mit **-2.455,70 € für 2007**,

vom 5.10.2009 mit **-11.390,71 € für 2008** und

vom 10.3.2011 mit **3.306,82 € für 2009** festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) hinsichtlich der Umsatzsteuer zulässig, hinsichtlich der Einkommensteuer unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, nachfolgend Bf abgekürzt, erwarb mit Kaufvertrag vom 29.6.2007 (ESt-Akt DB) ein Grundstück samt Wohn- und Geschäftsgebäude in A, Str, welches er in der Folge umbaute, sanierte, in drei Wohnungseigentumseinheiten parifizierte (74 -97/2009) und ab August 2008 neben zwei anderen, ebenfalls in A gelegenen Objekten mit jeweils sechs Einheiten vermietete. Die auf das Gebäude entfallenden Gesamtanschaffungskosten betragen 138.560,40 Euro (80 v H v 173.200). Die in den

Jahren 2007 und 2008 aufgewendeten Investitionen betragen ohne Eigenleistungen 124.554 Euro (5/2007).

Die ersten zwei Prognoserechnungen für das gesamte Objekt (BFG 14, 15) wurden von der seinerzeitigen, aktuell nicht mehr aufrechten steuerlichen Vertretung des Bf erstellt. Sie datieren vom 9.10.2008 bzw 17.9.2009 und decken sich inhaltlich im Wesentlichen. In ihnen wurde die Vermietung der drei Wohnungen in einem Gebäude als sogenannte große Vermietung bezeichnet und gewertet. Sie weisen nach einem 25jährigen Beobachtungszeitraum, beginnend nach dem Jahr, in dem erstmalig Aufwendungen angefallen sind, einen Gesamteinnahmenüberschuss von 40.129 Euro aus. Dies bedeutet, dass erst im Laufe des 23. Jahres ein Gesamtüberschuss prognostiziert war. Für die Jahre 2007 – 2009 weisen diese Prognoserechnungen einen prognostizierten kumulierten Verlust von 54.421 Euro aus. Dabei wurden Aufwendungen in Höhe von 41.749,35 €, bei denen es sich laut Schreiben vom 9.10.2008 (FA 5/2007) im Wesentlichen um Spengler- und Dachdeckerarbeiten sowie Aufwendungen für den Austausch von Fenstern und Türen und diverse Sanierungsarbeiten handelt, unter Hinweis auf die Verwaltungspraxis (EStR Rz 1404) auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben.

Im Zuge eines ersten **Vorhalteverfahrens** reichte die steuerliche Vertretung des Bf eine berichtigte Steuererklärung für 2008 ein. Begründend wurde im Schriftsatz vom 23.9.2009 (FA 7/2008) ausgeführt, bedauerlicherweise seien aktivierungspflichtige Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft stünden, sofort abgesetzt worden. Bei entsprechender Berichtigung vermindere sich der Verlust aus der Vermietung des fraglichen Objektes mit drei Eigentumswohnungen im Jahr 2008 um 7.127,20 auf 28.447,25 Euro.

Das Finanzamt veranlagte den Bf auf Basis seiner eingereichten (hinsichtlich 2008 berichtigten) Steuererklärungen.

Im Zuge der Beantwortung des Vorhalts vom 12.8.2011 (FA 109/2009) reichte der Bf eine von seinem Buchhalter erstellte **3. Prognoserechnung** ein (FA 110, 113/2009; BFG 16a), in der die bis zu diesem Zeitpunkt tatsächlich erzielten bzw steuerlich erklärten Daten enthalten sind und in der erstmalig mit entsprechender zinsreduzierender Wirkung davon ausgegangen wird, dass ein Darlehen am 1.8.2017 durch Rückkauf einer Lebensversicherung (Tilgungsträger) vollständig getilgt wird. Das heißt mit anderen Worten: Der Bf machte aus der Vermietung der 3 Wohnungen in der St für die drei Streitjahre (zunächst) die nachfolgend angeführten Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern geltend (FA 98, 99, 100/2009), wodurch er im 22. Jahr nach Aufnahme der Vermietungstätigkeit erstmalig zu einem positiven Gesamtergebnis gelangte:

Jahr	WK-Überschuss	Vorsteuern
2007	19.501,37	8.389,17

2008	35.573,43	17.985,13
2009	13.558,31	911,74

Das Finanzamt erließ im Zuge von Verfahrens-Wiederaufnahmen für 2007 und 2008 bzw Bescheid-Behebungen für 2009 die nunmehr **angefochtenen Bescheide vom 16.9.2011**, in denen es dieser Vermietung die steuerliche Anerkennung versagte und die zuvor berücksichtigten Werbungskostenüberschüsse sowie Vorsteuern wie auch die damit in Zusammenhang stehenden Umsätze unberücksichtigt ließ. Begründend führte das Finanzamt (soweit im gegebenen Zusammenhang von Belang) aus (FA 137/2009): Aus der Vermietung des in Rede stehenden Objekts sei in den ersten drei (nunmehr strittigen) Jahren ein Gesamtverlust von etwas mehr als 60.000 Euro erklärt worden. Die erklärten negativen Ergebnisse würden die vom Steuerpflichtigen prognostizierten erheblich übersteigen. Unter Berücksichtigung der erklärten Verluste ergebe sich bei Ansatz angemessener Werbungskosten für die Instandhaltung (0,5 % der Anschaffungskosten pro Jahr) gar ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von etwas über 70.000 Euro. Die in der am 30.8.2011 eingereichten berichtigten Prognoserechnung erstmalig angesetzte vorzeitige Fremdmitteltilgung sei nicht zu berücksichtigen, weil sie verspätet bekannt gegeben worden sei. Es sei somit Liebhaberei gegeben. Die Umsätze und Vorsteuerbeträge sowie die Verluste, welche mit der Vermietung in Zusammenhang stünden, seien daher steuerlich unbeachtlich.

Der Bf erhob **Berufung**, die er sinngemäß wie folgt begründete (FA 141/2009): Er habe am 1.8.2007 zum Zwecke der Tilgung der im gegebenen Zusammenhang aufgenommenen Darlehen eine Lebensversicherung abgeschlossen. Diese werde nach 10 Jahren für die Tilgung verwendet, was nachweislich so auch mit der Bank vereinbart worden sei. Da die Sondertilgung nachweislich bereits bei der Kreditaufnahme gegenüber der finanzierenden Bank offengelegt worden sei, sei sie bei der Liebhabereibeurteilung auch zu berücksichtigen. Auch sei die AfA bei der Prognoserechnung überhöht zum Ansatz gelangt. Sie betrage nicht 2.517, sondern 2.078 Euro pro Jahr. In der (angeschlossenen) berichtigten (**vierten**) **Prognoserechnung** (FA 149/2009) habe er für die Streitjahre die Ergebnisse laut Steuerbescheiden angesetzt. Da er das Mietobjekt komplett saniert habe, sei der behördliche Ansatz von 0,5 % der Anschaffungskosten als Instandhaltungssatz überhöht. Laut dieser Vorscheurechnung ergebe sich innerhalb angemessener Zeit ein Gesamtüberschuss von 24.163,42 Euro. Es liege somit nicht Liebhaberei, sondern eine einkommen- und umsatzsteuerlich anzuerkennende Betätigung vor. Die dem Berufungsschriftsatz angeschlossene Prognoserechnung gelangt im 21. Jahr nach Beginn der Vermietung zu einem positiven Gesamtergebnis (unter Berücksichtigung des Mietausfalls- und Leerstandsrisikos mit 5 % und einer Sondertilgung durch völlige Auflösung des Tilgungsträgers zum prognostizierten Rückkaufswert nach Ablauf der 10jährigen Nachversteuerungsfrist, freilich ohne Bedachtnahme auf künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten).

Das Finanzamt erließ eine abweisliche **Berufungsvorentscheidung**, die es sinngemäß wie folgt begründete (FA 153/2009): Es sei zwar denkbar und letztlich anzuerkennen, dass der Bf beabsichtigt habe, den Saldo des endfälligen Kredites im zehnten Jahr der Vermietung mit Mitteln der Lebensversicherung zu halbieren. Das Vorbringen in der Berufung, er hätte immer schon beabsichtigt, sämtliche Mittel aus dem Tilgungsträger mit einem prognostizierten Rückkaufswert von 168.450,30 Euro zur Tilgung des Darlehens einzusetzen, sei jedoch unglaublich. Denn mit dieser Behauptung setze er sich in Widerspruch zu seinen eigenen Prognoserechnungen. Der Versuch, die Lebensversicherung bereits im Mai 2010 aufzukündigen, entspreche keinem Plan, sondern basiere auf einem kurzfristig gefassten Entschluss. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass der Bf von diesem Vorhaben Abstand genommen habe, nachdem er von der Versicherung über die steuerlichen Folgen (Nachversteuerung) aufgeklärt worden sei. Das Finanzamt habe der Bf von dieser Maßnahme erst im Nachhinein informiert. Hätte der Bf diese nicht von vornherein geplante Maßnahme auch durchgezogen, stelle sie im Übrigen eine Änderung der Bewirtschaftung mit der Folge dar, dass die vorangegangene Phase erst recht als Liebhaberei einzustufen wäre. Die Mitteilung im Berufungsschriftsatz, den Versicherungsvertrag 2017 beenden zu wollen und die aus dieser Maßnahme erwarteten Mittel zur Sondertilgung zu verwenden, könne deshalb nicht als auf den Beginn der Vermietung zurückwirkendes Vorhaben gewertet werden. Bezüglich der Glaubwürdigkeit des Bf sei Folgendes zu berücksichtigen: Zum einen habe er mit Schriftsatz vom 23.9.2009 mitgeteilt, er habe bedauerlicherweise Aufwendungen, die mit dem Erwerb der Liegenschaft in Zusammenhang stünden und zu aktivieren gewesen wären, als laufenden Aufwand steuerlich abgesetzt. Zum anderen habe sein steuerlicher Vertreter erklärt, es sei übersehen worden, eine Luxustangente auszuscheiden. Dann wieder argumentiere er im Berufungsschriftsatz, die AfA sei überhöht angesetzt worden. Schließlich sei er vom Spruchsenat wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung für schuldig gesprochen worden. Hinzu komme, dass er unterschiedliche Prognoserechnungen vorgelegt habe, wobei mehrere innerhalb eines absehbaren Zeitraums von 20 Jahren kein positives Gesamtergebnis ausweisen würden. Nur eine die tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigende, im Übrigen plausible und nachvollziehbare Prognoserechnung sei aber geeignet, die Liebhabereivermutung zu entkräften. Werde eine Prognoserechnung durch eine andere ersetzt, sei nur noch deren Plausibilität zu beurteilen. Die Ansprüche aus der Lebensversicherung seien bereits verpfändet gewesen. Eine Vereinbarung, Kredite vorzeitig zu tilgen, sei nicht getroffen worden. Die Aufwandszinsen für den Kredit Nr. 172.203.038 (gemeint 172.204.038) seien deshalb für die Jahre 2017 bis 2038 mit 2.625 Euro jährlich bzw insgesamt 31.500 Euro zu veranschlagen. Erstaunlich sei, dass in der Erstprognose die anderen Kredite kontinuierlich zurückgeführt würden, während nun keine laufenden Tilgungen mehr vorgesehen seien, und dass sich die angesetzten Zinsen statt am langfristig durchschnittlich Zinssatz am gegenwärtig sehr niedrigen Zinsniveau orientierten. Im Sinne einer objektivierten Vorscheurechnung seien die Zinsen um 56.987 Euro zu erhöhen. Da der Bf ein älteres Wohnhaus saniert habe, sei der für neue Eigentumswohnungen geltende, aus Bewertungsregeln abgeleitete

Instandhaltungssatz von 0,5 % der Herstellungskosten angemessen, was zu kumulierten Kosten von 16.690 Euro führe. Das Vorbringen, die AfA sei zu hoch angesetzt, sie betrage 2.078 und nicht 2.517 Euro pro Jahr, verdeutliche, dass der Bf wesentliche Faktoren der Prognoserechnung beliebig abändere, denn bereits in der ursprünglichen Prognose sei die "Abschreibung normal" mit 2.080 Euro angesetzt worden. Entwickle man die Prognoserechnung des Bf im dargestellten Sinne weiter, ergebe sich für den mit 20 Jahren zu bemessenden Kalkulationszeitraum ein negatives Gesamtergebnis von 95.151 Euro. Die Vermietung des in Rede stehenden Objektes sei in der eingeschlagenen Bewirtschaftungsart, insbesondere wegen der hohen Fremdfinanzierungskosten ungeeignet, steuerlich anerkannt zu werden.

Mit Schriftsatz vom 30.4.2012 stellte der Bf einen **Vorlageantrag** (FA 174/2009). In ihm führte er sinngemäß aus: Beim vermieteten Objekt handle es sich um einen Altbau aus dem Jahr 1952. Er habe das Gebäude nicht nur generalüberholt und in der baulichen Substanz wesentlich verändert, sondern entscheidend umgebaut und erweitert. Im Innenbereich sei alles herausgerissen und erneuert worden. Die Wände seien verändert, das Dach neu eingedeckt, die gesamte Elektrik sowie die Sanitäreinrichtungen seien zur Gänze erneuert und auf der Garage sei ein Anbau errichtet worden. Das Gebäude sei also in seiner Wesensart entscheidend verändert und durch den Aufbau auf der Garage auch erweitert worden. Ein Großteil der Arbeiten sei von ihm und seiner Familie ausgeführt worden. Diese Eigenleistungen seien nicht in die Investitionsaufwendungen in Höhe von 125.000 Euro eingerechnet worden. Die Aufwendungen wären als Anschaffungskosten zu werten und verteilt auf die Nutzungsdauer abzuschreiben gewesen, seien aber fälschlicherweise als Instandsetzungskosten verteilt auf 10 Jahre abgesetzt worden. Korrigiere man dies und schreibe man den gesamten Herstellungsaufwand verteilt auf die Nutzungsdauer von 67 Jahren ab, ergebe sich folgende (zur bessern Unterscheidung als **sechste** bezeichnete) **Vorschaurechnung**:

	Einnahmen	Aufwendungen
Mieteinnahmen 2007 - 2029	435,290,00	
AfA AK (2.078,00 x 22 Jahre)		45.716,00
AfA HK 07 (41.075 x 0,015 x 22)		13.772,00
Afa HK 08 (82.804,20 x 0,015 x 22)		27.324,00
Zinsaufwand (0,045 x 300.000 x 21)		283.000,00
Sonstige Werbungskosten		19.000,00

Mietausfall, Leerstände		20.000,00
Instandhaltungen		17.000,00
Saldo (Einnahmenüberschuss)	9.478,00	

Anhand dieser Vorscheurechnung werde bewiesen, dass die Vermietung im absehbaren Zeitraum von 23 Jahren einen Gesamtüberschuss ergebe, dass also weder im ertragsteuerlichen noch im umsatzsteuerlichen Sinn Liebhaberei vorliege. Der Gesamtüberschuss würde noch deutlicher ausfallen, bezöge man die Renditen aus dem Kapitalaufbau zur Tilgung der endfälligen Bankkredite wirtschaftlich in die Vorscheurechnung ein.

Unter Bezugnahme auf den Vorlageantrag reichte der Bf für die Jahre 2007 – 2010 berichtigte Steuererklärungen ein (FA 177/2009), in denen die Einkünfte aus der Vermietung der drei Wohnungen in der St (nach Beseitigung und Ersatz der Zehntelabschreibung durch laufende AfA) mit folgenden Größen enthalten sind (FA 44/2007, 40/2009 und:

Jahr	Aufwendungen	Einnahmen	Ergebnis
2007	15.952,26	0,00	-15.952,26
2008	35.466,58	10.532,58	-24.934,00
2009	20.793,45	17.821,35	-2.972,10
2010	13.175,60	20.175,60	7.021,75

Mit Schriftsatz vom 12.10.2012 legte das Finanzamt die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Mit **E-Mail vom 31.7.2014** (BFG 57) wandte sich das Gericht (samt einer Reihe von Anlagen) an die beiden Parteien. Dabei gab es den 2.9.2014 als voraussichtlichen Termin für die mündliche Verhandlung bekannt. Weiters ersuchte es das Finanzamt im Hinblick auf § 270 BAO um ehestmögliche Stellungnahme zum Vorlageantrag und zu den im Dezember 2012 eingereichten berichtigten Steuererklärungen.

Schließlich lud es beide Parteien zu ergänzendem Vorbringen in sachverhalts- und beweismäßiger wie auch in rechtlicher Hinsicht zur vorläufig (also unvorgreiflich der letztlich zu treffenden Entscheidung durch den Senat) vertretenen Rechtsmeinung ein, in umsatzsteuerlicher Hinsicht sei es (anders als ertragsteuerlich) aus Gründen des Gemeinschaftsrechtes lediglich geboten zu prüfen, ob eine "wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gegeben bzw ob die vom Bf erbrachte Vermietungsleistung zu marktkonformen bzw fremdüblichen Konditionen erbracht worden sei (BFG 4.6.2014, RV/1100338/2012; VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107, SWK 22/2013,

989), was im Ergebnis bedeute, dass die Beurteilung insoweit unter Wegblenden der für diese Leistung umsatzsteuerrechtlich nicht relevanten Finanzierung zu erfolgen habe.

Das Finanzamt nahm zum gerichtlichen Vorhalt vom 30.7.2014 durch mit **E-Mail vom 1.8.2014** (BFG 58ff) erfolgte Bekanntgabe folgender Revisionsausführungen, gerichtet gegen BFG 4.6.2014, RV/1100338/2012, wie folgt Stellung:

"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 umsatzsteuerlichen 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 gemeinschaftsrechtskonformes 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 legislatischen 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 Grundscheema 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-Kommentar⁴, § 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."

Der Bf beantwortete den gerichtlichen Vorhalt vom 30.7.2014 in seiner **Mail vom 25.8.2014** wörtlich wie folgt:

"Nach innerstaatlichem Recht gilt die Liebhabereivermutung gem. § 1 Abs 2 Z 3 LVO über die Bestimmung des § 28 Abs 5 Z 4 UStG und § 2 Abs 5 Z 2 UStG auch für den Bereich der Umsatzsteuer. Diese Regelung widerspricht ausdrücklich dem Unionsrecht. Nach Art 4 Abs 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) ist für die Unternehmerqualität und die Zuordnung von selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Unternehmenssphäre "gleichgültig", "zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis" diese Tätigkeiten entfaltet werden.

Der EuGH hat im Urteil vom 26.09.1996, Rs.C-230/94, Enkler/FA Hornburg UR 1996,419 klar aufgezeigt, dass im Fall einer Vermietung die Unternehmereigenschaft zu bejahen wäre, wenn die Vermietung marktkonform abgewickelt wird.

Das Unionsrecht geht dem innerstaatlichen Recht vor. "Demnach haben innerstaatliche Organe, insbesondere auch Verwaltungsorgane, eine mit einer (unmittelbaren

anwendbaren) unionsrechtlichen Norm nicht vereinbare staatliche Norm nicht anzuwenden. EuGH Rs 103/88 (Constanzo), Slg. 1989, 1939, Rz 32; VwGH 26.06.1996, 96/09/0088; 13.12.2007, 2007/07/0058.

Das gilt auch dann, wenn innerstaatliches Recht einer Richtlinie widerspricht.";

Öhlinger/Potacs, EU-Recht und staatliches Recht, Lexis-Nexis ARD ORAC 4. Auflage).

Nachdem das BMF, der UFS und der VwGH die Unterscheidung zwischen der großen und der kleinen Vermietung sowie die Frage der einheitlichen oder gesonderten Liebhabereigewohnheiten in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht bislang nicht wahrgenommen haben, hat der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Erkenntnis vom 25.04.2013, 210/15/1017 sich nunmehr endlich auf das Unionsrecht ausgerichtet. "Die umsatzsteuerrechtliche Liebhaberei ist damit nicht nur rechtlich, sondern auch begrifflich obsolet" (Rauscher, SWK 22/2013, 989).

Zur rechtlich fundierten Argumentation verweise ich auf folgende Rechtsdarlegungen:

1. Dr. Thomas Keppert und Roland Rief, Unterschiedlicher Behandlung von großer und kleiner Vermietung verfassungswidrig? In SWK 3/1996, A39; 2. MMag. Johannes Heinrich, Die umsatzsteuerliche Liebhaberei im Lichte der EuGH-Rechtsprechung am Beispiel der sogenannten "kleinen Vermietung", in SWK 8-1997, S239; 3. Dr. Michael Rauscher, Einheitliche oder gesonderte Liebhabereibeurteilung bei Wohnungsvermietung, in SWK 3/2004/S 75; 4. Univ. Prof. Dr. Reinhold Beiser, Die "kleine Vermietung" in der Umsatzsteuer- und Einkommensteuer, in SWK 16/17/2006, S 490; 5. Dr. Michael Rauscher, Stillschweigender Abschied von der umsatzsteuerlichen Liebhaberei, in SWK 22/2013, 989."

Bezüglich des in der **mündlichen Verhandlung am 2.9.2014** Vorgebrachten wird auf das beiden Parteien gemeinsam mit dieser Entscheidung zur Verfügung gestellte Protokoll verwiesen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

In Streit steht die einkommen- und umsatzsteuerliche Relevanz der Vermietung von drei Wohnungseigentumseinheiten in einem vom Bf sanierten, umgebauten, parifizierten und erweiterten Gebäude in A, Str. Zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens besteht Übereinstimmung, dass es sich dabei um eine sogenannte kleine Vermietung (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 idF BGBl. II 1997/358) handelt. Da diese Beurteilung und der für eine solche Beurteilung maßgebliche Sachverhalt sich unbestrittenermaßen eignen, in den Akten und der LVO Deckung zu finden, folgt ihr der Senat.

Die strittige Frage betreffend die steuerliche Relevanz der vom Bf ausgeübten Vermietungstätigkeit ist vor folgendem **rechtlichen Hintergrund** zu beurteilen:

Nach § 1 Abs. 2 LVO ist bei einer Betätigung Liebhaberei anzunehmen, wenn ua aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen Verluste entstehen.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO 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 (§ 3 LVO) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen

Beweispflichtig dafür, dass die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen erwarten lässt (§ 2 Abs. 4 LVO), ist der Abgabepflichtige (vgl. VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162, VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170; UFS 8.2.2012, RV/0048-F/10). 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 (VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028 unter Verweis auf VwGH 3.7.1996, 93/13/0171; VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Wird eine Prognose erst nach Beginn der Tätigkeit eingereicht, sind die tatsächlichen Ergebnisse bereits abgelaufener Jahre in die Prognose aufzunehmen.

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, nicht geplante Darlehenstilgung führt zur Änderung der Bewirtschaftungsart.

Bei vorzeitiger Beendigung der Betätigung obliegt es dem Steuerpflichtigen darzutun, dass seine ursprüngliche Planung darauf gerichtet war, sich bis zum Erreichen eines Gesamterfolges zu betätigen (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170, und 3.7.03, 99/15/0017). Konnte ein Gesamterfolg von vornherein im absehbaren Zeitraum nach der Art der Betätigung nicht erwartet werden, liegt (auch bei Einstellung aufgrund von Unwägbarkeiten) Liebhaberei vor. War dagegen ein Gesamterfolg objektiv zu erwarten, hindern Unwägbarkeiten die Annahme einer Einkunftsquelle nicht, wohl aber typische Betätigungsrisiken (Jakom/Laudacher, EStG, 2014, § 2 Anm 263). Oder mit anderen Worten: Die Beendigung einer Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgeschlossenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung. Allerdings obliegt dem Steuerpflichtigen der Beweis, dass eine grundsätzlich ertragsfähige Betätigung vorliegt, die ursprünglich auf die Erreichung eines Totalüberschusses gerichtet war (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 Tz 457 – 458)

Das Ausmaß des absehbaren Zeitraumes errechnet sich stichtagsbezogen. Das Gericht folgt diesbezüglich der Rechtsauffassung des BMF (Rz 90 der Liebhabereirichtlinien). Die Regelung des § 2 Abs. 4 LVO ist nach Überzeugung des Gerichts im Sinne der Auffassung des BMF grundsätzlich wie folgt auszulegen: Im Regelfall beträgt der absehbare Zeitraum 20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung. Fallen vor der entgeltlichen Überlassung damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen an, verlängert sich der absehbare Zeitraum entsprechend, höchstens aber auf insgesamt 23 Jahre. Für die aufgezeigte, innerhalb des durch die LVO vorgegebenen Rahmens flexible Auslegung spricht der Verordnungswortlaut, aber auch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Danach beträgt die maßgebliche Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses "*rund*" 20 Jahre (VwGH 24.10.2013, 2011/15/0182), wobei es – nach Überzeugung des Gerichts – die Aufgabe des Steuerpflichtigen ist, die Gründe darzutun, weshalb zu seinen Gunsten von der Grundregel abgewichen werden soll. Die vom Bf in den ersten drei Prognoserechnungen und im Vorlageantrag vertretene Auffassung, der absehbare Zeitraum betrage schlechthin 23 Jahre, findet in der LVO keine Deckung und entspricht auch nicht Lehre und Rechtsprechung.

Die allgemein dargestellte Rechtslage gilt zunächst einmal für den Bereich der Einkommensteuer. Inwieweit sie im konkreten Fall auch für den Bereich der Umsatzsteuer Gültigkeit hat, gilt es später noch zu erörtern.

Folgender **Sachverhalt** wurde festgestellt:

Der Bf erwarb mit Kaufvertrag vom 29.6.2007 ein Grundstück samt Wohn- und Geschäftsgebäude in A, Str, welches er in der Folge umbaute, erweiterte, komplett sanierte und in drei Wohnungseigentumseinheiten parafizierte. Mit Übergabevertrag vom 24.7.2008 übertrug der Bf das nackte Eigentum an einer Wohnung (Top 1) u.a. gegen Einräumung des wirtschaftlichen Eigentums an seinen Sohn. Ab August 2008 vermietete er die erste Wohnung in dem Gebäude. Die Vermietung der beiden anderen Wohnungen folgte umgehend. Daneben vermietete er in der B-Straße und in der C-Straße jeweils sechs weitere Einheiten. Die auf das Gebäude in der St entfallenden Gesamtanschaffungskosten betragen 138.560,40 Euro (80 v H v 173.200). Die in den Jahren 2007 und 2008 aufgewendeten Investitionen betragen 124.554 Euro (ohne Eigenleistungen). Der maßgebliche Beobachtungszeitraum läuft im Beschwerdefall 20 Jahre nach Beginn der entgeltlichen Überlassung (August 2008), sohin im August 2028, bzw 21 Jahre und 3 Monate nach erstmaligem Anfall von Aufwendungen ab. In den strittigen Jahren hat der Bf aus der Vermietung der strittigen Wohnungen nur Werbungskostenüberschüsse erzielt, die selbst nach der für ihn günstigsten Variante (BFG 92, 6. Prognoserechnung, die - wie sich zeigen wird - allerdings noch korrekturbedürftig ist) in Summe immerhin 36.817 € betragen. Einen konkreten Nachweis dafür, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine Sondertilgung zu einem exakt bestimmten Zeitpunkt und in einer bestimmten Höhe bestanden hat, wurde nicht erbracht. Eine solche Absicht war jedenfalls nicht feststellbar. Tatsächlich wurde während laufender Vermietung auch keine Sondertilgung geleistet. Mit Vertrag vom 22.11.2012 veräußerte der Bf die

gesamte Liegenschaft. Als einzigen Grund für die Veräußerung nannte der Bf in der mündlichen Senatsverhandlung die überraschende steuerliche Mehrbelastung auf Grund der Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei durch die Bescheide vom 16.9.2011, die deshalb drohende Versteigerung des Gebäudes und die dadurch bedingte Schädigung seines guten Rufes. Dieses Vorbringen trifft in Wirklichkeit nicht zu. Unabhängig davon, ob die Aufwendungen in Höhe von 41.749,35 € (entsprechend dem Schriftsatz des Vorberaters vom 9.10.2008, FA 5/2007) als Instandsetzungsarbeiten verteilt auf 10 Jahre oder als normale AfA verteilt auf 66,66 Jahre (entsprechend dem Vorbringen in der mündlichen Senatsverhandlung bzw der vom Buchhalter erstellten und in der Verhandlung neuerlich vorgelegten (sechsten) Prognoserechnung, BFG 92) abzuschreiben sind, hat der Bf in den Streitjahren jedenfalls nur Werbungskostenüberschüsse erzielt. Ein Nachweis, dass sein ursprünglicher Plan darauf gerichtet war, die Wohnungen in der St beizubehalten und bis zum Erreichen eines Gesamterfolges zu vermieten, wurde nicht erbracht. Ein solcher, bereits ursprünglich gefasster und ernst gemeinter Plan war nicht feststellbar. Die Einstellung der Vermietung durch Verkauf des Objektes bereits im fünften Jahr nach der Anschaffung war nicht durch eine sogenannte Unwägbarkeit begründet.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist noch Folgendes von besonderer Bedeutung: Der Bf vermietete die drei Eigentumswohnungen in den Streitjahren zu Konditionen, die in jeder Hinsicht fremd- und marktüblich waren. Im Außenverhältnis unterschieden sich die beurteilten Vertragsverhältnisse in keiner Weise von am Markt üblichen. Der vom Bf verlangte und auch vereinnahmte Mietzins lag tendenziell sogar über dem, der von Banken als Durchschnittswert publiziert wird.

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

- Kaufvertrag vom 28.6.2007 (FA DB)
- Grundbuchsauszüge (FA 69 -72/2009, BFG 10)
- Nutzwertgutachten (FA 74 – 90/2009)
- Wohnungseigentumsstatut (FA 91 – 97/2009)
- Schreiben des FA vom 12.10.2012, wiedergebend eine Erklärung des Bf vom 11.10.2012 (BFG 4)
- Aufhebungsvertrag vom 27.10.2011 (FA 165 – 171/2009)
- Jahresabschluss bzw Überschussermittlung zum 31.12.2007 (FA 48, 66/2007)
- Vorbringen des Bf vom 9.10.2008 (FA 5/2007) und in der mündlichen Senatsverhandlung am 12.9.2014 (BFG 86 – 90)
- Schreiben der Versicherung an den Bf vom 7.5.2010, mit dessen handschriftlichen Vermerken (FA 145/2009)
- Schreiben der Bank vom 3.10.2011 betreffend mögliche Verwendung des Einmalerlages in Höhe von 110.000 (FA 144/2009; BFG 56)
- Schreiben der Immobilien-Firma vom 21.5.2008 (BFG 93)
- Mietvertrag (FA 7 – 11/2007)
- Immobilien-Preisspiegel (FA 13, 14/2007)

- Überschussrechnung 2007 (FA 48/2007), 2008 (), 2009 ().
- E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 26.8.2009, betreffend Abweichung zum Vorjahr (FA 5/2008)
- Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 23.9.2009 betreffend Überschussreduzierung auf 28.447,25 € für 2008 (FA 7/2008)
- Begleitschreiben vom 12.10.2012 zum Vorlagebericht des FA gleichen Datums (BFG 4)
- Erste Prognoserechnung vom 9.10.2008 (FA 116/2009, BFG 14)
- Zweite Prognoserechnung vom 17.9.2009 (FA 12/2007, BFG 15)
- Dritte Prognoserechnung vom August 2011 (FA 113/2011, BFG 16 a)
- Vierte Prognoserechnung, Anhang zur Berufung vom Oktober 2011 (FA 149/2009, BFG 16b)
- Fünfte Prognoserechnung, als Teil des Vorlageantrags vom 30.4.2012 (FA 174/2009)
- Sechste Prognoserechnung, ua vorgelegt in der Senatsverhandlung am 2.9.2014 (BFG 92a-c)

Zu den getroffenen Feststellungen gelangte der Senat - insbesondere soweit er dem Vorbringen des Bf nicht gefolgt ist – auf Grund folgender **Beweiswürdigung**:

Sondertilgung: Der Bf brachte in der Berufung vor, er habe mit der Bank vereinbart, dass eine zur Tilgung des Fremdwährungskredites abgeschlossene Lebensversicherung 10 Jahre nach Abschluss zur Sondertilgung verwendet wird. Das Finanzamt hat mit überzeugenden und zutreffenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 9.3.2012 dargetan, weshalb dieses Vorbringen unglaublich ist und schlicht und einfach nicht stimmt. Diesen finanzbehördlichen Ausführungen ist der Bf im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Der Bf hat keinerlei konkreten Nachweis (Darlehensvertrag, Lebensversicherung) für das Zutreffen seines Vorbringens erstattet. Das Schreiben der Volksbank vom 3.10.2011 und das Schreiben der Versicherung vom 7.5.2010 belegen nach Überzeugung des Senates eindeutig, dass lediglich die Möglichkeit zu einer Sondertilgung bestanden hat, dass eine solche aber keineswegs geplant bzw fix vereinbart worden ist. Hinzu kommt: Indem der Bf die Zins-Ansätze immer wieder modifizierte, wird deutlich, dass nicht bereits bei Beginn der Vermietung ein Plan zur Sondertilgung bestanden hat. So weisen die beiden ersten Prognoserechnungen für diesen Kredit über den gesamten Prognosezeitraum Zinsaufwendungen aus. Für eine bei Aufnahme der Vermietung fix geplante Sondertilgung fehlen jegliche Indizien.

Vorzeitige Beendigung: Der Bf hat in der mündlichen Senatsverhandlung am 2.9.2014 Folgendes ausgesagt: *"Ich habe die Str im November 2012 verkauft. Anlass war ein Bescheid des Finanzamtes, in dem eben die Vermietung steuerlich nicht anerkannt bzw als Liebhaberei gewertet worden ist. Dadurch kam es zu einer hohen Nachforderung, für deren Finanzierung der Verkauf der St notwendig war. Sonst war zu befürchten, dass der Exekutor vor der Türe steht und das Haus versteigert wird. Ursprünglich war natürlich gedacht, dieses Gebäude und die in ihm liegenden Einheiten langfristig zu vermieten und bis zur Erzielung von Überschüssen beizubehalten. Erst im Nachhinein ergab sich für mich die Notwendigkeit zum Verkauf. Sie müssen wissen, ich habe in A einen guten*

Ruf. Wenn es geheißen hätte, dass das Haus vom Bf versteigert wird, dann wäre dieser Ruf kaputt gewesen. Ich habe durch diese Veräußerung ungefähr 10% meines Einsatzes verloren. Nur aufgrund des durch den Bescheid des Finanzamtes ausgelösten Verkaufsdruckes war ich nicht in der Lage einen Gewinn zu erzielen." Diesem Vorbringen schenkte der Senat zum einen keinen Glauben. Und selbst wenn das Vorbringen den Tatsachen entsprechen würde (einen anderen Grund für den vorzeitigen Verkauf hat der Bf dem BFG nicht genannt), liegt hierin zum anderen keine Unwägbarkeit. Dies aus folgenden Gründen: Die vom Bf angesprochen finanzbehördliche Nachforderung basiert auf den am 16.9.2011, also mehr als ein Jahr vor dem Verkauf, ergangenen Bescheiden. Der Bf war und ist steuerlich vertreten. Die Rechtsmittelbelehrung der angefochtenen Bescheide enthält einen Hinweis auf die Möglichkeit, die Aussetzung der streitverfangenen Abgaben zu beantragen. Solche Aussetzungsanträge wurden auch eingebracht. Dass die Aussetzung der Einhebung einen Vollstreckungsschutz nach sich zieht, ist der Rechtsmittelbelehrung entnehmbar, wurde dem Bf aber gewiss auch von seiner steuerlichen Vertretung vermittelt. Diesen Eindruck vermittelte der Bf dem Senat auch durch sein souveränes Auftreten. Dies wird weiters untermauert durch den Umfang der vom Bf betriebenen Vermietung (von insgesamt 15 Einheiten), ferner dadurch, dass sich der Bf durch zwei WTH und einen Buchhalter vertreten bzw beraten ließ, und schließlich durch den Abschluss des doch reichlich gefinkelten Übergabevertrages vom 24.7.2008. Dies bestätigt auch das dem Vorlagebericht angeschlossene Schreiben des Finanzamtes vom 12.10.2012 mit dem Charakter eines Aktenvermerks, in dem es heißt, der Bf habe am Vortag erklärt, nach einem Gespräch mit seiner Hausbank habe er sich zum Verkauf der Wohnungen entschlossen, wobei mit dem Erlös zunächst die Bankschulden und danach die ausgesetzten Abgabenschulden getilgt werden sollten. Damit aber macht der Bf nur ein typisches Betätigungsrisiko geltend, das letztlich in der völligen Fremdfinanzierung seine Ursache hat. Auch wusste der steuerlich vertretene Bf (bzw hätte er wissen müssen), dass seine Steuererklärungen geprüft werden und dass mit der Prüfung üblicherweise ein gewisses Risiko verbunden ist. Indem der Bf das Haus bereits 5 Jahre nach dem Erwerb aus weder zwingenden noch wirklich nachvollziehbaren Gründen veräußert hat, ergeben sich für den Senat massive Bedenken am Wahrheitsgehalt seiner Behauptung, er habe die Vermietung bis zur Erzielung eines Überschusses geplant. Für diese Behauptung ist der Bf den erforderlichen Nachweis schuldig geblieben (VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170).

Prognoserechnungen: Die Zahl der vom Bf in diesem Verfahren vorgelegten Prognoserechnungen belegt seinen eher leichtfertigen Umgang mit dem von der LVO geforderten Ertragsfähigkeits-Nachweis. Dem Senat vermitteln die Rechnungen den Eindruck, dass sie nicht so sehr die tatsächliche Bewirtschaftung bzw die ernsthaft beabsichtigte, an der Realität sich orientierende Bewirtschaftung spiegeln, sondern vielmehr das Bestreben, durch Drehen an fiktiven Faktoren zu einem günstigen Ergebnis zu gelangen. Soweit in den eingereichten Prognoserechnungen Sondertilgungen berücksichtigt werden, nehmen sie Bedacht auf völlig unverbindliche Erklärungen. Alle Prognoserechnungen werden durch die frühe, verkaufsbedingte Beendigung der Vermietungstätigkeit gleichsam überholt, da sie nicht auf dem ursprünglich ernst

gefassten Plan auf Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zum Erzielen eines positiven Gesamtergebnisses basieren. Die Prognoserechnungen reichen zum Teil über 2030 hinaus, zum Teil bis knapp an das Jahr 2030 heran, obwohl der Bf das Haus bereits 2012 aus nicht nachvollziehbaren, jedenfalls keine Unwägbarkeit darstellenden Gründen veräußert hat. Die vom Bf vorgelegten Rechnungen, denen die Nummern 1. - 3. gegeben wurden, weisen erst nach Ablauf des absehbaren Zeitraumes (August 2028) einen Gesamterfolg aus und sind schon aus diesem Grund nicht geeignet die erforderliche Ertragsfähigkeit nachzuweisen. Die vierte Prognoserechnung weist zwar erstmalig für das Jahr 2028 einen Gesamterfolg aus, allerdings unter Bedachtnahme auf eine auszublendende, außerplanmäßige Sondertilgung im Jahr 2017. Laut dem Vorbringen im Vorlageantrag beweist die in ihm enthaltene Vorscheurechnung (bezeichnet als Nummer 5.), dass die Vermietung im Zeitraum von 23 Jahren einen Gesamtüberschuss ergibt, was aber bereits außerhalb der erforderlichen Absehbarkeit gelegen ist. Einzig die (sechste) vom Bf in der mündlichen Senatsverhandlung vorgelegte Prognoserechnung weist bereits für das Jahr 2023 ein positives Gesamtergebnis aus, das bis ins Jahr 2028 gar auf 34.552,34 € ansteigt. Eine Überprüfung dieser Rechnung, die im Übrigen bereits aufgrund des Vorlageantrages als überholt anzusehen ist (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217), ergibt allerdings Korrekturbedarf in drei Punkten, sodass auch sie nicht geeignet ist, die Ertragsfähigkeit der Bewirtschaftung darzutun. Zum ersten gelangt in dieser Rechnung für 2007 ein Werbungskostenüberschuss von 8.914,37 € zu Ansatz, obwohl dieser laut berichteter Erklärung (FA 44/2007) 15.952,26 € betragen hat. Zum zweiten wäre die Berücksichtigung eines Instandhaltungssatzes in Höhe von 0,5% der Herstellungskosten unverzichtbar (*Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 517/2), was sich in zwanzig Jahren auf Werbungskosten in Höhe 26.300 € beläuft. Und zum dritten wäre noch auf das Fremdwährungsrisiko durch Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Zinsen um jährlich 0,7% Bedacht zu nehmen (UFS 4.6.2010, RV/0319-F/09; *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Tz 517), sodass aus diesem Titel bis 2028 zusätzliche Werbungskosten in Höhe von 9.487,53 € zu berücksichtigen wären. Der in dieser Prognoserechnung für 2028 ausgewiesene Einnahmenüberschuss von 34.552,34 € wäre somit auf einen Werbungskostenüberschuss von 8.313,08 € zu korrigieren. Damit aber ist es dem Bf mit keiner der von ihm eingereichten bzw vorgelegten Rechnungen gelungen, die Ertragsfähigkeit der Bewirtschaftung in absehbarem Zeitraum nachzuweisen.

In **rechtlicher Konsequenz** bedeutet dies für den Beschwerdefall: Der Bf hat keinen tauglichen Nachweis dafür erbracht, dass die Vermietung der drei Eigentumswohnungen in der von ihm bewirtschafteten und im November 2012 wieder beendeten Art steuerlich ertragsfähig geplant und durchgeführt war. Er hat die von der LVO aufgestellte, von den erklärten bzw erwirtschafteten Werbungskostenüberschüssen ausgehende Vermutung nicht widerlegt. Damit aber ist das **ertragsteuerliche** Schicksal der Beschwerde entschieden. Die Beschwerde war daher insoweit als unbegründet abzuweisen. Im Sinne von § 290 BAO war dabei auf den vom Bf bekanntgegebenen und vom Finanzamt nicht in Abrede gestellten Berichtigungsbedarf Bedacht zu nehmen. Allerdings führte dies zu

keinen steuerlichen Konsequenzen. Denn es ist unerheblich, ob die geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse in der ursprünglich bekannt gegebenen oder in der später berichtigten Höhe **nicht** anerkannt werden.

Eine andere **rechtliche Beurteilung** ist nach Überzeugung des Senates im konkreten Fall im Lichte des Unionsrechtes in **umsatzsteuerrechtlicher** Hinsicht geboten. Diesbezüglich folgte der Senat zunächst 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 höchstgerichtliche Rechtsprechung beruft (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107, SWK 22/2013, 989). Der Senat geht damit allerdings 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. Im Regelfall wird nach Überzeugung des Senates, gestützt auf höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082), wohl weiterhin davon auszugehen sein, dass die umsatzsteuerliche Liebhabereibeurteilung bei der Vermietung von privat genutztem Wohnraum nach den für den Bereich der Einkommensteuer geltenden Grundsätzen vorzunehmen ist. Freilich vermag der Senat auch nicht zu erkennen, dass kleine Vermietungen von einer Beurteilung im Sinne des Erkenntnisses vom VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107, generell ausgeschlossen sein sollen. Die gegenständlich zu beurteilende kleine Vermietung fällt genauso wie die im zitierten Erkenntnis beurteilte kleine Tierzucht unter die Tätigkeiten, die unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren sind. Entscheidend ist nach dem zuletzt genannten Erkenntnis die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles. Ist beispielsweise der wesentliche Grund für die Verlustträchtigkeit einer Betätigung wie im Beschwerdefall in der zwar insgesamt marktüblichen, aber die ertragsteuerliche Substanz gefährdenden (vollen Fremd-) Finanzierung gelegen, können nach Überzeugung des Senates gemeinschaftsrechtliche Überlegungen ua aus Gründen der Wettbewerbsneutralität zu einer umsatzsteuerlichen Beurteilung führen, die von der ertragsteuerlichen abweicht. Denn ob und inwieweit eine Leistung fremd- oder eigenfinanziert ist, ist (jedenfalls solange insgesamt Fremdüblichkeit vorliegt) nach Überzeugung des Senates für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Unternehmereigenschaft bzw für die gemeinschaftsrechtliche Frage, ob eine Leistung als "wirtschaftliche Betätigung" zu werten ist, von ähnlich **unwesentlicher** Bedeutung, wie es die inneren Absichten und Motive eines Steuerpflichtigen im Verhältnis zum äußeren Erscheinungsbild eines Vertragsverhältnisses sind. In diesem Zusammenhang teilt der Senat die Auffassung, dass Zinserträge aus dem für die Fremdfinanzierung aufgebauten Tilgungsträger außer Betracht zu bleiben haben (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 258/1; UFS 8.4.2011, RV/2267-W/08), nur in ertragsteuerlicher-, nicht aber in umsatzsteuerlicher Hinsicht. Denn für die umsatzsteuerliche Relevanz einer Betätigung darf es keinen Unterschied machen, ob eine Investition direkt mit entsprechenden Eigenmitteln oder indirekt durch Einmalzahlung auf einen separaten Tilgungsträger (mit)finanziert wird.

In diesem Zusammenhang sind nach Überzeugung des Senates folgende **Sachverhaltsfeststellungen** für den Bereich der Umsatzsteuer von ausschlaggebender Bedeutung:

Alle vom Bf in den Streitjahren eingegangenen Mietverhältnisse sind in jeglicher Beziehung fremd- und marktüblich. Alle Klauseln der vom Bf abgeschlossenen Mietverträge, die dem aktenkundigen Vertrag (7 – 11/2007) gleichen, entsprechen einem auf dem Markt üblichen Muster. Die Höhe des vom Bf verlangten Kalt-Netto-Mietzinses betrug knapp über 8 Euro pro Monat und m². Er lag damit sogar ca 15% über dem von Banken angegebenen durchschnittlich marktüblichen Mietzins Euro pro m² für Mietwohnungen in Dornbirn und näherer Umgebung). Die vom Bf ausgeübte Vermietungstätigkeit unterschied sich im Außenverhältnis nicht im geringsten von einer gewerblichen bzw nach Gewinn trachtenden Vermietung. Dies gilt umso mehr, als der Umfang der vom Bf in den Streitjahren ausgeübten Vermietung (3 Eigentumswohnungen in einem Objekt in der St sowie jeweils sechs weitere Einheiten in zwei Gebäuden) sehr nahe bei der sogenannten großen Vermietung lag. Der Grund, weshalb die ertragsteuerliche Beurteilung Liebhaberei ergab, ist letztlich in den Finanzierungsmodalitäten gelegen. Es ist zwar richtig, dass der Bf – wie das Finanzamt an sich zutreffend ausgeführt hat – nicht nachgewiesen hat, immer schon beabsichtigt zu haben, sämtliche Mittel aus dem Tilgungsträger mit einem prognostizierten Rückkaufswert von 168.450,30 Euro zur Tilgung des Darlehens einzusetzen. Und es ist auch richtig, dass der Versuch, die Lebensversicherung bereits im Mai 2010 aufzukündigen, keinem von Vorherein fixierten Plan entspricht, sondern auf einem kurzfristig gefassten Entschluss basiert. Allerdings entspricht es wirtschaftlicher Vernunft, im Beschwerdefall einen Rückkauf nach Ablauf der Nachversteuerungsfrist zu unterstellen. Denn zweifelsfrei hat der Bf mit dem Einmalerlag von 110.00 € (FA 144/2009) nicht unerheblich zur Finanzierung des Hauskaufs beigetragen. Weiters ist zu bedenken, dass der entscheidende Grund für die einkommensteuerliche Qualifizierung als Liebhaberei die hohe Fremdfinanzierungsquote bildete bzw die zeitlich und der Höhe nach nicht fixierte Sondertilgung. Diese Umstände wirken sich einkommensteuerrechtlich (im Hinblick auf das einkommensteuerliche Substrat) aus, haben aber keine Auswirkungen auf die vom Bf in umsatzsteuerlicher Hinsicht erbrachte Leistung und haben keinen Einfluss auf das Außenverhältnis. Einer Betätigung dieser Art vermag der Senat das Kriterium "wirtschaftlich" im Sinne der 6. MwSt-RL nicht abzusprechen. Nach Überzeugung des Senates verlangt der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz nach wettbewerbsneutraler Besteuerung (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 258/2) im Beschwerdefall, dass die Widerlegung der Liebhabereivermutung für die sogenannte kleine Vermietung nicht unter Anlegung eines rein ertragssteuerrechtlichen Maßstabes erfolgen darf. In diesem Zusammenhang kommt – wie bereits ausgeführt wurde - auch dem Vorbringen des Bf Bedeutung zu, dass die Renditen aus dem Kapitalaufbau zur Tilgung der endfälligen Bankkredite wirtschaftlich in die Vorscheurechnung einzubeziehen wären. Diesem Argument stimmt der Senat (freilich nur in umsatzsteuerrechtlicher

Hinsicht) zu. Aus wirtschaftlicher Sicht bzw bei Prüfung eines Verhaltens auf Marktkonformität und Fremdüblichkeit wäre es geboten, die Finanzierungskosten mit jenen Früchten gegenzurechnen, die der Einmal-Erlag in Höhe von 110.000 Euro in eine Lebensversicherung getragen hat, welche der als Tilgungsträger und Pfand für die von ihm aufgenommenen Kredite abschlossen hat (FA 144 – 147/2009). Eine solche Sichtweise gebietet die gemeinschaftsrechtlich maßgeblich Definition, welche Wirtschaftlichkeit, nicht aber Ertragsfähigkeit voraussetzt.

Zusammenfassend vermag der Senat die implizit geäußerte Auffassung des Finanzamtes nicht zu teilen, dass § 2 Abs. 5 Z 2 UStG auch im Beschwerdefall eine EU-rechtskonforme, sohin taugliche Rechtsgrundlage dafür darstellt, aus letztlich rein einkommensteuerrechtlichen Gründen dem Bf als Unternehmer das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen. Hätte die zitierte umsatzsteuerrechtliche Norm (immer bzw ungeachtet der konkreten Ausgestaltung eines Falles) diese Kraft, würde letztlich nichtharmonisiertes Ertragssteuerrecht harmonisiertes Gemeinschaftsrecht (immer) auszuhebeln (können). Im konkreten Fall würde das bewirken, dass ein Umstand (konkret die Finanzierung), dem im Hinblick auf das ertragsteuerliche Substrat entscheidende einkommensteuerliche Bedeutung zukommt, gravierende umsatzsteuerliche Folgen nach sich zöge, obwohl diesem Umstand in dieser Hinsicht keine Unterscheidungs- bzw Abgrenzungskraft zukommt (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107; SWK 22/2013, 989; BFG 4.6.2014, RV/1100338/2012). Das streitgegenständlich zu beurteilende Verhalten des Bf stellte sich als eine "wirtschaftliche Betätigung" im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie dar. Während in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht (nicht zuletzt im Hinblick auf das Steuersubstrat) der Finanzierungsfrage bzw den Finanzierungskosten im gegebenen Zusammenhang eine entscheidende Rolle zukommen, kann diese Frage wohl in Fällen wie diesem bei der umsatzsteuerlichen Relevanzprüfung ausgeblendet werden. Hinzu kommt, dass es die unterschiedlichsten Finanzierungsformen gibt, die in der Regel keine nach außen erkennbare Auswirkungen auf die damit (vor)finanzierte Leistung haben und die im Falle der (bankseitigen) Fremdfinanzierung schon aus diesem Grund idR als fremdüblich und marktkonform zu beurteilen sein werden (vgl. UFS 21.4.2009, RV/0070-F/09, vom VwGH bestätigt 25.4.2013, 2009/15/0164; UFS 7.5.2013, RV/0164-F/11). Oder mit anderen Worten und aus anderem Blickwinkel: Leistungen des Marktes einerseits und des Konsums andererseits unterscheiden sich idR nicht danach, wie sie finanziert sind. Ein "wirtschaftliche Betätigung" im Sinne des Gemeinschaftsrechtes bleibt eine solche, auch wenn sie praktisch voll fremdfinanziert wird und deshalb im Sinne des Einkommensteuerrechtes als Liebhaberei zu qualifizieren ist.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht war der Beschwerde daher stattzugeben. Insoweit verdrängt das Gemeinschaftsrecht § 2 Abs. 5 Z 2 UStG. In einkommensteuerlicher Hinsicht war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision: Die **einkommensteuerliche** Beurteilung des Beschwerdefalles folgt der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur betreffend außerplanmäßige Sonderzahlungen und die vorzeitige Beendigung der Betätigung durch

Vekauf der vermieteten Objekte. Über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde nicht befunden.

In **umsatzsteuerlicher** Hinsicht gründet die getroffene Entscheidung auf der Entscheidung des VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0107, die eine kleine Tierzucht betrifft. Ob und inwieweit diese Entscheidung auch für die kleine Vermietung gilt, ist höchstgerichtlich noch nicht ausjudiziert. Insoweit erging dieses Erkenntnis zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Feldkirch, am 15. September 2014