

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. xxxx in der Beschwerdesache des Bf, Adresse, vertreten durch xxxxx, gegen die Bescheide des Finanzamtes xxx vom 7. Juli 2011 betreffend **Einkommen- und Umsatzsteuer 2009** beschlossen:

1. Die angefochtenen Bescheide und die Beschwerdevorentscheidungen werden gemäß § 278 Abs 1 BAO idgF. unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.
2. Eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers (Bf) hat dem Finanzamt mit Schreiben vom 7. Jänner 2008 mitgeteilt, sein Klient habe von der Firma A eine Wohnung (Top 10) mit Tiefgaragenplatz (Top 26) in B, C, um netto 138.000 € und netto 13.710,00 € erworben und gab die Absicht, die Wohnung samt TG-Abstellplatz ab dem voraussichtlichen Zeitpunkt der Fertigstellung (05-06/2009) steuerpflichtig vermieten zu wollen, bekannt. Dem Schreiben wurde auch eine Ertragsprognose angeschlossen. Der steuerliche Vertreter beantragte die Vergabe einer UID Nummer und schloss dem Schreiben eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 für Kleinunternehmer) "ab dem Kalenderjahr 2008" an. Am 9. Juli 2009 erklärte er schriftlich (Formular U 12) den Verzicht "ab dem Kalenderjahr 2009".

Am 20. Mai 2010 reichte der Bf eine Umsatzsteuer- und eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 elektronisch ein. In der Umsatzsteuererklärung 2009 machte er – wie bereits in der ursprünglich eingerichteten UVA für die Monate Jänner bis März 2009 - unter KZ 060 Vorsteuern in Höhe von 31.412,53 aus dem Erwerb der Eigentumswohnung samt TG-Abstellplatz geltend. In der Einkommensteuererklärung 2009 erklärte er aus der

Vermietung des Objektes zunächst einen Einnahmenüberschuss in Höhe von 215,24 €. In einer (in Papierform) eingereichten, berichtigten Einkommensteuererklärung für 2009 erklärte er sodann einen Werbungskostenüberschuss aus der Vermietung in Höhe von 253,91 €.

Das Finanzamt hat am 7. Juli 2011 einen Einkommensteuerbescheid für 2009 erlassen, in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit "0" ausgewiesen wurden. In der Begründung stellte das Finanzamt fest, mit Schreiben vom 29.6.2011 sei dem Finanzamt eine "neuerliche" Prognoserechnung für die Vermietung in B, C, übermittelt worden, welche im Ergebnis knapp positiv sei (innerhalb von 20 Jahren). Bei Fremdwährungskrediten komme sowohl das Zinsrisiko als auch das Währungsrisiko voll zum Tragen. Sowohl Höchststände beim Schweizer Franken, der oft als Fluchtwährung genutzt werde, als auch weitere Verluste im Zinsbereich könnten nicht ausgeschlossen werden. Für eine seriöse Prognoserechnung seien daher jedenfalls Zinssätze heranzuziehen, die einem Bauspardarlehen entsprechen würden (= Zinsobergrenze von 6 %, kein Währungsrisiko). Selbst wenn die vorgelegte Prognoserechnung (3,5 %) nur insoweit adaptiert werde, dass ein realistischer Zinssatz von 4,5 % - 5 % der Berechnung zu Grunde gelegt werde, errechne sich auch nach 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Es liege daher eine Liebhaberei im steuerlichen Sinne vor. Im Übrigen werde auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 27.5.2011 verwiesen.

Mit selbem Datum hat das Finanzamt einen Umsatzsteuerbescheid für 2009 erlassen, in dem Umsätze und Vosteuern mit "0" ausgewiesen wurden. In der Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 2009 wurde unter Verweis auf die Begründung zum E-Bescheid ausgeführt, die Liebhabervermutung habe nicht widerlegt werden können. Somit liege auch aus umsatzsteuerlicher Sicht Liebhaberei vor und habe keine Vorsteuer berücksichtigt werden können.

In der **Begründung zur Berufung** vom 2. August 2011 brachte der Bf vor, der Vorsteuerabzug bezüglich der Anschaffungskosten der vermieteten Eigentumswohnung samt Inventar sei im Umsatzsteuerbescheid 2009 vom Amt aufgrund der Einstufung der Vermietung und Verpachtung als Liebhaberei verwehrt worden. Diese Einstufung sei bereits am 23. Juli 2009 im Rahmen der bescheidmäßigen Festsetzung der Umsatzsteuer und der Vorsteuern für den Voranmeldungszeitraum Jänner bis März 2009 mit "0" erfolgt. Grundlage für die Einstufung sei die bei Aufnahme der Betätigung gewählte Bewirtschaftungsart gewesen, die sich folgendermaßen darstelle:

Vermietung einer Eigentumswohnung um brutto 390 € pro Monat und einer Tiefgarage um brutto 40 € pro Monat ab April 2009 im Rahmen eines vertraglich auf 3 Jahre befristeten Mietverhältnisses. Die Miete sei wertgesichert, als Maß zur Berechnung der Wertbeständigkeit diene der von der Statistik Austria monatlich vereinbarte Verbraucherpreisindex (VPI 2000 = 100) oder ein an seine Stelle tretender Index. Sich daraus ergebende Änderungsbeträge seien jährlich im Nachhinein, spätestens 10 Tage nach Bekanntgabe zur Zahlung an den Vermieter fällig. Das Mietverhältnis sei am 1.

April 2009 auf drei Jahre befristet abgeschlossen worden. Die Eigentumswohnung sei vom Vermieter im Februar 2009 bereits in Vermietungsabsicht von der A Baugesellschaft zum Preis von brutto 188.478,78 € zuzüglich 3,5 % Grunderwerbsteuer (6.596,75 €) und 1 % Grundbuchseintragungsgebühr (1.884,79 €) erworben worden. Daneben sei für die Wohnung auch eine Einbauküche um 6.000,00 € brutto erworben worden. Zur Finanzierung des Wohnungskaufes sei am 3. April 2008 ein endfälliges CHF-Darlehen mit einer Laufzeit von 20 Jahren im Gegenwert von 110.000 € zu einem Konvertierungskurs (Anmerkung der RichterIn: gemeint wohl Einstiegskurs) von 1,5697 aufgenommen worden. Der Restbetrag sei mit Eigenmitteln finanziert worden.

Mit Datum sei jedoch zwischen Berufungswerber und Kreditinstitut eine Nachtragsvereinbarung betreffend das CHF Darlehen getroffen worden, in der nunmehr eine Rückzahlung in 222 monatlichen Pauschalraten im Gegenwert von je 400 €, beginnend mit 5. November 2009 vereinbart worden sei. Außerdem habe sich der Vermieter zur Leistung von Sondertilgungen von 5.000,00 € am 25.10.2009, 10.000,00 € am 25.10.2014, 10.000,00 € am 25.10.2019, 10.000,00 € am 25.10.2024 und 5.000,00 € am 25.4.2028 € verpflichtet.

Die Verzinsung des Darlehens sei an den CHF 3-Monats-LIBOR gebunden, wobei ein Aufschlag von 1 % zur Anwendung komme. Die Zinsen würden vom jeweiligen Kontostand kontokorrentmäßig im Nachhinein berechnet und jeweils am 31.3., 30.6., 30.9. und 31.12. eines jeden Jahres dem Kreditkonto angelastet, kapitalisiert und weiterverzinst.

Die Nachtragsvereinbarung bewirke nach Ansicht des Berufungswerbers ab dem Zeitpunkt Ihres Inkrafttretens eine Änderung der Bewirtschaftungsart dergestalt, dass nunmehr jedenfalls Überschüsse aus der Vermietungstätigkeit zu erwarten seien und die Tätigkeit ohne jeden Zweifel objektiv ertragsfähig gestaltet sei.

Im Zeitpunkt der Einreichung der Einkommensteuererklärungen der Jahre 2009 und 2010 sei auch eine neue Prognoserechnung betreffend die Vermietung der Wohnung vorgelegt worden, die auf der geänderten Bewirtschaftungsart fuße. Wie vom Amt gefordert, seien die Kosten der Leerstehung, das Mietausfallrisiko sowie die in Zukunft zu erwartenden Instandhaltungsaufwendungen durch entsprechende Abschläge in Ansatz gebracht worden. Außerdem seien im Rahmen dieser Prognoserechnung aufgrund der regelmäßigen Tilgungen sowie der Sondertilgungen berechtigterweise jährlich sinkende Zinsen berücksichtigt worden.

Für die Jahre 2008 bis 2010 seien die tatsächlichen Überschüsse aus der Vermietung der Wohnung in der Prognoserechnung ausgewiesen worden, wobei im Jahr 2010 ein Überschuss von 1.351,00 € zu berücksichtigen gewesen sei. Auch für das Jahr 2011 sei aufgrund des niedrigen Zinssatzes wiederum mit einem Überschuss aus der Vermietung zu rechnen. Der Zinssatz sei im Rahmen der Prognoserechnung mit 3 bis 3,5 % angesetzt, was wie folgt begründet werden könne:

Eine seriöse Prognose des Zinssatzes (wie im Übrigen auch des CHF-Kurses) über einen Zeitraum von 20 Jahren sei schlicht und ergreifend nicht möglich. Somit

liege die Einschätzung der künftigen Entwicklung im Ermessen des Erstellers der Prognoserechnung und könne sich, da eine Vorhersage nicht möglich sei, nur an den Erfahrungen der Vergangenheit orientieren. Nach Auskunft der Banken und Finanzexperten könne für bei der Festlegung der Höhe des Zinssatzes bei CHF-Darlehen auf den so genannten „Spread“ abgestellt werden, das sei die Differenz zwischen Libor (CHF) und Euribor. Dieser Spread habe in den vergangenen 10 Jahren im Schnitt zwischen 1,5 und 2 % betragen. Das bedeute, dass der Zinssatz für CHF-Darlehen erfahrungsgemäß 1,5 % bis 2 % günstiger liege als jener für Darlehen in Euro. Wenn daher für die Prognoserechnung von einem Eurodarlehenszinssatz von 5 % ausgegangen werde, so sei konsequenterweise beim CHF-Darlehen ein nachhaltiger Zinssatz von 3 bis 3,5 % für die Dauer des Prognosezeitraumes anzunehmen (laut Darlehensauszug vom 31.12.2010 sei in Wirklichkeit nur ein Zinssatz von 1 % abgerechnet worden und auch im Jahr 2011 liege der Zinssatz bislang in etwa bei 1 %). Die in Rede stehende Prognoserechnung zeige bereits ab dem Jahr 2020 ein positives Ergebnis und weise am Ende des Prognosezeitraumes im Jahr 2010 einen positiven Gesamtüberschuss aus.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Beschluss vom 26.5.2004, 2000/14/0021 und 0019, EU 2004/0002 und 0003-1, ausgeführt, dass die Liebhaberei, soweit sie die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum betreffe, in richtlinienkonformer Interpretation als unechte Befreiung im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-RL anzusehen sei. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm. (Anmerkung der Richterin: gemeint wohl § 6) der LVO könne daher in richtlinienkonformer Interpretation als unechte Steuerbefreiung im Sinn des Artikel 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-RL angesehen werden. Da nach Ansicht des Amtes im Rahmen der ursprünglichen Bewirtschaftungsart Liebhaberei vorgelegen habe, sei demzufolge die an sich unternehmerische Betätigung des Berufungswerbers ab dem Zeitpunkt der Aufnahme im April 2009 zunächst unecht umsatzsteuerbefreit. Da weiters durch die geänderte Bewirtschaftungsart ab Oktober 2010 nunmehr eine einkommensteuerrechtlich und dieser Beurteilung folgend umsatzsteuerrechtlich relevante Betätigung vorliege, sei somit ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich auch Umsatzsteuerpflicht gegeben. So komme es im Jahr der erstmaligen Verwendung der Eigentumswohnung (inklusive Tiefgarage) zu einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Voraussetzungen, wodurch ein Anwendungsfall des § 12 Abs. 11 UStG 1994 eintrete. Es sei daher eine Berichtigung des zunächst unterbliebenen Vorsteuerabzugs für den Veranlagungszeitraum 2009 vorzunehmen und die Vorsteuer im Umsatzsteuerbescheid im Betrag von 31.412,53 € zu berücksichtigen.

In der **Berufungsvorentscheidung** (nunmehr Beschwerdeentscheidung) hat das Finanzamt ohne jegliche Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen und der Prognose vom 29.6.2009 unter Verweis auf die Bescheidebegründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer 01-03/2009 vom 10.9.2009 (Abfertigung des Bescheides 14.9.2009) festgestellt, die Vermutung der Liebhaberei sei widerlegbar, wenn der Behörde durch Vorlage einer „*plausiblen*,

in sich schlüssigen Prognoserechnung“ dargetan werden könne, dass die Tätigkeit objektiv geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Die dem Finanzamt vorliegende Prognoserechnung erfülle die eben beschriebenen Plausibilitätsanforderungen nicht.

Bezüglich Umsatzsteuer 2009 wurde festgestellt, es handle sich um exakt den gleichen Fall wie er vom UFS xxx in seiner Berufungsentscheidung bereits abweisend erledigt worden sei. Es handle sich auch um die idente Abgabe (nämlich Umsatzsteuer). Für das Finanzamt als Berufungsbehörde bestehe diesbezüglich Bindungswirkung im Bezug auf die rechtliche Beurteilung durch den UFS gem. § 289 Abs. 3 BAO (Ritz, Kommentar zur BAO, Rz 52 bis 57 zu § 289), sei im vorliegenden Fall doch von unveränderter Sach- und Rechtslage auszugehen.

Letztlich werde auf die umfangreiche Bescheidbegründung des UFS vom 27.5.2011 verwiesen, welcher diesbezüglich fallspezifisch bereits ausgeführt habe, dass im streitgegenständlichen Verfahren keine Vorsteuerkorrektur im Sinne des § 12 Abs. 11 UStG zur Anwendung gelange.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat** hat der Beschwerdeführer (Bf) das Berufungsvorbringen und die in der Berufung vertretenen Ansichten nochmals wiederholt. Ein darüber hinausgehendes Vorbringen wurden nicht erstattet.

Mit **Schreiben vom 13.12.2013** hat der steuerliche Vertreter des Bf über Vorhalt des Finanzamtes eine „Zusammenfassung der Vorsteuern und Rechnungen über die Anschaffung der vermieteten Wohnung des Bf aus dem Jahr 2009“, den ursprünglichen Kreditvertrag und die bereits vorgelegte Nachtragsvereinbarung vom Datumsangabe mit der Bank über die Kreditfinanzierung der vermieteten Wohnung und eine „Abschrift“ des ursprünglichen und ersten Mietvertrages über die Vermietung der Wohnung eingereicht. Zur Liebhabereibeurteilung wurde ergänzend ausgeführt, wie bereits in mehrfachen Darstellungen und Berechnungen dargelegt worden sei, liege bei der Vermietung der Wohnung in B, C, Top 10, keine Liebhaberei vor. Dies werde u.a. durch die erzielten Überschüsse aus der Vermietung bestätigt. Angegeben wurde für 2009 ein Verlust (WK-Überschuss) in Höhe von - 253,91 €, für 2010 bis 2012 Gewinne (gemeint wohl Einnahmenüberschüsse) in Höhe von 1.351,30 €, 1.325,96 €, für 2012 1.720,12 €. Der Steuerpflichtige sei nach wie vor fest davon überzeugt, dass aufgrund des mit Sicherheit zu erwartenden Gesamtüberschusses aus der Vermietung keine Liebhaberei vorliege. Nachdem von Seiten des Amtes die Ansicht vertreten werde, dass eine Liebhaberei aus der gegenständlichen Vermietung gegeben sei, stelle sich für seinen Klienten die entscheidende Frage, wer die Haftung für die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges aus der Anschaffung der vermieteten Wohnung über 31.412,53 € übernehme, sollten die Daten und Fakten der tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse ergeben, dass keine Liebhaberei vorliege.

Auf keinen Fall dürfe und solle sich das Szenario einstellen, dass die Vorsteuer über 31.412,53 € aus der Vermutung des Amtes, dass eine Liebhaberei vorliege, nicht anerkannt werde und dass in Folge in der Beurteilung festgestellt werde, dass keine Liebhaberei aus der Vermietung gegeben sei, der Vorsteuerabzug über 31.412, 53 € jedoch nicht mehr gutgeschrieben werden könne, nachdem zu diesem Sachverhalt die Verjährung eingetreten sei. Dieser Ablauf würde zu einer massiven Steuerungerechtigkeit führen, die es zu vermeiden gelte.

Zum Verfahren vor der Abgabenbehörde ist festzustellen:

1. Einkommensteuer 2009:

Das Finanzamt hat weder in der Begründung zu dem in Beschwerde gezogenen Einkommensteuerbescheid 2009 vom 7. Juli 2011 noch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung eine Beurteilung der Frage, ob durch die mit der Bank in der Nachtragsvereinbarung vom Datumsangabe getroffenen Vereinbarungen eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart eingetreten ist, vorgenommen.

Das Finanzamt hat auch für eine inhaltliche Entscheidung wesentliche Vorprüfungen nicht vorgenommen:

Folgt man dem im vom FA vorgelegten Veranlagungsakt abgelegten Mietvertrag vom 1. April 2009 wurde die streitgegenständliche Wohnung samt TG-Abstellplatz ab 1. April 2009 um 430,00 € brutto (dieser Betrag ist jedenfalls auf der Gebührenanzeige ausgewiesen) auf drei Jahre befristet an D vermietet.

Die Übereinstimmung des Nachnamens des Mieters mit jenem des Vermieters (= Beschwerdeführer) legt ein Angehörigenverhältnis zum Vermieter nahe. Eine Überprüfung, ob ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen vorliegt, hat nach der Aktenlage nicht stattgefunden. Eine Überlassung der Wohnung in Erfüllung einer Unterhaltspflicht kann mangels Überprüfung ebenfalls derzeit nicht ausgeschlossen werden.

Werden **Unterhaltsleistungen** betreffend eine Wohnversorgung Unterhaltsberechtigter in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so ist dies steuerlich unbeachtlich (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 72 und das dort angeführte Erkenntnis des VwGH vom 22.11.2001, 98/15/0057, Seite 73, Rz 98), eine Fremdüblichkeitsprüfung diesfalls obsolet.

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden nach der Judikatur des VwGH unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie nach Außen ausreichend in Erscheinung treten (Publizitätserfordernis), einen eindeutigen, klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so (betrifft insbesondere auch die Höhe des vereinbarten Mietzinses) abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 29.11.2000, 95/13/0004). Ein nach fremdüblichen Grundsätzen abgeschlossener Vertrag muss auch wie vereinbart umgesetzt werden.

Diese Tatsachenfragen sind auf Grund der erstmals festzustellenden Gesamtumstände der Vermietung in freier Beweiswürdigung von der Abgabenbehörde zu beantworten.

Ist eine steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses aus einem der beiden vorstehend angeführten Gründe bereits zu verneinen, ist eine Liebhabereiprüfung obsolet.

Liebhaberei:

Für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft (Liebhabereibeurteilung) einer Betätigung ist vom Grundsatz auszugehen, dass nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, als einkommensteuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen ist.

Zwischen den Parteien besteht Einigkeit darüber, dass die Vermietung der Eigentumswohnung samt TG-Abstellplatz eine Betätigung mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993), so genannte "kleine Vermietung" darstellt. Die Richterin schließt sich dieser Ansicht an.

Ob eine kleine Vermietung objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung bereits zu Beginn der Vermietung vom Steuerpflichtigen anhand einer realitätsnahen (plausiblen) **Prognoserechnung** zu dokumentieren. Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung liegt damit beim Steuerpflichtigen, der die Liebhabereivermutung zu widerlegen hat (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107). In der Prognose sind auch Aufwendungen, die Ausfluss so genannter typischer Betätigungsrisiken (Mietausfall, Leerstandskosten bis zur Neuvermietung) sind, realistisch abzuschätzen. In einer Prognoserechnung haben laut VwGH Instandhaltungs- und Erhaltungsaufwendungen ihren unverzichtbaren Platz.

Der Bf bestreitet in der Berufung bzw. dem Vorlageantrag nicht (mehr), dass die Betätigung in der zu Beginn der Vermietung gewählten Bewirtschaftungsart, zu der auch die Finanzierung (CHF-Kredit mit Laufzeit 20 Jahre, endfällige Tilgung mit Erlös aus Tilgungsträger) gehört, im absehbaren Zeitraum von (nach der Aktenlage) 21 Jahren nicht zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten führen hätte können. Vielmehr geht er in der Berufung bzw. im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat von einer Änderung der Bewirtschaftungsart durch die in der Nachtragsvereinbarung vom Datum mit der finanzierenden Bank, die zur objektiven Ertragsfähigkeit der Betätigung führe, aus.

Ist dies zu bejahen, bedarf es keiner weiteren Überprüfung mehr, ob die Betätigung, wäre sie in der bis Oktober 2009 ausgeübten Art und Weise fortgesetzt worden, geeignet gewesen wäre, sich im absehbaren Zeitraum lohnend zu gestalten.

Änderung der Bewirtschaftungsart:

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 idF BGBl. II 358/1997 (im Weiteren kurz LVO) liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der

Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahme über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das **Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.**

Daraus folgt, dass für die Liebhabereibeurteilung nur **Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart** zu Grunde gelegt werden (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0111, angeführt in Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 176).

Dass eine grundlegende Änderung der Rückzahlungsbedingungen - wie sie gegenständlich vorgenommen wurde - von endfällig auf monatliche (gleich bleibende) Pauschalraten (Betrag in Fremdwährung) im Gegenwert von 400,00 € und die Vereinbarung von zusätzlichen Tilgungen in Höhe von gesamt 40.000,00 €, die im ursprünglichen Kreditvertrag vom x.x.xxxx nicht vorgesehen waren, eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart bewirkt, ist aus Sicht der RichterIn nicht zu bezweifeln zumal sie nicht Teil der ursprünglich gewählten Bewirtschaftungsart, zu der maßgeblich die Finanzierung der Anschaffungskosten gehört, waren.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Beschwerdefall, dass die ursprüngliche - auch aus Sicht des Bf bei Beibehaltung nicht ertragsfähige -Betätigung mit dem Abschluss der Nachtragsvereinbarung im Oktober 2009 als abgeschlossen gilt (endgültig Liebhaberei) und ab November 2009 eine in anderer Art ausgeübte "neue" Betätigung beginnt, für die eine getrennte Liebhabereibeurteilung mit einem Prognosezeitraum von 20 Jahren stattzufinden hat.

Der Bf hat für die "neue" (respektive die in der ab November 2009 geänderten Bewirtschaftungsart ausgeübte) Betätigung am 29.6.2011 dem Finanzamt eine Prognose vorgelegt, die einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 4.913,07 € ausweist. In dieser ist für das Jahr 2010 der in der Einkommensteuererklärung 2010 erklärte Einnahmenüberschuss von 1.351,00 € ausgewiesen. Das Finanzamt hat dessen Berechnung und Höhe bis dato nicht in Zweifel gezogen.

Die Auswirkungen von in der Nachtragsvereinbarung vorgesehenen zusätzlichen (zu den Pauschalraten) Tilgungen auf den Schuldenstand und damit auf die Höhe der Zinsen können in einer Prognose, die die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung in der geänderten Art belegen soll, allerdings nur dann Berücksichtigung finden, wenn die Mittelherkunft geklärt ist und das Vorhandensein der Mittel in der jeweiligen Höhe zum jeweiligen Tilgungszeitpunkt feststeht. Nur dann kann bezogen auf die "neue" Betätigung von geplanten Tilgungen gesprochen werden. Zu dieser Sachverhaltsfrage liegen keine Ermittlungsergebnisse vor.

Ungeprüft geblieben ist auch, ob der Bf die erste in der Nachtragsvereinbarung für den 25.10.2009 angekündigte zusätzliche Tilgung in Höhe von 5.000,00 durchgeführt hat. Bankbelege, denen dies zu entnehmen wäre, erliegen nicht im Akt.

Die Begründungen des FA (angefochtener Bescheid bzw. Berufungsvorentscheidung) sind überdies widersprüchlich:

In der Bescheidebegründung vom 7. Juli 2011 vertrat das Finanzamt zusammengefasst die Ansicht, dass die Prognose zu adaptieren sei: Wegen des Zins- und Währungsrisikos seien jedenfalls Zinssätze heranzuziehen, die einem Bauspardarlehen entsprechen würden (= Zinsobergrenze von 6 %, kein Währungsrisiko). Selbst wenn die vorgelegte Prognoserechnung (3,5 %) nur insoweit adaptiert werde, dass ein realistischer Zinssatz von 4,5 % - 5 % der Berechnung zu Grunde gelegt werde, errechne sich auch nach 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Es liege daher Liebhaberei im steuerlichen Sinne vor.

Der Bescheidebegründung ist nicht zu entnehmen, warum das Finanzamt fallbezogen einen Zinssatz von 4,5 % bis 5 % für realitätsnah erachtet. Das Finanzamt hat sich auch nicht auf einen der aus seiner Sicht heranziehenden (möglichen) Zinssätze festgelegt. Eine Berechnung wurde der Bescheidebegründung nicht angeschlossen. Das Finanzamt hat auch nicht zum Vorbringen des Bf, der zumindest dargestellt hat, warum er für noch nicht abgelaufene Jahre des Prognosezeitraumes einen CHF-Zinssatz von 3,5 % für angemessen hält, nicht Stellung bezogen. Das Vorbringen des Bf, dass zum 31.12.2010 ein Zinssatz von 1 % abgerechnet worden sei, wurde weder gewürdigt noch einer Überprüfung unterzogen. Der Darlehensauszug vom 31.12.2010, auf den sich der Bf bezogen hat, erliegt nicht im Veranlagungsakt.

Unklar ist auch, ob einer der vom FA als realitätsnah erachteten Zinssätze für den gesamten Prognosezeitraum bzw. ab wann er der Zinsenberechnung zu Grunde gelegt wurde.

Eine Rückzahlung in gleich bleibenden Pauschalraten, die sich aus Zinsen und Tilgung zusammensetzt, führt üblicherweise dazu, dass sich der Schuldenstand nach und nach reduziert. Inwieweit dieser Umstand vom Finanzamt bei seiner Berechnung berücksichtigt wurde, deren Jahresergebnisse und Gesamtergebnis (Höhe des Werbungskostenüberschusses) vom Finanzamt auch nicht festgestellt wurde, und ob die Auswirkungen der vereinbarten zusätzlichen Tilgungen laut Nachtragsvereinbarung in die Berechnung einbezogen wurden oder nicht, kann nicht festgestellt werden.

Dem Finanzamt ist darin zuzustimmen, dass bei einer Finanzierung in CHF das Währungsrisiko einzubeziehen ist. Kursveränderungen wirken sich aber nicht auf die Höhe des Zinssatzes im Schweizer Franken, sondern auf den Schuldenstand für die Zinsenberechnung zum jeweiligen Stichtag aus.

Feststellungen und Beweismittel (Bankbelege) dazu, welchen Schuldenstand das Kreditkonto im November 2009 (bei Änderung der Bewirtschaftung) aufgewiesen hat, welcher CHF-Nominalzinssatz (= Referenzzinssatz 3-Monats-LIBOR + Zinsaufschlag (so genannte Kreditmarge)), der im ursprünglichen Kreditvertrag mit 0,875 % angeführt ist) beim ersten Zinstermin nach Abschluss der Nachtragsvereinbarung (31.12.2009) für die Zinsberechnung herangezogen wurde, wie sich dieser in den Folgejahren bis

aktuell entwickelt hat, ob und inwieweit sich Kursveränderungen auf den Schuldenstand in den bereits abgelaufenen Jahren ausgewirkt haben, fehlen zur Gänze. Die fehlenden Beweisergebnisse wären daher nachzuholen und erstmals festzustellen.

Eine Ertragsprognose hat bei Änderung der Bewirtschaftungsart an die Verhältnisse zu Beginn der "neuen" Betätigung anzuknüpfen. Die Verhältnisse zu Beginn der "neuen" Betätigung (November 2009) wurden weder vom Bf erläutert noch vom FA erhoben und festgestellt. Sie können auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht festgestellt werden. Im Veranlagungsakt sind keinerlei Belege zum Schuldenstand, den Zinsberechnungen und -zahlungen und Tilgungen ab November 2009 bis aktuell zu finden.

In der **Begründung zur Berufungsvorentscheidung** hat sich das Finanzamt weder mit der Nachtragsvereinbarung vom Datumsangabe (der Frage der Änderung der Bewirtschaftung und deren Auswirkungen), dem Vorbringen des Bf in der Berufung und auch nicht mit der für die ertragsteuerliche Beurteilung maßgeblichen (letzten) Prognose vom 29. Juni 2011 (Beilage zu den Steuererklärungen 2009 und 2010) inhaltlich auseinandergesetzt. Vielmehr hat das Finanzamt offenbar jener Prognose die Plausibilität abgesprochen, die der Berufung gegen den Festsetzungsbescheid zur Umsatzsteuer 01-03 angeschlossen war. Diese war aber für die Beurteilung der Frage, ob die Betätigung in der ab November 2009 betriebenen (durch die Nachtragsvereinbarung geänderten) Art objektiv ertragsfähig ist, nicht maßgeblich.

Der steuerliche Vertreter des Bf hat - wie der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2009 und auch dem Vorlageantrag vom 8.9.2011 (gegen die Jahresbescheide 2009) an den UFS zu entnehmen ist, bereits als Beilage zu den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2009 und 2010 eine Prognoserechnung vorgelegt, die laut Bf die Folgen der geänderten Rückzahlungsbedingungen berücksichtige und die objektive Ertragsfähigkeit der neuen Betätigung aufzeigen soll.

Eine inhaltliche Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen ist gänzlich unterblieben.

Die Änderung des Kreditvertrages ist außerhalb des Berufungszeitraumes (01 bis 03/2009), über den der UFS mit der Berufungsentscheidung vom 27. Mai 2011, RV/0463-F/09 entschieden hat, erfolgt. Die Wohnung wurde erst ab 1. April 2009 und damit noch nicht im Zeitraum, über den der UFS entschieden hat, vermietet. Das Finanzamt konnte sich daher in der Berufungsvorentscheidung nicht (erfolgreich) durch Verweis auf die Begründung zur Berufungsentscheidung des UFS einer eingehenden Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen zur Prognose entziehen.

Die Referentin des UFS hat bereits in der Begründung zur Berufungsentscheidung RV/0463-F/09 betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate Jänner bis März 2009 ausdrücklich festgestellt, dass die Beurteilung der Frage, ob durch die Nachtragsvereinbarung eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten ist und ob sich bei näherer Prüfung der dem Vorlageantrag angeschlossenen Prognose diese als plausibel erweise, nicht ihr obliege, zumal der Berufungszeitraum nicht von einer

allfälligen Änderung (der Bewirtschaftung) betroffen sei und selbst dann, wenn durch die Nachtragsvereinbarung eine Änderung der Bewirtschaftung (Wechsel von Liebhaberei zur Einkunftsquelle) eingetreten wäre, eine getrennte Betrachtung der Zeiträume vor und nach der Änderung der Bewirtschaftung stattzufinden habe. Überdies hat der Bw am 29. Juni 2006 eine neue Prognose vorgelegt.

Eine abschließende Beurteilung der Frage, ob aus der ab November 2009 betriebenen "neuen" Betätigung im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar ist, kann auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht vorgenommen werden, zumal wesentliche Überprüfungen und Sachverhaltsermittlungen und daraus notwendigerweise erstmals zu treffende Feststellungen, auf Basis derer erst eine abschließende Beurteilung der Streitfrage möglich ist, unterblieben sind.

Abschließend sei noch darauf verwiesen, dass eine Prognose, wenn sie nicht von vornherein nicht an die bei Beginn der Betätigung bzw. im Zeitpunkt der Änderung gewählte Bewirtschaftungsart anknüpft, weil dieser z.B. eine Finanzierung in Euro zu Grunde gelegt wurde, aber tatsächlich eine Finanzierung in CHF vorliegt, in den nachfolgenden Jahren (Beobachtungszeitraum) stets durch Abgleich mit den tatsächlichen Ergebnissen der Folgejahre auf ihre Realitätsnähe zu überprüfen ist.

Bloße Auffassungsunterschiede zwischen FA und Bf über den für noch nicht abgelaufene Jahre des Prognosezeitraumes (2014 bis 2029) für die Zinsenberechnung heranzuziehenden Zinssatz - wie sie jedenfalls der Bescheidbegründung vom 7.11.2011 zu Grunde liegen (andere Ansätze in der Prognose vom 29.6.2011 hat das Finanzamt darin nicht beanstandet) - können wegen der verbleibenden Unsicherheit im Zinsbereich Anlass für eine weitere Beobachtung der Betätigung sein. Die Entwicklung des Zinssatzes im CHF bzw. in Euro ist aus gegenwärtiger Sicht tatsächlich nur äußerst schwer prognostizierbar. Überdies sind die Auffassungsunterschiede zwischen FA bezüglich des Zinssatzes (3,5 % bzw. 4 bis 5 %) nicht allzu groß. Auch hat der Bf bereits 2010 und 2011 Einnahmenüberschüsse erklärt und vorgebracht, dass zum 31.12.2010 nur ein Zinssatz von einem Prozent abgerechnet worden sei. Unklar ist allerdings, ob die Marge, die laut ursprünglicher Kreditvereinbarung 0,875 % p.a. beträgt, in die Berechnung des Zinssatzes einbezogen wurde.

Der **Beobachtungszeitraum**, der nicht mit dem absehbaren Zeitraum zu verwechseln ist, dient dem Abgleich der Prognose mit den tatsächlichen Ergebnissen (Einnahmen und Aufwendungen) und damit der Überprüfung der Plausibilität einer an sich realitätsnah erstellten Prognose. Wie lange eine Betätigung zu beobachten ist, hängt vom Einzelfall ab.

Auf die Möglichkeit der Erlassung eines vorläufigen E-Bescheides wird hingewiesen, wobei diesfalls auch zu entscheiden sein wird, ob vorläufig eine Einkunftsquelle oder vorläufig Liebhaberei angenommen wird. Beide möglichen Ansätze sind auf ihre höhere Wahrscheinlichkeit zu überprüfen und auf Basis entsprechender Feststellungen die Entscheidung zu fällen.

Umsatzsteuer 2009:

Das Finanzamt geht in der Berufungsvorentscheidung davon aus, dass es für die Beurteilung der Frage der Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges gem. § 289 Abs. 3 BAO aus den Anschaffungskosten für die Wohnung samt TG-Abstellplatz an die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 27. Mai 2011, RV/0463-F/09, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis März 2009 gebunden sei.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 20.2.2008, 2006/15/0339 klar zum Ausdruck gebracht, dass auch bei identer Sach- und Rechtslage die Rechtsfrage neuerlich zu prüfen sei. Dies ergibt sich laut VwGH bereits aus der Beschränkung der Bindungswirkung auf die „Sache“ der Berufungsentscheidung. Eine Bindungswirkung der Festsetzungsbescheide einzelner Kalendermonate auf den Jahresbescheid hätte laut VwGH nämlich zur Folge, dass in ein und demselben Jahresbescheid gegebenenfalls unterschiedliche Rechtsanschauungen zur selben Rechtsfrage zu Grunde zu legen wären.

Wie der VwGH im vorstehend genannten Erkenntnis ausgeführt hat, kommen als abändernde, aufhebende oder ersetzende Bescheide im Sinne des § 289 Abs. 3 BAO nur solche in Betracht, die nicht nur dieselbe Abgabenart, sondern auch denselben Zeitraum zum Gegenstand haben. Dies trifft laut VwGH im Falle von Umsatzsteuerjahresbescheiden und Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden nicht zu. Eine Bindung an die Rechtsansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates in der Berufungsentscheidung vom 27. Mai 2011, RV/0463-F/09, dass eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 f nicht in Betracht komme, konnte schon deshalb nicht eintreten, weil sie sich nicht auf den Streitzeitraum (1-3/2009) bezog.

Vor diesem Hintergrund kann die Richterin des Bundesfinanzgerichtes die Ansicht des Finanzamtes, die Bestimmung des § 289 Abs. 3 BAO (in der bei Erlassung der BVE geltenden Fassung) entbinde das Finanzamt im Beschwerdefall von einer nochmaligen Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Entgelte aus der Vermietung zu besteuern sind und der Vorsteuerabzug zusteht, nicht teilen.

§ 279 Abs. 3 BAO idF FVwGG 2012, der bestimmt, dass die Abgabenbehörde u.a. an die in einem aufhebenden Erkenntnis vom Verwaltungsgericht dargelegte Rechtsanschauung auch dann gebunden ist, wenn das Erkenntnis einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst, war im Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides 2009 und der Berufungsvorentscheidung durch das FA nicht im Rechtsbestand.

Der VwGH hat die Behandlung der gegen die Berufungsentscheidung des UFS vom 27. Mai 2011, RV/0463-F/09, erhobene Beschwerde mit Beschluss vom 21. November 2013, Zl. 2011/15/0129, gem. § 33a VwGG idF BGBl. I Nr. 51/2012 abgelehnt.

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige

Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gem. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei)

Gem. § 6 LVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 Satz 1 und 2 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet ist.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Ob die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind, ist – abgesehen vom Vorliegen einer Rechnung iSd. § 11 UStG 1994 – für den Zeitpunkt zu beurteilen, in dem die fragliche Leistung erbracht wird, nicht für den, in dem die Rechnung einlangt. Lieferungen sind grundsätzlich in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 63).

Gem. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grundsätzlich unecht steuerbefreit. Nicht steuerbefreit sind u.a. die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke und die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art.

Der Bf hat am 9. Jänner 2008 (Eingang beim FA) eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) eingereicht. Er hat seine Absicht der Vermietung der Wohnung samt TG-Abstellplatz bereits mit dem am selben Tag beim FA eingereichten Schreiben vom 7. Jänner 2008, die Eckpunkte der beabsichtigten Vermietung bekannt gegeben und eine erste Ertragsprognose eingereicht.

Der VwGH hat u.a. im Erkenntnis vom 26.4.2012, 2011/15/0175, unter Verweis auf das Urteil des EuGH vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, Rn 57, noch die Ansicht vertreten, der in der österreichischen Rechtsordnung gewählten umsatzsteuerlichen Regelung für die dauerhaft verlustträchtige Vermietung eines vom Vermieter privat nutzbaren Wohnobjektes liege offenkundig die Überlegung zu Grunde,

dass bei dieser Art der Bewirtschaftung auf Dauer die Höhe der Umsatzsteuer den Betrag der begehrten Vorsteuer nicht erreiche. Dabei komme auch dem ermäßigten Steuersatz auf Vermietungsumsätze nach Art. 28 Abs. 2 Buchstabe j der Sechsten Richtlinie Bedeutung zu. Die dauerhaft nicht auf Gewinn ausgerichtete Vermietung von durch den Vermieter privat nutzbarem Wohnraum diene in erster Linie der Vermögensveranlagung, gegebenenfalls der Steuerersparnis, nicht aber der Erzielung von Einnahmen (vgl. dazu auch SWK 2006, S 414).

Im Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0107 hat er seine bisherige Ansicht, dass die einkommensteuerrechtliche Beurteilung einer Betätigung nach § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung auch im Umsatzsteuerrecht Bedeutung hat, offensichtlich aufgegeben und hat die Ansicht vertreten, dass aus unionsrechtlichen Gründen bezüglich der Umsatzsteuer eine eigenständige Beurteilung stattzufinden habe. Demnach ist für die Umsatzsteuer nicht mehr der einkommensteuerrechtliche Liebhabereibeurteilungsmaßstab der Absehbarkeit eines steuerlichen Gesamterfolgs (objektiven Ertragsfähigkeit im Sinne des § 2 der Liebhabereiverordnung) maßgeblich, sondern das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd. Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG (vgl. dazu Rauscher, SWK Heft 22/2013, 989). Damit ist – wie der VwGH im Erkenntnis vom 25.4.2013 ausgeführt hat - das (steuerliche) Ergebnis (eine Prognose zur Beurteilung der Absehbarkeit eines steuerlichen Gesamterfolgs) für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht (mehr) relevant.

Der EuGH hat im Urteil vom 26.9.1996, Rs. C-230/94 „Enkler“, auf das sich der VwGH im vorstehend angeführten Erkenntnis bezieht, die Ansicht vertreten, dass dann, wenn ein Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden könne, alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen seien, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

Die Vermietung eines körperlichen Gegenstandes stellt nach dem Urteil in der Rechtssache „Enkler“ dann eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit dar, wenn sie **zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen** wird (vgl. dazu auch VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Der EuGH hat zugestanden (Rn 28), dass der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen jemand einen Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellt, mit denen dies geprüft werden kann (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz 45/2; EuGH 27.1.2000, C 23/98 „Heerma“, Rn 14; VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255). Zu den Umständen, an Hand derer **nach dem Gesamtbild** zu beurteilen ist, ob ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand für Zwecke seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten erworben hat, gehört auch die Höhe der Einnahmen (vgl. Urteil in der Rs „Enkler“, Rn 29).

Die vom VwGH unter Verweis auf das Urteil „Enkler“ (Rn 26) als erforderlich erachtete Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit vom privaten Konsum in Form einer Betrachtung

der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles kann auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht vorgenommen werden.

Feststellungen zu den näheren Umständen, unter denen die strittige Betätigung ausgeübt wird und wie sich die Umstände zu jenen bis dato ebenfalls nicht festgestellten Umständen verhalten, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (marktkonformes Verhalten) fehlen zur Gänze. Anhaltspunkte für die Ermittlung des angemessenen (marktüblichen) Mietzinses ergeben sich - worauf Rauscher in SWK, Heft 22/2013, 989 f bereits hingewiesen hat – aus dem Erk. des VwGH vom 7.7.2011, 2007/15/0255.

Wie im Bereich der Einkommensteuer ist daher auch urechtlich eine Fremdüblichkeitsprüfung anzustellen und nach dem Gesamtbild zu beurteilen, ob der Bf die Wohnung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen oder aus privaten Gründen angeschafft hat.

Gem. § 278 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2013/14 kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerde-vorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Wie vorstehend detailliert dargestellt wurde, hat das Finanzamt wesentliche Sachverhaltsfragen nicht geklärt, bei deren Klärung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Ermessensübung für die Aufhebung: Die Durchführung der zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes erforderlichen Ermittlungen durch das Verwaltungsgericht ist fallbezogen weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden. Es ist nicht Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes, das fehlende Ermittlungsverfahren im Wesentlichen zur Gänze nachzuholen, den entscheidungswesentlichen (für die Beurteilung maßgeblichen) Sachverhalt erstmals festzustellen und einer erstmaligen Beweiswürdigung zu unterziehen.

Durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieser Bescheide befunden hat (§ 278 Abs. 3 BAO idF BGBl. I 2013/14).

Die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Durchführung der erforderlichen ergänzenden Ermittlungen ergibt sich aus § 282 BAO idGF.

Die **Zuständigkeit der Richterin zur Entscheidung** ergibt sich aus § 28 Abs. 4 BFGG und der Geschäftsverteilung des BFG.

Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung:

Die Richterin sieht gem. § 274 Abs. 5 BAO idGF zwecks Verfahrensbeschleunigung von einer Abhaltung der beantragten mündlichen Verhandlung ab. Es ist in erster Linie

Aufgabe der bescheiderlassenden Abgabenbehörde, den maßgeblichen Sachverhalt zu erheben, festzustellen und einer erstmaligen Beweiswürdigung zu unterziehen. Überdies ist die Abgabenbehörde entgegen der Rechtsprechung des VwGH davon ausgegangen, dass sie an die Berufungsentscheidung des UFS zur Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate 01 bis 03 gebunden sei.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG idF BGBl. 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012) kann gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revisionserhebung ist im gegenständlichen Fall unzulässig:

Dass für die Liebhabereibeurteilung nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftung heranzuziehen sind und eine wesentliche Änderung der Rückzahlungsbedingungen und eine nachträgliche Vereinbarung von Zusatztilgungen eine Änderung der Bewirtschaftung bewirkt, ist in der Rechtsprechung geklärt. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bei Betätigungen iSd. § 1 Abs. 2 LVO 1993 zusteht, hat der VwGH mit Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0107 geklärt. Dass dieses Erkenntnis nicht auf eine kleine Vermietung anzuwenden wäre, ist diesem nicht zu entnehmen. Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. dazu OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).