

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch die Steuerberater gegen die Bescheid des FA L-Stadt K vom 20. November 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben (Gutschriften) sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Vater der Beschwerdeführerin (Bf) erwarb im Jahr 1995 im Erbweg die Liegenschaft in EZ xxx KG yyy, K-Ort, bestehend aus GStNr. 123 mit dem von seinen Eltern in den 30iger Jahre des vorigen Jahrhunderts darauf errichteten Wohnhaus mit einer Nutzfläche von ca. 120 m². In den Jahren 1996 bis 1998 baute er dieses Wohnhaus durch Zuhilfenahme von Bauförderung und Eigenleistung um. Die Wohnungen wurden von ihm als geförderte Eigentumswohnungen beworben. Mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 1998 erwarb die Bf von ihrem Vater die in dieser Wohnanlage befindliche Eigentumswohnung Top 2 um einen Kaufpreis von brutto 2.270.000 ATS, die ihr am 1. Dezember 1998 mit netto 1.891.667 ATS netto zzgl. der gesondert ausgewiesenen 20%igen Umsatzsteuer von 378.333 ATS in Rechnung gestellt worden ist.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 1998 gab die Bf die Vermietung dieser Wohnung gegenüber dem Finanzamt bekannt und erklärte, gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG) zu verzichten. Nachdem die Bf in der Umsatzsteuervoranmeldung für das 4 Kalenderjahr 1998 die Vorsteuer von 387.011 ATS geltend macht hatte, führte das Finanzamt bei der Bf eine Nachschau durch. In der darüber aufgenommenen „Niederschrift über die Erhebung/Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme“ vom 16. März 1999 wurde ausgeführt, der Kaufvertrag sei eingesehen worden, die Bf verfüge über die Wohnung seit Oktober 1998 aber bis dato sei sie noch nicht vermietet. In der Folge ist die beantragte Vorsteuer der Bf gutgeschrieben und ausbezahlt worden.

Für die Jahre 1998 und 1999 erklärte die Bf nur Vorsteuern (1998: 387.111 ATS, 1999: 1.010 ATS) und Werbungskosten (1998: 22.056 ATS, 1999: 67.666 ATS). Erstmals im Jahr 2000 wurden bei einem Werbungskostenüberschuss von 56.238 ATS für die Zeit ab 1. August 2000 Mieteinnahmen von 34.000 ATS erklärt. In den Folgejahren 2001 bis 2004 und im Jahr 2006 wurden geringe Einnahmenüberschüsse von insgesamt 2.986,34 EUR erklärt (2001: 255,89 EUR, 2002: 506,10 EUR, 2003: 1.149,21 EUR, 2004: 1.039,48 EUR, 2006: 35,66 EUR). Im Jahr 2005 wurde ein Werbungskostenüberschuss von 415,38 EUR ausgewiesen (siehe dazu in der Beilage die Darstellung der Ertragsentwicklung). Die Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1998 bis 2006 erfolgte vorläufig.

Nachdem die Bf auch für das Jahr 2007 einen Werbungskostenüberschuss von 941,31 EUR erklärt hatte, wurde vom Finanzamt im Rahmen der Veranlagung eine nähere Überprüfung der Vermietung durchgeführt. Im Zuge einer Vorsprachen der Bf und der von ihr vorgelegten Unterlagen stellte das Finanzamt fest, dass der Erwerb der Wohnung im Jahr 1998 von der Bf durch ein endfälliges Fremdwährungsdarlehen und ein von ihr beantragtes Wohnbauförderungsdarlehen des Landes Tirol über 680.000 ATS finanziert worden ist. Das Wohnbauförderungsdarlehen musste von der Bf aufgrund einer Kündigung durch die Wohnbauförderungsabteilung im Jahr 2005 vorzeitig zurückbezahlt werden, weil die Wohnung von ihr nicht ordnungsgemäß mit Hauptwohnsitz bewohnt worden ist. Der Sachbearbeiter des Finanzamtes hat dazu in einer schriftlichen Zusammenstellung vermerkt, die Bf habe in einer Vorsprache vom 4. November 2008 angegeben, die Wohnung immer für die Vermietung vorgesehen und nie selbst darin gewohnt zu haben. Sie sei nur wegen der Wohnbauförderung dort ca. 1 Jahr mit Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Tatsächlich wohne sie seit Juni 1999 in L-Stadt in der U-Straße 39 und vorher habe sie bei ihren Eltern in L-Stadt in der R-Strße 9 gewohnt. In einem Telefonat am 20. August 2008 habe sie angegeben, die betreffende Wohnung selbst bewohnt zu haben und nach ca. 1,5 bis 2 Jahren vermietet zu haben. Vermietet sei deshalb so spät worden, da es einen Rechtsstreit wegen der Zufahrt gegeben habe. Als Nachweis ihrer Behauptung, wonach sie nie in dieser Wohnung gewohnt habe, legte die Bf eine Reihe von Unterlagen vor (Mietverträge, Auszug über Tonbandprotokoll der Tagsatzung vom 11.7.2001, Vergleichsausfertigung, Betriebskostenabrechnung).

Nach der auf Ersuchen des Finanzamtes vorgelegten Prognoserechnung wäre es bei einer kontinuierlichen Steigerung der Miete unter Abzug von AfA und Zinsen und geringen sonstigen Kosten von 200 EUR, im Jahr 2016, somit 17 Jahren nach Beginn der Vermietung zu einem Gesamteinnahmenüberschuss gekommen.

Am 20. November 2008 erließ das Finanzamt für die Jahre 1998 bis 2006 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide in denen es für die Jahre 1998 und 1999 die Umsätze und Vorsteuern sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0 EUR und für die Folgejahre (2000-2006) die Umsätze erklärungsgemäß und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gegenüber der Erklärung mit einer geringfügigen Berichtigung der AfA festsetzt hat.

In der Begründung zu den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für 1989 und 1999 wurde ausgeführt, mit Rechnung vom 1. Dezember 1998 sei die Wohnung Top 2 in K-Ort um 1.891.667 ATS plus 20% Umsatzsteuer (378.333 ATS) erworben worden. Zur Finanzierung sei ua ein Wohnbauförderungsdarlehen beantragt und auch ausbezahlt worden, da es sich laut Antrag für das Darlehen um den Hauptwohnsitz gehandelt habe. Da der Kauf demnach für private Zwecke erfolgt sei, werde die beantragte Vorsteuer für die Anschaffung der ab August 2000 erstmals vermieteten Wohnung nicht anerkannt. Dementsprechend würden ertragsteuerlich auch die beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt.

Zum Einkommensteuerbescheid 2000 wurde ausgeführt, die Vermietung der Wohnung sei erst ab August 2000 erfolgt. entsprechend sei auch nur die Halbjahres-AfA als Aufwand zu berücksichtigen. Da für die im Jahr 1998 gekaufte Wohnung kein Vorsteuerabzug zustehe, werde die Gebäude-AfA, ausgehend vom Bruttokaufpreis von 2.270.000 ATS, abzüglich eines Grundanteiles von 20% (454.000 ATS), mit 13.620 ATS ($1.816.000 \text{ ATS} \times 1,5\% = 27.240 \text{ ATS}$, davon die Hälfte) bemessen. Die Differenz zum erklärten Betrag betrage somit 11.425 ATS.

Die AfA-Bemessungsgrundlage für die Kücheneinrichtung sei ausgehend vom Bruttokaufpreis von 52.070 ATS abzüglich einer Abwertung für die Privatnutzung in der Zeit bis August 2000 von 20% mit 41.656 ATS anzusetzen. Bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren ergebe sich für das Jahr 2000 eine Halbjahres-AfA von 2.083 ATS. Die dafür erklärte AfA sei um 2.256 ATS zu kürzen.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2008 erhab die Bf gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1998 und 1999 und Einkommensteuer für 1998 bis 2000 Berufung und führte aus, vom Finanzamt werde nunmehr die Vorsteuer aus dem Erwerb der Eigentumswohnung versagt, weil sie angeblich die Wohnung für private Wohnzwecke benutzt habe. Begründet werde dies mit einer beantragten und auch gewährten Wohnbauförderung zur Finanzierung des Kaufpreises. Ebenso würden die Werbungskosten für 1998 und 1999 zur Gänze sowie teilweise für 2000 versagt. Die gegenständliche Wohnung sei von ihr zu keinem Zeitpunkt bewohnt worden, sondern stets zur Vermietung vorgesehen gewesen. Sie habe bis 31. Mai 1999 bei ihren Eltern in L-Stadt in der R-Straße 9 und ab 1. Juni 1999 in L-Stadt in der U-Straße 39 gewohnt.

Das ursprünglich beantragte und gewährte Wohnbauförderungsdarlehen sei vom Amt der Tiroler Landesregierung gekündigt und von ihr zurückgezahlt worden.

Der Beschwerde beigelegt wurde eine Stellungnahme des Vaters der Bf, in der dieser angab, die gegenständliche Wohnung an die Bf verkauft zu haben. Die Wohnung sei immer für eine Vermietung bestimmt gewesen und die Bf habe keinen einzigen Tag darin gewohnt. Wegen eines rechtlichen Zufahrtsproblems und einem Wasserschaden habe die gegenständliche Wohnung erst ab August 2000 vermietet werden können.

Daneben wurde eine Sachverhaltsdarstellung der ersten Mieterin beigelegt, darin gibt sie an, dass die strittige Wohnung seit Fertigstellung im Herbst 1997 bis zu ihrem Einzug Ende Juli 2000 leer gestanden sei.

Weiters wurde vorgelegt: Die Übertragung eines Tonbandprotokolls über eine Tagsatzung vom 11. Juli 2001 beim Landesgericht Innsbruck samt einer Vergleichsausfertigung vom 23. Juli 2001, betreffend die Zufahrtsstreitigkeit, die Betriebskostenabrechnung für das Jahr 2000 für die strittige Wohnung mit dem Vermerk auf den Leerstand der Wohnung bis 14. Juli 2000, der Auszug aus einem Mietvertrag über die von der Bf in L-Stadt in der U-Straße 39 ab 1. Juni 1999 angemietet Wohnung und eine Bestätigung des Vermieters, dass die Bf die angemietete Wohnung auch tatsächlich seit Juni 1999 lückenlos bewohnt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. September 2009 wies das Finanzamt die Berufung unter Beilage einer Prognoserechnung als unbegründet ab. Es begründete die Abweisung nicht mehr damit, dass der Kauf der Wohnung für private Zwecke erfolgt sei, sondern vertrat die Ansicht, die gegenständliche Vermietung sei mangels Ertragsfähigkeit als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung anzusehen. Für die Jahre 1998 bis 2007 ergebe sich ein Gesamtverlust von 8.977,70 EUR. Nach der von der Bf vorgelegten Prognoserechnung würde die gegenständliche Vermietung im Jahr 2016 zu einem Gesamtgewinn führen. Als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung sei vom Kaufpreis ein Grundanteil von nur 11% in Abzug gebracht worden. Weiters seien in der Prognoserechnung die Mieteinnahmen z.B. von 2009 bis 2010 um ca. 17%, von 2011 auf 2012 um ca. 5,5% und von 2013 auf 2014 um 3,7% erhöht worden. Unter „sonstige Kosten“ seien gleichbleibend jährlich 200 EUR als Werbungskosten abgezogen worden. Es seien keine Mietausfallrisiken und auch keine Instandsetzungskosten berücksichtigt worden.

Das Finanzamt habe die vorgelegte Prognoserechnung adaptiert. Bis zum letzten veranlagten Jahr 2007 habe sich bei der gegenständlichen Vermietung ein Gesamtverlust von 8.977,70 EUR ergeben. Die erstmalige Vermietung sei im Jahr 2000 erfolgt, der absehbare Zeitraum ende somit im Jahr 2019. Betreffend die Einnahmen sei der Mietzins ab dem Jahr 2009 alle zwei Jahre um 5% erhöht worden. Dies entspreche der durchschnittlichen Indexanpassung der vergangenen Jahre. Das Mietausfallwagnis sei mit 2% des Mietzinses berücksichtigt worden. Bei den Ausgaben sei die Absetzung für die Abnutzung zu niedrig bemessen, weil nicht 20% Grundanteil ausgeschieden worden seien. Rückwirkend sei dies nicht korrigiert worden. In der Prognoserechnung ab dem

Jahr 2008 sei die korrekte Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1.979,61 EUR in Abzug gebracht worden. Die Zinsen seien aus der Prognoserechnung der Bf übernommen worden, obwohl noch abzuklären wäre, ob die Zinsen des Euro-Kredites auch wirklich berücksichtigt worden seien. Ebenfalls seien die sonstigen Werbungskosten von jährlich 200 EUR aus der Prognoserechnung der Bf übernommen worden. Auch hier müsste eine jährliche Erhöhung vorgenommen werden. Instandsetzungskosten seien auch noch nicht berücksichtigt worden.

Diese so adaptierte Prognoserechnung ergebe bis zum Jahr 2019 einen Gesamtverlust in Höhe von 4.520,86 EUR. Würden die bereits angeführten nicht berücksichtigten Ausgaben noch in Ansatz gebracht, wäre der Gesamtverlust noch höher. Es stehe somit eindeutig fest, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung aufgrund der mangelnden Ertragsfähigkeit um eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handle, die von der Einkommensberechnung ausgeschlossen sei. Auch im Bereich der Umsatzsteuer sei aufgrund der Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung diese Vermietung steuerlich unbeachtlich. Da es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine steuerlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeit handle, sei es unerheblich, ob die Bf in der betreffenden Wohnung selbst gewohnt habe oder ob diese Wohnung stets zur Vermietung bestimmt gewesen sei.

In dem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 2. November 2009 wurde ergänzend ausgeführt, da die Auffassung des Finanzamtes, die Wohnung sei selbst bewohnt worden, nicht den Tatsachen entspreche, werde nunmehr ausgeführt, dass es unerheblich sei, ob die Bf in der Wohnung selbst gewohnt habe oder ob diese stets zur Vermietung bestimmt gewesen sei. Es sei einzig und allein auf die angeblich mangelnde Ertragsfähigkeit abzustellen. Dies werde mit einer adaptierten Prognoserechnung zu untermauern versucht.

Nach Auffassung der Bf liege hier ein Widerspruch in der Behandlung des gegebenen Sachverhaltes vor (Liebhaberei für 1998 und 1999 - positiver Gesamtüberschuss für die Jahre ab 2000).

In der von der Behörde aufgestellten "Prognoserechnung" seien zudem mehrere Mängel bzw. Fehlannahmen enthalten, insbesondere hinsichtlich der Einnahmenentwicklung, der Zinsaufwendungen und der AfA-Berechnung. Es entspreche nicht den Intentionen des Gesetzgebers bzw. der Richtlinien, die AfA-Berechnung vom Brutto-Anschaffungswert anzusetzen und damit auf Basis eines rechnerisch zu hohen AfA-Betrages für den Gesamtbeobachtungszeitraum die Versagung der Vorsteuer bzw. die Liebhaberei bereits von vorneherein vorwegzunehmen. Die Prognoserechnung sei vielmehr auf Basis der Konzeption des Steuerpflichtigen zu erstellen. Bei Ansatz der bereits nachweisbar eingelangten Mieterlöse für 2008, der tatsächlich aufgelaufenen Zinsen und sonstigen Aufwendungen sowie einer AfA-Berechnung, die von Netto-Anschaffungskosten ausgehe, ergebe sich bereits für das Jahr 2008 ein Überschuss von 606 EUR. Für 2009 sei bereits mit höchster Wahrscheinlichkeit feststellbar, dass sich ein Überschuss von 2.389 EUR ergeben werde.

Einnahmenentwicklung: Mieterlöse tatsächlich netto 2008: 6.451 EUR, 2009: 6.567 EUR.

Zinsen/Bankspesen 2008: 3.868 EUR, 2009: voraussichtlich 2.048 EUR.

AfA-Berechnung: Kaufpreis brutto 2.270.000 ATS = netto 1.891.666,67 ATS abzüglich 20% Grundanteil 378.333,34 ATS = AK Gebäude netto 1.513.333,33 ATS, davon 1,5% = 22.700 ATS = 1.649,68 EUR, gerundet 1.650 EUR.

Unter Berücksichtigung der vorstehend angeführten notwendigen Korrektur bei der Gebäude-AfA von 1.979,61 EUR auf jährlich 1.650 EUR, also um 329,61 EUR pro Jahr verbessert sich für die Jahre 1999 bis 2007 das "kumulierte steuerliche Ergebnis" von minus 8.977,70 EUR auf minus 6.011,21 EUR.

Unter Berücksichtigung der tatsächlich eingetretene positiven Ergebnisse 2008 und 2009 und der auch für die Folgejahre zu erwartenden positiven Ergebnisse, ergebe sich bereits im Jahre 2011 ein Gesamtüberschuss.

Für die Jahr 2008-2012 wurden die von der Bf aus der Vermietung der strittigen Wohnung erklärten Einkünfte (2008: 605,54 EUR, 2009: 1.801,40 EUR, 2010: 588,12 EUR, 2011: 937,53 EUR, 2012: 1.507,43 EUR) und Umsätze erklärungsgemäß veranlagt, obschon das Finanzamt diese Vermietung als Liebhaberei erklärt hat. Auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte die Bf mit Vorhaltbeantwortung vom 21. Februar 2014 auch für 2013 eine vorläufige Überschussrechnung mit einem Einnahmenüberschuss von 2.604,95 € vor.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2014 wurde dem Finanzamt der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes an die Bf vom 6. Februar 2014 und die Vorhaltsbeantwortung vom 21. Februar samt Beilagen sowie eine Aufgliederung der in den Jahren 1989 bis 2012 erklärten bzw. veranlagten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und die vorläufige Überschussrechnung für 2013 zur Kenntnisnahme übermittelt. Danach betrug Ende des Jahres 2013 (14 Jahre nach der erstmaligen Vermietung) bei einem Jahreseinnahmenüberschuss für 2013 von 2.604,95 EUR der Gesamtwerbungskostenüberschuss (1998 bis 2013) nur mehr 932,73 EUR.

Das Finanzamt führte dazu in einer Stellungnahme vom 28. März 2014 aus, ausschlaggebend für die Einstufung einer Betätigung als Liebhaberei oder Einkunftsquelle könne nach dem Prinzip der Periodenbesteuerung nur die in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum erfolgte Art der Bewirtschaftung und die davon abgeleitete Erwartung sein, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Die tatsächliche Entwicklung der Einnahmen und Werbungskosten in den dem betroffenen Kalenderjahr folgenden Jahren habe daher keinen Einfluss auf die Richtigkeit der im Sinne der Liebhabereiverordnung vorausschauend getroffenen Feststellung, dass es sich bei einer Betätigung um Liebhaberei handle. In der Berufungsvorentscheidung habe das Finanzamt dargestellt, aufgrund welcher Annahmen über die zukünftige Entwicklung der Vermietung davon auszugehen sei, dass in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss erzielt werde. Von der Bf seien keine konkreten Einwendungen, welche die Richtigkeit dieser Annahmen in Zweifel ziehen würden, erhoben worden.

Dass in den betroffenen Veranlagungszeiträumen die Wohnung im Rahmen einer einkommensteuerbaren Betätigung genutzt worden sei, steht für das Finanzamt nicht in Streit. Die Art der Betätigung in den berufungsgegenständlichen Jahren habe jedoch einen Gesamtüberschuss in einem Zeitraum von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben nicht erwarten lassen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die streitgegenständliche beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz am 31. Dezember 2013 bereits anhängige Berufung ist daher vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigen.

a) Einkommensteuer

1) Als Begründung für die Versagung des Vorsteuerabzuges und der erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde vom Finanzamt ursprünglich in den angefochtenen Bescheiden angeführt, die Bf habe die strittige Wohnung für private Zwecke angeschafft. Diese Ansicht wird vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung und in der Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht vom 28. März 2014 nicht mehr länger aufrechterhalten.

2) Auch das Bundesfinanzgericht sieht dafür keine hinreichenden Anhaltspunkte. Das Finanzamt stützte ihre Ansicht, die Bf habe die Wohnung für private Zwecke angeschafft auf den Umstand, dass die Bf zur Finanzierung der Wohnung beim Amt der Tiroler Landesregierung ein Wohnbauförderungsdarlehen beantragt hat, das ihr auch gewährt worden ist. Die Gewährung eines Wohnbauförderungsdarlehens setzt zwar voraus, dass die geförderte Wohnung zu eigenen Wohnzwecken als Hauptwohnsitz genutzt wird, tatsächlich hat die Bf aber nie in dieser Wohnung gewohnt. Der Umstand, dass die Bf die Wohnung eben nicht als Hauptwohnsitz genutzt hat, war letztlich auch der Grund dafür, dass die Bf das zu Unrecht bezogene Wohnbauförderungsdarlehen vorzeitig zurückzahlen musste. Die Bf war zwar - wie sie in der Vorhaltebeantwortung (zu Pkt. 6) angab und auf Anfrage vom Meldeamt in K-Ort bestätigt worden ist – in der Zeit vom 27. Juli 1999 bis 17. Juli 2000 unter der Adresse der hier strittigen Wohnung mit Hauptwohnsitz gemeldet, tatsächlich hat sie aber in der Zeit ab Juni 1999 in einer Mietwohnung in L-Stadt in der U-Straße 39/9 gewohnt. Dies geht zweifelsfrei aus dem vorgelegten

Mietvertrag, den Stromkostenabrechnungen und der Bestätigung des Vermieters hervor, der angab, dass die Wohnung von der Bf auch ständig benutzt worden sei. Auch die Angabe der Bf in der Vorhaltebeantwortung (zu Pkt. 7b), sie habe, obwohl sie in K-Ort in ihre Eigentumswohnung ziehen hätte können, eine Wohnung in L-Stadt angemietet, weil sie zwar aus der elterlichen Wohnung ausziehen aber in L-Stadt bleiben wollte, wo sie auch ihren Arbeitsplatz hat, erscheint einsichtig.

3) Ebenso ist erwiesen, wie eine Einsichtnahme in den Gerichtsakt ergab, dass ein Rechtstreit über die Zufahrt zum Wohnhaus geführt worden ist. Die Miteigentümer des Wohnhauses in dem sich die hier strittige Wohnung der Bf befindet, sind von der Nachbarin über deren Grundstück der Zufahrtsweg zu diesem Wohnhaus führt, wegen (angeblich) unrechtmäßiger Ausweitung des Zufahrtsrechtes von ursprünglich zu einem Einfamilienhaus zu nunmehr einer Wohnanlage mit 5 Wohnungen, geklagt worden. Die Bf gab in diesem beim Landesgericht Innsbruck geführten Rechtsstreit als Mitbeklagte gegenüber dem Richter am 11. Juli 2001 an, dass sie zwar eine kurze Zeit dort gemeldet gewesen sei, aber nie in diesem Gebäude gewohnt habe. Diese Angaben erscheinen durchaus glaubwürdig, zumal es damals nicht prozesswesentlich war, ob die Wohnung von der Bf selbst bewohnt worden ist und diese Frage vom Finanzamt erst viel später im Jahr 2008 problematisiert worden ist. Zudem ist in der Betriebs- und Heizkostenabrechnung der strittigen Wohnung für das Jahr 2000 der Hausverwaltungsfirma Haus KG angemerkt, dass die Wohnung bis 14. Juli 2000 leer gestanden ist. Auch erscheint er glaubhaft, dass der seit 1996 bestehende Rechtsstreit über das Zufahrtsrecht zur gegenständlichen Wohnanlage die Vermietung der Wohnung verzögert hat.

4) Es ist auch nicht erweislich, dass ursprünglich eine private Nutzung der Wohnung durch die Bf beabsichtigt gewesen ist. Der Umstand, dass die Bf bereits mit Schreiben vom 20. Oktober 1998 die Vermietung dieser Wohnung gegenüber dem Finanzamt bekannt gegeben und erklärt hat, auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer zu verzichten, lässt vielmehr erkennen, dass die Vermietung der Wohnung vom Anfang an geplant gewesen ist.

Liebhaberei:

5) Wie aber bereits ausgeführt, wird im Berufungsverfahren vom Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges und der erklärten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr länger auf die Behauptung gestützt, die Bf habe die Wohnung nach dem Erwerb selbst bewohnt bzw. die Absicht gehabt, sie selbst zu bewohnen, sondern nunmehr wird die Ansicht vertreten, die gegenständliche Vermietung sei mangels Ertragsfähigkeit nicht als Einkunftsquelle anzusehen.

6) Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 (in der Folge kurz:

LVO) zu beurteilen. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ua dann zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstehen.

Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 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 Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

7) Unbestritten ist, dass die hier zu beurteilende Vermietung einer Eigentumswohnung eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO darstellt und diese im Hinblick auf die in den Beschwerdejahren erzielten Werbungskostenüberschüsse unter die Vermutung der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei fällt. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

8) Nach der von der Bf dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung für die Jahre 2008 bis 2019 wäre aus der Vermietung der Eigentumswohnung im Jahr 2016 und damit im siebzehnten Jahr der Vermietung ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt worden. Die Bf ging dabei von unrealistisch hohen Einnahmensteigerungen aus. Nach der Prognose wären für das Jahr 2012 Einnahmen von 8.100 EUR zu erwarten gewesen, tatsächlich sind aber nur 5.363,64 EUR erzielt worden. Andererseits ist in der Prognose der Zinsaufwand der endfälligen Darlehen, wie die nachfolgende Entwicklung gezeigt hat, zu hoch angesetzt worden. Prognostiziert wurden für die Jahre ab 2009 Zinsaufwendungen von jährlich 4.500 EUR, aufgrund des allgemein gesunkenen Zinsniveaus sind in den Jahren 2009 bis 2013 aber nur Zinsen von durchschnittlich rd. 2.600 € jährlich angefallen. Das für das Jahr 2012 prognostizierte positive Jahresergebnis von 1.580 EUR entsprach hingegen wieder annähernd dem tatsächlich erzielten Ergebnis von 1.507 EUR. Die in der Prognoserechnung zu hoch angesetzten Einnahmen wurden durch die gegenüber der Prognose niedrigeren Zinsaufwendungen ausgeglichen.

9) Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung die prognostizierten Einnahmen der Bf - ausgehend von den tatsächlich erzielten Einnahmen des Jahres 2007 - auf ein realistisches Maß reduziert (Erhöhung der Einnahmen nur alle zwei Jahre um 5%) und die AfA erhöht, indem es als Bemessungsgrundlage für die AfA (unter Berücksichtigung

eines Grundanteiles von 20%) nicht die Netto- sondern die Bruttoanschaffungskosten herangezogen hat. Die von der Bf prognostizierten Zinsen ließ das Finanzamt unverändert.

Die so adaptierte Prognoserechnung hätte Ende des Jahres 2019 (somit nach 20 Jahren seit Beginn der Vermietung) immer noch einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von 4.520,86 EUR ergeben.

10) Wie aus der dem Erkenntnis als Anlage beigefügten und dem Finanzamt zur Kenntnis gebrachten Aufgliederung der nunmehr vorliegenden Überschussrechnungen der Jahre 1998 bis 2013 zu entnehmen ist, besteht aufgrund der seit dem Jahr 2008 erzielten positiven und bis zum Jahr 2012 bereits veranlagten Jahresergebnisse Ende des Jahres 2013 nur mehr ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von 932,73 EUR. Bei einem Einnahmenüberschuß im Jahr 2013 von 2.604,95 € ist bereits im Jahr 2014 und somit im 15ten Jahr der Vermietung mit einem Gesamteinnahmenüberschuss zu rechnen. Dieses positive Ergebnis hat sich gegenüber der vom Finanzamt adaptierten Prognoserechnung vor allem durch die wesentlich geringere Zinsbelastung der endfälligen Darlehen ergeben. Von der Bf ist zwar in der Vorhaltebeantwortung vom 21. Februar 2014 eingewendet worden, sie habe im Jahr 2010 1.531,97 EUR an Zinsen zu wenig geltend gemacht, andererseits ist aber die Gebäude-AfA von der Bf seit Beginn der Vermietung um 170 € zu hoch angesetzt worden, weil der Grundanteil mit 11% der Gesamtkosten der Wohnung unstrittig zu niedrig angesetzt worden ist und sich dadurch eine zu hohe Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA ergeben hat. Dies ergibt für den Zeitraum 1998 bis 2013 bei einem Grundanteil von 20%, eine verminderde AfA von 2.635 €, sodass (bei richtigen Ansatz der AfA) bereits im Jahr 2013 ein Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen gewesen wäre.

11) Dem Einwand des Finanzamtes im Schreiben vom 28. März 2014, wonach ein Abweichen der tatsächlichen Entwicklung der Einnahmen und Werbungskosten gegenüber der für die Jahre ab 2008 prognostizierten Entwicklung, keinen Einfluss auf die vorausschauend getroffenen Feststellung über die Einstufung einer Betätigung als Liebhaberei habe, vermag das Bundesfinanzgericht nicht zu teilen.

Eine Vermietung stellt nur dann eine Einkunftsquelle dar, wenn sie auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse erwarten lässt. Abschließend und mit Sicherheit ließe sich diese Frage erst nach Beendigung der Vermietungstätigkeit beantworten. Bei dieser Gesamtschau wäre eine Vermietungstätigkeit, bei der hohe Werbungskostenüberschüsse durch Einnahmenüberschüsse folgender Jahre nicht ausgeglichen werden kann, keine Quelle von (positiven) Einkünften. Die der Liebhaberei entsprechende Gesamtschau ließe jedoch in aller Regel die für die einzelnen Kalenderjahre vorzunehmenden Veranlagungen nicht zeitnah zu und ist praktisch undurchführbar. Es ist daher schon vor Beendigung einer Tätigkeit festzustellen, ob eine Einkunftsquelle vorliegt. Nach der Liebhabereiverordnung muss die Eignung einer Vermietungstätigkeit positive Erträge abzuwerfen, in einem absehbaren Zeitraum feststehen. Um bereits in den ersten Jahren der Vermietung abschätzen zu können, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives

Gesamtergebnis erzielt werden kann, bedient man sich einer Prognoserechnung, mit der die zu erwartende Ertragsentwicklung möglichst zutreffend vorausberechnet werden soll. Solche Ertragsprognosen sind aber zwangsläufig mit Unsicherheiten behaftet und je länger der Prognosezeitraum ist, umso höher sind auch die Unsicherheiten

Um die zukünftige Ertragsentwicklung möglichst genau abschätzen zu können, sind für bereits abgelaufene Zeiträume (Jahre) die tatsächlichen Ergebnisse heranzuziehen. Hat sich im Nachhinein (ex post) herausgestellt, dass bei unveränderter Bewirtschaftungsart, die tatsächliche Ertragsentwicklung von der Prognoserechnung abweicht, so sind für die abschließende Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietung die tatsächlichen Gegebenheiten und nicht die ursprünglich erstellte Prognoserechnung heranzuziehen, selbst wenn sie damals mit aller gebotenen Sorgfältig erstellt worden ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach betont hat (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036 und die dort angeführte Vorjudikatur) ist ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten bei der Beurteilung der Lebensnähe einer Ertragsprognose durchaus zu beachten, weil es ansonsten gar keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist. Ebenso wie das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten zu beachten ist, sind umgekehrt auch niedrigere Werbungskosten als prognostiziert zu berücksichtigen. Entsprechend ist im gegenständlichen Fall für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietung der gegenüber der Prognose tatsächlich wesentlich geringere Zinsaufwand, der allein auf das allgemein gesunkene Zinsniveau zurückzuführen ist, zu beachten.

12) Die Entscheidung des Finanzamtes, die Vermietungstätigkeit nur in den ersten zwei Jahren 1998 und 1999, in denen vor Beginn der Vermietung nur Werbungskosten angefallen sind, als Liebhaberei und in den Folgejahren, in denen Einnahmen erzielt werden konnten, als Einkunftsquelle zu beurteilen, ist jedenfalls unrichtig, zumal auch das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung nicht mehr davon ausgeht, dass in den ersten beiden Jahren eine private Nutzung der strittigen Wohnung erfolgt ist. Da eine Änderung der Bewirtschaftung der gegenständlichen Vermietung nicht eingetreten ist, wäre die Vermietungstätigkeit nur insgesamt entweder als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle zu beurteilen gewesen.

13) Wie bereits oben ausgeführt, lässt die gegenständliche Vermietung, die nach Anfangsverlusten in den Jahren 1998 bis 2000 weitgehend nur mehr positive Jahresergebnisse aufweist, im Jahr 2015 und somit im 16. Jahr der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten. Die objektive Eignung der gegenständlichen Vermietung innerhalb des in § 2 Abs. 4 LVO normierten absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ein positives Gesamtergebnis zu erwirtschaften, ist somit gegeben. Damit ist aber die Liebhabereivermutung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO widerlegt.

14) Für die Jahre 1998 und 1999 waren die erklärten Vermietungseinkünfte insoweit zu berichtigen, als (wie vom Finanzamt für das Jahr 2000 bereits vorgenommen worden ist und von der Bf nicht bestritten wird) für die Bemessung der Gebäude-AfA von den Anschaffungskosten der Eigentumswohnung ein Grundanteil von 20% auszuscheiden war. Wie von der Bf im Vorlageantrag bereits berechnet, beträgt die Gebäude-AfA danach 22.700 ATS (netto Anschaffungskosten der Wohnung: 1.891.666,67 ATS abzüglich 20% Grundanteil = 1.513.333,34 ATS, davon 1,5% = 22.700 ATS), dies entspricht 1.649,67 EUR.

Geltend gemacht wurden von der Bf im Jahr 1998 eine Halbjahres-AfA von 12.522 ATS (910,01 EUR) und im Jahr 1999 eine Jahres-AfA von 25.045 ATS (1.820,09 EUR). Im Jahr 1989 ist die Gebäude-AfA somit um 1.172 ATS (85,17 EUR) und im Jahr 1999 um 2.345 ATS (170,42 EUR) zu kürzen.

Für das Jahr 2000 ging das Finanzamt (ausgehend, dass bis zur Vermietung im Juli 2000 eine private Nutzung erfolgt sei) für die Bemessung der AfA von den Bruttoanschaffungskosten und von einer Halbjahres-AfA aus und reduzierte die Gesamt-AfA um 13.711 ATS. Da aber von einer Vermietungsabsicht seit 1998 auszugehen ist, ist für die Bemessung der AfA, wie von der Bf erklärt, von den Nettoanschaffungskosten und einer Jahres-AfA auszugehen. Lediglich der Grundanteil ist (wie vom Finanzamt vorgenommen) mit 20% anzusetzen. Die Gebäude AfA war daher (wie im Jahr 1999) gegenüber dem von der Bf angesetzten Betrag von 25.045 ATS um 2.345 ATS (170,42 EUR) zu kürzen.

Die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vermindern sich somit im Jahr 1998 von -22.056 ATS auf -20.884 ATS (-1.517,70 EUR) im Jahr 1999 von -67.666 ATS auf -65.321 ATS (-4.747,06 EUR) und im Jahr 2000 von -56.238 ATS auf -53.893 ATS (-3.916,56 EUR).

b) Umsatzsteuer:

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

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

2) Bei einer Vermietung einer Eigentumswohnung nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist daher Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn grundsätzlich möglich.

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung einer Eigentumswohnung umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie zur Einkommensteuer dargestellt sind.

3) Wie bereits oben ausgeführt, ist die gegenständliche Vermietung geeignet innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Die Vermietung

ist daher umsatzsteuerlich als unternehmerische Tätigkeit anzusehen. Der Beschwerde war daher auch in diesem Punkt statzugeben und die Umsatzsteuergutschriften entsprechend den am 25. August 1999 für das Jahr 1998 und am 22. August 2000 für das Jahr 1999 erlassenen Umsatzsteuerbescheiden festzusetzen.

c) Zulässigkeit einer Revision

Für die Zulassung der Revision besteht kein Anlass, da keiner der im Art. 133 Abs. 4 B-VG genannten Tatbestände vorliegt und der Entscheidung des Finanzgerichtes, das sich bei der Lösung der Frage, ob die gegenständliche Vermietung als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei anzusehen ist, an der herrschenden Literatur und Judikatur (VwGH 28.06.2006, 2002/13/0036 und die dort angeführte Vorjudikatur) orientiert hat, Bedeutung über den Einzelfall hinaus nicht zukommt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 15. Mai 2014