



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Mag. Petra Zech, Dr. Wolfgang Hilbe und Dr. Klaus Holbach im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der Bw, vertreten durch die Ender & Zuggal, Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2005 und Einkommensteuer 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw hat mit Kaufvertrag vom 17. November 1998 eine Eigentumswohnung samt Tiefgaragenstellplatz um brutto 2.272.800 S (= 165.170,81 €) in Anschrift erworben.

Mit Schreiben vom 3. Februar 1999 teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit, dass die Bw die Eigentumswohnung angeschafft habe, um aus dieser Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Nachdem sich die Bruttoumsätze des Kalenderjahres mit Sicherheit unter 300.000,00 S bewegen würden, lege er eine Verzichtserklärung betreffend die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gem. [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) ebenfalls bei. Zugleich ersuche er die zukünftig anfallende Umsatzsteuer für das jeweilige Quartal entrichten zu dürfen, da auch in diesem Fall die entsprechenden Grenzbeträge nicht überschritten werden würden.

Die entsprechende Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 1998 samt den dazugehörigen Belegen bzw. Bestätigungen seitens der Wohnbaugesellschaft lege er ebenfalls bei und ersuche, diese nach Prüfung der Unterlagen zu veranlagern und den Guthabensbetrag der Bw gutzuschreiben.

In der Niederschrift vom 29. April 1999 über das Ergebnis einer bei der Bw durchgeführten UVA-Prüfung (Nr. 202041/00) hat der Prüfer festgestellt, dass die Bw im Dez. 1998 von der Firma A GmbH in xx eine Wohnung Top 3 samt Tiefgaragenabstellplatz Nr. 48 der Wohnanlage B in xx gekauft habe. Diese Wohn- und Geschäftsanlage sei neu errichtet worden. Die Vorsteuer in Höhe von 323.912,00 S sei mit der UVA 12/98 beantragt worden und betreffe zur Gänze den Kauf dieser Wohnung. Eine Prognoserechnung sei vorgelegt worden. Die Miete werde mit 6.450,00 S netto monatlich geschätzt. Laut dieser Prognoserechnung seien die ersten 8 Jahre (inkl. 1998) negativ, ab dann positiv. Insgesamt gebe es einen Gesamtüberschuss (nach 20 Jahren) von 426.000,00 S. Die Finanzierung sei tatsächlich jedoch mit günstigeren Konditionen als bei der Prognoserechnung angenommen erfolgt. Es sei ein Schweizer-Franken-Darlehen über 1.600.000 S mit einer Verzinsung (effektiv) von 2,7 % aufgenommen worden. Der Kredit sei bis 31.12.2023 endfällig eingeräumt worden, die Ansparung erfolge durch Wertpapier-Fonds. Bis jetzt sei die Wohnung im Ausmaß von 65 m<sup>2</sup> noch nicht vermietet worden. Im April 1999 sei erst die Küche verspätet eingebaut worden.

Die Wohnung (samt Zubehör) wurde ab 15.5.1999 vermietet. Im Berufungszeitraum wurden drei Mietverträge abgeschlossen.

Mit Schreiben vom 3. August 2004 teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit, dass obwohl bereits bei der Umsatzsteuereinschau vom 29.4.1999 eine Prognoserechnung dem Prüfer zur Ansicht vorgelegt worden sei, eine neuerliche Prognoserechnung mit den derzeit aktuellen Daten übermittelt werde. Im Jahr 2002 seien nur 11 Monatsmieten eingegangen, da die Zahlung der Miete 12/2002 erst im Jänner 2003 erfolgt sei. Der augenblickliche Mietvertrag sei bis 31.10.2006 befristet und wertgesichert. Auf Grund der derzeit erzielten Miete ergebe sich der Gesamtüberschuss im Jahre 2013 und somit sei die gegenständliche Vermietung und Verpachtung als positiv einzustufen.

Das Finanzamt hat zunächst für die Jahre 1998 bis 2005 gem. [§ 200 Abs. 1 BAO](#) vorläufige Umsatzsteuerbescheide erlassen, denen die vom Bw erklärten Umsätze bzw. Vorsteuern zu Grunde gelegt wurden. Die Einkommensteuer wurde für die Jahre 1998 bis 2001 endgültig (Beurteilung der Betätigung als Einkunftsquelle) veranlagt, für die Jahre 2002 bis 2005 wurden zunächst vorläufige Bescheide erlassen, denen die von der Bw erklärten Ergebnisse der Vermietung zu Grunde gelegt wurden.

Mit Vorhalt vom 6. Juli 2007 wurde die Bw sodann gebeten, den Grund für die Einnahmen- bzw. Zinsschwankungen in den Jahren 2003 bis 2005 bekannt zu geben. Weiters wurde sie um Nachreichung der Darlehensverträge ersucht. Die Ergebnisse der Jahre 2003 bis 2005 würden massiv von den Ergebnissen der vorgelegten Prognoserechnung abweichen. Da durch diese Entwicklung kein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielt werden könne, handle es sich im gegenständlichen Fall um Liebhaberei. Die Bw wurde um Stellungnahme bis 13. August 2007 ersucht.

Mit Schreiben vom 20. September 2007 teilte der steuerliche Vertreter der Bw mit, die Bw habe die vermietete Liegenschaft (Eigentumswohnung) zum Zwecke der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um den damaligen Kaufpreis von 170.951,79 € (brutto incl. MwSt) erworben. Sie habe dann unter Berücksichtigung ihres vorhandenen Eigenkapitals von rd. 27.000,00 € den Restbetrag von 116.276,53 € mit einem Kredit in Schweizer Franken finanziert (*Anmerkung: die Differenz dürfte durch die erstattete Umsatzsteuer (Vorsteuer) laut Umsatzsteuerbescheid 1998 iHv. 23.539,60 € abgedeckt worden sein*).

Dieser Kredit sollte unter den damaligen Bedingungen endfällig sein. Zur Abdeckung bei Ende der Fälligkeit sei zugleich eine Ansparung in einen C-Fonds vorgenommen worden (siehe Kreditvertrag). Dies sei eine beliebte und gängige Form der Finanzierung gewesen und sei dies heute (allerdings mit Einschränkung) noch.

Bedingt durch die günstige Verzinsung sei der ursprüngliche CHF-Kredit dann im Jahre 2001 in ein Yen-Darlehen umgewandelt worden, welches dann allerdings 2003 wiederum in ein Darlehen in Schweizer Franken umgewandelt worden sei.

Aus diesem Grund seien auch die angefragten Zinsunterschiede zustande gekommen. Weitere Zinssteigerungen seien durch laufende Kreditzinsenerhöhungen im Bereich des Schweizer-Franken-Darlehens erfolgt. Erschwerend komme noch dazu, dass die Bw im Jahre 2003 einen Mietausfall von rd. 2.700,00 € zu verkraften gehabt habe. Da der Mieter spurlos verschwunden sei, habe dieser Betrag auch nicht mehr gerichtlich eingetrieben werden können. Dieser Betrag müsse somit sicherlich gedanklich auch in die Prognoserechnung mit eingerechnet werden, das es sich hierbei um eine Unwägbarkeit handle.

In der Folge habe dann die Bw die Wohnung wieder vermietet, habe allerdings gegenüber der dem Amt vorliegenden Prognoserechnung eine geringere Mieteinnahme in Kauf nehmen müssen, da die allgemeine Situation auf dem Vorarlberger Wohnungsmarkt ansonsten einen längeren Leerstehungszeitraum ausgelöst hätte. Dieser Umstand sei auch erst in den letzten Jahren gravierend zu Tage gekommen, sodass dies auch in der damaligen Prognoserechnung

nicht vermerkt werden habe können. Begründet mit der Furcht eines neuerlichen Mieterverlustes habe die Bw auch auf eine Indexerhöhung verzichtet.

Nachdem das Mietverhältnis bzw. der Vertrag beendet sei, werde in Zukunft (vermutlich ab 2008) wieder eine höhere Miete verlangt. Sollte der bisherige Mieter dem zustimmen, verbleibe dieser in der Liegenschaft, ansonsten werde ein neuer Mieter gesucht.

Da sich nun der Tilgungsträger (Cfonds) ebenfalls nicht entsprechend wertmäßig entwickelt habe und die Zinsenentwicklung sich – nicht vorhersehbar – auch auf dem Gebiet des Schweizer Frankendarlehens in noch höhere Sphären bewegen werde, finde Ende dieses Jahres eine Sondertilgung statt, die die Bw folgendermaßen abstatten werde:

Cfonds	rd. 20.000,00 €
Bausparvertrag	rd. 8.000,00 €
Eigenmittel bar	rd. 25.000,00 €
Gesamt	53.000,00 €

Der Bw sei seit Beginn der Vermietungstätigkeit klar gewesen, dass nach der Hälfte des Beobachtungszeitraumes zu prüfen sei, ob die ihr vorgeschlagene Finanzierung halte, oder ob hier bei eventuell gravierenden Änderungen Korrekturen mittels Sondertilgungen vorgenommen werden müssten. Durch die Verpfändung des Tilgungsträgers an die Sparkasse X sei diese Absicht auch klar ersichtlich und nachvollziehbar.

In Anbetracht dieser Sachlage habe man eine neue Prognoserechnung unter Einbeziehung der Sondertilgung Ende 2007/Anfang 2008 erstellt, die diesem Schreiben beiliege. Aus dieser sei klar ersichtlich, dass innert des Beobachtungszeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt werde.

Dem Schreiben wurden Kopien der Kreditzusage vom 11. Dezember 1998, des Auftrags vom 7. bzw. 9. Mai 2001 (Unterfertigung durch die Xer Sparkasse) zur Ausnützung des Abstattungskredites in JPY (Konvertierung), des Auftrags vom 27. April 2001 zur Kursfixierung, des Auftrags vom 23. Juni 2003 zur Ausnützung des Abstattungskredites in CHF (Konvertierung) sowie eine adaptierte Prognoserechnung für die Jahre 1998 bis 2017 angeschlossen.

Am 25. September 2007 hat das Finanzamt sodann für die Jahre 1998 bis 2005 endgültige Umsatzsteuerbescheide und für die Jahre 2002 bis 2005 endgültige Einkommensteuerbescheide erlassen, in denen Umsätze und Vorsteuern und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit „0“ ausgewiesen wurden. Dies hatte ua. zur Folge, dass die der Bw im vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 gutgeschriebenen Vorsteuern in Höhe von 323.912,00 S (1998: 23.539,60 €) nachgefordert wurden.

Im endgültigen Umsatzsteuerbescheid 1998 wurde die Abweichung gegenüber dem vorläufigen Bescheid damit begründet, eine Vermietung werde nur dann als Einkunftsquelle anerkannt, wenn innerhalb eines Beobachtungszeitraumes (*Anmerkung: gemeint wohl absehbaren Zeitraumes*) von 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss zu erwarten sei. Die bisherige Prognoserechnung habe keine Sondertilgung vorgesehen. Ohne diese Sondertilgung sei aber ein Mehraufwand von mindestens 10.000,00 € an Zinsen gegeben und das Gesamtergebnis nach 20 Jahren negativ, zumal auch noch eine Einnahmenreduzierung prognostiziert worden sei. Die außerplanmäßige Tilgung des Fremdkapitals stelle diesfalls eine Änderung der Bewirtschaftung dar. Trete nun eine Änderung der Bewirtschaftung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses ein, so handle es sich um Liebhaberei, wenn sich unter Außerachtlassung dieser Auswirkungen im ursprünglichen absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss ergeben hätte. Weiters führe die Änderung der Bewirtschaftung nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neu zu beurteilen seien. Hinsichtlich der Begründung zu den endgültigen Umsatzsteuerbescheiden 1999 bis 2005 wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

In der Begründung zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 2002 wurde ausgeführt, trete eine Änderung der Bewirtschaftung vor Erzielung eines Gesamtüberschusses ein, so handle es sich um Liebhaberei, wenn sich unter Außerachtlassung dieser Auswirkungen im ursprünglichen absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss ergeben hätte. Im gegenständlichen Fall würde die außerplanmäßige Tilgung des Fremdkapitals eine Änderung der Bewirtschaftung darstellen. Weiters führe die Änderung der Bewirtschaftung nicht dazu, dass abgelaufene Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse neu zu beurteilen seien. Zur Begründung der endgültigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

Mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2007 hat die Bw fristgerecht gegen die endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide Berufung erhoben.

Der steuerliche Vertreter ging in der Begründung zur Berufung von der Gemeinschaftsrechts- und Verfassungswidrigkeit der §§ 1 Abs. 2 Z 3, 2 Abs. 4 und 6 der LVO aus, welche im gegenständlichen Fall als Begründung herangezogen worden seien, und letztendlich dadurch der Bw der Vorsteuerabzug in den Jahren 1998 und 1999 betreffend des Kaufes der vermieteten Eigentumswohnung versagt worden sei.

Die [Liebhabereiverordnung](#) (BGBl. Nr. 33/1993) vermute Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 Z 3 „wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“.

Diese Liebhabereivermutung könne nach [§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung](#) widerlegt werden, „wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt“.

Dieser „absehbare Zeitraum“ betrage „20 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).“

Die „Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum“ im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 3 und [§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung](#) werde als „kleine Vermietung“ bezeichnet.

Die Liebhabereivermutung gelte bei der kleinen Vermietung auch für die Umsatzsteuer nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG iVm. [§ 6 Liebhabereiverordnung](#). Könne also nach [§ 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung](#) nicht ein positiver Totalerfolg innerhalb von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn, höchstens 23 Jahren ab den ersten Aufwendungen (Ausgaben) nachgewiesen werden, so wäre nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG iVm § 1 Abs. 2 Z 3 und [§ 6 Liebhabereiverordnung](#) eine Liebhaberei mit Vorsteuerausschluss anzunehmen.

Dem stehe nun allerdings Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL (77/388/EWG) entgegen, wonach es für die Unternehmerqualität und die Zuordnung von selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Unternehmenssphäre „gleichgültig“ sei, „zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“ diese Tätigkeit entfaltet werde. Das schränke die Anwendung der [Liebhabereiverordnung](#) auf die kleine Vermietung umsatzsteuerrechtlich gravierend ein.

Im Falle Enkler habe der Europäische Gerichtshof (Rs. C-230/94 vom 26.9.1996) recht klare Antworten hinsichtlich der wirtschaftlichen Tätigkeit gegeben:

*„a) Die Vermietung eines körperlichen Gegenstandes ist eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinn von Art. 4 der 6. MwSt-RL, „wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird.“*

*b) Zur Abgrenzung einer unternehmerischen Einnahmenerzielung einerseits und privatem Konsum andererseits ist „die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles zu beurteilen“.*

*c) Dazu sind Feststellungen zu treffen,*

*ob ein Einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MwSt-RL anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu*

*wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird."*

*Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird".*

*d) „Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf*

*das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner*

*die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstandes*

*die Zahl der Kunden und*

*die Höhe der Einnahmen*

*Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles gehören und daher*

*neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können."*

Somit stelle der Europäische Gerichtshof eindeutig fest, dass eine Abgrenzung unternehmerischer Einnahmenerzielung einerseits und privater Bedürfnisbefriedigung (= Konsum) im Sinne der 6. MwSt-RL zulässig und geboten ist. Er stelle aber auch klar und eindeutig fest, dass es entscheidend sei, ob im Kern eine marktwirtschaftliche Tätigkeit zur Einnahmenerzielung entfaltet wird oder reines „Privatvergnügen“ als unternehmerische Tätigkeit vorgegeben wird.

Nachdem nun Eigenheime, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke marktüblich bewirtschaftet würden (Voraussetzung ist der marktgängige Mietpreis) könne der Vorsteuerabzug unter Hinweis auf die Liebhabereiverordnung bzw. das Nichterreichen eines Gesamtgewinnes innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 20 - 23 Jahren, nicht versagt werden, da nach Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL das „Ergebnis“ einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Einnahmenerzielung nicht relevant sei. Somit entspreche die Begründung des Finanzamtes zwar den bisherigen Ausführungen der Liebhabereiverordnung, widerspreche aber ihres Erachtens ganz klar den Ausführungen des Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-RL. Im Gegenteil stehe im gegenständlichen Fall der Vorsteuerabzug aufgrund der Marktkonformität der Vermietung aus EU-rechtlicher Sicht sogar zwingend zu!

In der weiteren Betrachtungsweise müsse auch in diesem Fall auf die Kostenneutralität der Mehrwertsteuer in Form des Vorsteuerabzuges in der Unternehmerkette Bedacht genommen werden.

Unter der Annahme des Vorliegens einer marktkonformen Wohnraumvermietung würde eine Versagung des Vorsteuerabzuges mit den Begründungen der Liebhabereiverordnung zu einer Teilung der Wohnraumvermieter führen und zwar zu einer

- a) marktkonformen Wohnraumvermietung mit Gesamtüberschuss und Vorsteuerabzug und
- b) marktkonformen Wohnraumvermietung mit Gesamtverlust ohne Vorsteuerabzug

In diesem Fall liege eine klare Wettbewerbsverzerrung vor, welche bereits in einem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.6.2005, [2005/14/0024](#), anerkannt worden sei. Auf unzulässige Wettbewerbsverzerrungen gestützte Bedenken habe der EuGH in seinem Urteil vom 3.3.2005, Rs. C-172/03, Heiser, Slg. 2005, I-1.627, ebenfalls geteilt.

Durch die Diskriminierung der „kleinen Vermietung“ gegenüber den „großen Vermietern“ werde ebenso das Sachlichkeitsgebot ([Art. 7 B-VG](#)) verletzt. Weder der auf ein Drittel der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer verkürzte Prognosezeitraum noch die Bedingung eines positiven Gesamtüberschusses seien sachlich zu rechtfertigen.

Durch die unterschiedlichen Prognosezeiträume im Bereich der „kleinen Vermietung“ und der „großen Vermietung“ werde gegen das steuerliche „Gleichheitsprinzip“ verstoßen. Es sei widersprüchlich, auf der einen Seite bei der „kleinen Vermietung“ von einer Gesamtnutzungsdauer von 67 Jahren bei der Abschreibung nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG auszugehen und andererseits nach [§ 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung](#) bei der Gesamtüberschussberechnung auf einen Beobachtungszeitraum von 20-23 Jahren abzustellen. Durch diese bisherige Betrachtungsweise erfolge eine künstliche Aufspaltung bei der „kleinen Vermietung“ in eine Zeit der ertragssteuerunwirksamen Verluste einerseits und andererseits in eine nachfolgende Zeit mit steuerpflichtigen Überschüssen. Solch einer Betrachtungsweise habe der Verfassungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis VfGH vom 7.3.1995, [B 301/94](#), VfSlg. 14.071, eine Absage erteilt.

Die vorerwähnte Aufspaltung der Beobachtungszeiträume widerspreche eindeutig dem für die Einkommensteuer bestimmenden Grundsatz der Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit, da diese ein (Teil-)Ergebnis einer Betätigung ohne Rücksicht auf den Vermögenseinsatz abschöpfe.

Bereits in einer Kommentierung vom 1. Juli 1995 in der Steuer- und Wirtschaftskartei habe der Richter am Verwaltungsgerichtshof, Herr Univ.-Doz. Dr. Nikolaus Zorn, auf diese



Umstände verwiesen und Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt, welche letztendlich immer eine steuerliche Berücksichtigung der Werbungskosten aus den „*Zeiten der Liebhaberei*“ gefunden hätten.

Bemerkenswert erscheine im Fachartikel von Univ.-Doz. Dr. Nikolaus Zorn auch der Hinweis auf das damalige Vorabentscheidungsverfahren beim Europäischen Gerichtshof, angestrengt durch den Deutschen Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 5. Mai 1994, in dem es um Fragen der Liebhaberei im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer gegangen sei. Damals habe Univ.-Doz. Dr. Zorn seiner Hoffnung Ausdruck gegeben, dass sich die Republik Österreich (BMF) an diesem Verfahren vor dem EuGH beteiligen möge und ihre Vorstellung einbringen würde. Seines Wissens sei dies nicht geschehen und es sei deshalb auch nicht verwunderlich, dass die EuGH-Entscheidung im Fall Enkler seitens der österreichischen Finanzverwaltung nicht sehr gerne als Argumentationshilfe verwendet werde.

Der VwGH habe bereits am 26.5.2004 dem EuGH Fragen bezüglich EU-Konformität des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG iVm § 1 Abs. 2 LVO vorgelegt. Durch die Klaglosstellung aufgrund von Bescheiden vom 23.2.2005 habe die Finanzverwaltung die streitgegenständlichen Liebhabereibescheide zurückgenommen, sodass in der Folge das Vorlageersuchen seitens des VwGH ebenfalls zurückgenommen bzw. nicht durch den EuGH entschieden worden sei.

Die 3. Frage im Zusammenhang mit der damaligen Vorlage habe wie folgt gelautet:

*„Erlaubt Artikel 13 Teil B Buchstabe b in Verbindung mit Teil C Buchstabe a der Richtlinie den Mitgliedstaaten eine Regelung wie sie [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung](#) in der Fassung [BGBl. Nr. 33/1993](#) vorsieht, nach welcher die Möglichkeit, für die Besteuerung von Umsätzen aus der Vermietung zu optieren, nicht besteht, wenn die Vermietung innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes nicht zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamteinnahmenüberschuss führe und ein Gebäude betreffe, das für die Nutzung als privater Wohnraum geeignet ist?“*

Diese Frage sei nach wie vor noch nicht durch den EuGH beantwortet worden und daher solle, wenn notwendig, ein Verfahren durch sämtliche Instanzen letztendlich Rechtsklarheit für diese Fragen im Zusammenhang mit der [Liebhabereiverordnung](#), sowohl im Bereich der Einkommen- als auch der Umsatzsteuer, schaffen.

Zur vom Finanzamt angenommenen „*Änderung der Bewirtschaftungsart*“ wurde ausgeführt, durch den Ansatz einer Sondertilgung, welche einerseits durch den Verkauf von Wertpapieren, andererseits durch einen angesparten Bausparvertrag und Privatmittel erfolgen könnte, würde der Zinsaufwand für den Rest der Prognosedauer derart sinken, dass innert der geforderten Zeit von 21 Jahren mit Sicherheit ein Gesamtüberschuss erzielt werden könnte. Das

Finanzamt habe aber diesem Ansinnen in der Begründung eine Abfuhr erteilt, da dies eine „*Änderung der Bewirtschaftungsart*“ darstellen und deshalb einen neuen Beobachtungszeitraum auslösen würde. Da die Sondertilgungen zumindest teilweise nicht in die Prognoseberechnungen einberechnet bzw. nicht erkennbar gewesen seien, sei diese Argumentation gerade auch im Hinblick auf die vergangene Rechtsprechung geführt worden.

Hiezu sei Folgendes zu erläutern:

Die Bw habe den Wohnungskauf mit Eigenmitteln und einem endfälligen Darlehen finanziert. Aus dem Darlehensvertrag, den das Finanzamt erst sehr spät eingesehen habe, sei klar ersichtlich, dass die Bw neben den Zinszahlungen zugleich einen Tilgungsträger anspare, welcher jederzeit natürlich zu Tilgungszwecken zur Verfügung stehe. In der weiteren Betrachtung ersehe er - trotz gegenteiliger Meinung der bisherigen Rechtsprechung - in der Tilgung der mit dem Mietobjekt verbundenen Darlehen keine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart. Es sei zum Beispiel ganz klar durch das BMF festgehalten (BMF 19.2.1999, ARD 5021/22/99), dass die Umschuldung eines Bauspardarlehens in ein niedriger verzinstes CHF-Darlehen keine Änderung der Bewirtschaftungsart darstelle. Es widerspreche seinem Rechtsempfinden, wenn auf der einen Seite eine Zinsreduktion von z.B. 6% auf 3% keine Änderung der Bewirtschaftungsart auslösen solle und andererseits eine Zinsreduktion von zB 4,5% auf NULL % sehr wohl. Hier werde offensichtlich wiederum mit zweierlei Maß gemessen und wiederum, ohne wirtschaftliche Begründung, steuerlichen Überlegungen der Vorrang eingeräumt. Bei gleich bleibender Miethöhe und Tilgung der entsprechenden Darlehen, ändere sich nach seiner Meinung auch nicht die Bewirtschaftungsart, sondern nur die Finanzierungsform. Auch hier sollte der Unternehmer frei sein und entscheiden können, ob er mit Eigen- oder Fremdkapital finanziere. Im Rahmen der unternehmerischen Freiheit müsse auch ein Vermieter entscheiden können, wann er Eigenkapital zuführe oder nicht!

Nach der bisherigen Auffassung seien Vermieter in drei „Klassen“ einzuteilen:

- a) der Vermieter, der durch Umfinanzierung und dadurch bedingten niedrigeren Zinsaufwand im Prognosezeitraum einen Gesamtüberschuss erziele und
- b) der Vermieter, der durch die angekündigte (teilweise) Tilgung den Zinsaufwand senke und dann einen Gesamtüberschuss erziele, sowie
- c) der Vermieter, der durch die nicht angekündigte (teilweise) Tilgung den Zinsaufwand senke und zwar einen Gesamtüberschuss erzielen würde, aber aufgrund der „*Änderung in der Bewirtschaftungsart*“ eine Teilung des Gesamtergebnisses in einen steuerlich unbeachtlichen Liebhabereizeitraum und einen anschließenden (womöglich) steuerpflichtigen Beobachtungszeitraum hinnehmen müsse.

Dieses sicherlich auch durch die Rechtsprechung hervorgerufene Dilemma entspreche weder dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit noch dem Grundsatz der möglichen

Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen. Es könne und dürfe nicht sein, dass der Steuerpflichtige in seiner wirtschaftlichen Betätigung (dazu zähle er auch die Vermietung und Verpachtung) im Bereich der Steuerpolitik derart eingeschränkt werde, dass er steuerliche Nachteile erleide, wenn er nicht innerhalb des (wenn auch angezweifelte) Prognosezeitraumes entsprechend reagieren könne. Reagieren auf wirtschaftliche Umstände, die kein Mensch nämlich voraussagen könne. Er könne zwar in einer Prognoserechnung, die derzeit im Bereich der „kleinen Vermietung“ 20 – 23 Jahre dauere, Zinsen, Mieteinnahmen, Ausgaben etc. prognostizieren - aber er könne sie definitiv nicht beeinflussen -, sondern sich eigentlich nur an einer Mischung aus Vergangenheits- und Zukunftsprognosen orientieren. Auf diesen Orientierungen baue aber nun die Liebhabereiverordnung auf, die seiner Meinung nach kein taugliches Mittel zur steuerlichen Bewältigung der anstehenden Fragen darstelle. In der Liebhabereiverordnung werde ganz klar vorerst einmal die Vermietung einzelner Wohnungen gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO als eine Betätigung angenommen, die Liebhaberei bedeute, wenn Verluste entstehen würden. Diese Einteilung könne selbstverständlich widerlegt werden, wenn in einem überschaubaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werde. Wenn er nun in einem überschaubaren Zeitraum (derzeit 20 – 23 Jahre) einen Gesamtüberschuss erzielen würde und das durch Setzen von wirtschaftlichen Aktivitäten, dann wäre doch dieses Erfordernis recht einfach zu erreichen. Es widerspreche allerdings jeder wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wenn gerade im Bereich der Vermietung keine unangekündigten Sondertilgungen vorgenommen werden könnten, weil man damit einen neuen Besteuerungszeitraum auslösen und einen steuerlich unbeachtlichen „Liebhabereizeitraum“ verursachen würde. Österreich sei ein freies und wirtschaftlich orientiertes Land und sei auch volkswirtschaftlich dazu angehalten, alles zu unternehmen, damit es der Wirtschaft gut gehe. Es dürfe nicht sein, dass Unternehmer, welche ihr Kapital und ihr Risiko zur Errichtung von Mietobjekten einsetzen würden und damit den Wohnbau nicht unwesentlich unterstützen würden, in ihren wirtschaftlichen Entscheidungen durch diverse Verordnungen beschnitten würden. Dies entspreche sicherlich nicht dem Willen des Gesetzgebers.

Im Übrigen verweise er ebenfalls auf die vorerwähnten Begründungen zur Verfassungs- und EU-Widrigkeit der Liebhabereiverordnung.

Der Berufung werde eine Berechnung des Tilgungsträgers beigelegt, welcher bei Ende des Prognosezeitraumes nach derzeitigem Stand das aushaftende Darlehen nach wie vor abdecken könne. Auch dies sei ein Beweis der marktkonformen Vermietung unter Beachtung der optimalen Finanzierung.

Sollte seiner Berufung nicht stattgegeben werden, ersuche er zugleich um Vorlage der Berufung beim zuständigen Unabhängigen Finanzsenat Feldkirch und bitte um eine Entscheidung gem. [§ 282 BAO](#) durch den gesamten Berufungssenat.

Auf Grund eines telefonischen Ersuchens des Finanzamtes, dessen Inhalt im Veranlagungsakt nicht festgehalten wurde, wurden laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27. November 2007

- a) der letzte gültige Darlehensvertrag incl. Konvertierungsauftrag,
- b) sämtliche Mietverträge seit Beginn der Vermietung,
- c) der Kaufvertrag der Wohnung vom 17.11.1998

vorgelegt und hinsichtlich der Frage betreffend der Zeiträume, in welchen der Mieter seine Miete nicht mehr bezahlt habe (2003), mitgeteilt, dass die Bw, da der Mieter offenbar unvermutet und plötzlich aus der Wohnung spurlos verschwunden sei, keine Möglichkeit gehabt habe, ihre Forderungen in irgendeiner Form geltend zu machen.

Um hier unnötige Kosten zu verhindern, sei seitens der Bw nichts mehr unternommen worden. Wie aus dem Mietvertrag ersichtlich sei, hätte dieses Mietverhältnis bis 30.11.2004 dauern sollen. Die Bw habe es jedoch für besser gehalten, sich sogleich nach einem neuen Mieter umzusehen, und habe die gegenständliche Liegenschaft bereits wieder ab 1.11.2003 vermietet.

Zum Stand des Darlehenskontos bzw. zur Sondertilgung wurde mitgeteilt, der aktuelle Darlehensstand betrage 106.000,00 €. Die laufenden anfallenden Zinsen würden durch die Steuerpflichtige bezahlt. Nach Rücksprache mit dem Finanzberater der Bw werde eine derzeitige Tilgung nicht in Erwägung gezogen, da die Prognosen für den endfälligen Templeton-Fonds nach wie vor so zu deuten seien, dass am Ende der Kreditlaufzeit sogar ein Überschuss (Unterschied zw. offener Darlehenssumme und Fondsverkaufserlös) zu erwarten sei.

Auch dies deute auf eine aktive Bewirtschaftung hin, da auch die Bank, welche das Finanzierungsmodell betreue, jederzeit eine Änderung der Modalitäten hinsichtlich des weiteren Ansparens mit Endfälligkeit oder sofortige Umstellung auf Tilgung verlangen könne. Auch von dieser Seite her seien keine Forderungen betreffend das aktuelle Finanzierungsmodell gestellt worden.

Überdies wurde mitgeteilt, dass ab 1. Jänner 2008 eine höhere Miete eingenommen werde. Der Mieterlös werde monatlich netto 426,50 € betragen. Dieser Betrag sei wertgesichert und werde jährlich (sofern wirtschaftlich durchsetzbar) nach dem VPI 1986 neu berechnet.

Am 10. Dezember 2007 hat das Finanzamt die Bw um Stellungnahme zu nachstehenden Fragen bzw. Feststellungen und Vorlage einer entsprechend adaptierten Prognoserechnung ersucht:

*„1. „Unwägbarkeit 2003“*

*Gemäß den im Berufungsverfahren gemachten Ausführungen musste 2003 ein Mietausfall iHv 2.700,00 € getragen werden.*

*- Wie setzt sich dieser Betrag zusammen?*

*- Wie lange durfte der spurlos verschwundene Mieter ohne Mietzinszahlung in der erwähnten Immobilie wohnen? In welchem Monat erfolgte der Auszug des Mieters?*

*- Unter Pkt. VII des entsprechenden Bestandsvertrages vom Dezember 2001 ist angeführt, dass der Mieter am Tage der Vertragsunterzeichnung eine Kautions in der Höhe von drei Bruttomonatsmieten leisten musste - wurde diese Kautions in Anspruch genommen – bitte um Aufklärung.*

*- Weiters ist in diesem bereits erwähnten Bestandsvertrag die monatliche Betriebskostenzahlung geregelt – wurden im Jahr 2003 Betriebskosten einbehalten?*

*Bitte um eine monatsbezogene Aufstellung der vereinnahmten Mieten und Betriebskosten im Jahr 2003.*

*- Wie lange stand die Wohnung leer? Welche Arten von Bemühungen wurden für die Wiedervermietung durchgeführt – Nachweise?*

*2. Bestandsvertrag*

*Bitte um Vorlage des Bestandsvertrages betr. der Vermietung ab 1.1.2008.*

*3. Ergebnisse betr. 2007*

*Bitte legen Sie eine vorläufige Überschussrechnung betr. 2007 vor.*

*4. Dritte Prognoserechnung*

*4.1. Mieteinnahmen*

*Aus der vorgelegten Prognoserechnung ist nicht ersichtlich, ob die Mietausfallskomponente (Mietausfall durch Mieterwechsel, Leerstellungen) berücksichtigt wurde. Eine Vollvermietung und zeitlich lückenloser Mieterwechsel ist als zu optimistisch anzusehen. Es entspricht der Verwaltungspraxis, die Mietausfallskomponente mit etwa drei bis vier Prozent der Mietzinse zu berücksichtigen.*

*Bitte um eine Stellungnahme bzw. um entsprechende Adaptierung der Prognoserechnung.*

*4.2. Sondertilgung*

*Aus den Ausführungen vom 27.11.2007 ist zu entnehmen, dass keine Sondertilgung aus dem C-Fonds beabsichtigt ist. Wird bzw. wurde eine Sondertilgung aus dem Bausparvertrag bzw. aus Eigenmitteln vorgenommen? Wenn ja, bitte um Vorlage entsprechender Nachweise. Wenn nein, bitte hiezu um eine Stellungnahme. In der zuletzt vorgelegten Prognoserechnung wurden die Zinsen entsprechend der beabsichtigten Sondertilgung angesetzt. Bitte um entsprechende Adaptierung der Prognoserechnung und um Ausführungen hinsichtlich der Höhe der angesetzten Zinsen.*

*4.3. Instandhaltungsaufwendungen*

*Aus der dritten vorgelegten Prognoserechnung ist ersichtlich, dass mit Instandhaltungsaufwendungen in den Jahren 2008, 2011, 2014 und 2017 (Rhythmus der voraussichtlichen Mieterwechsel) iHv jeweils 70,00 € gerechnet wird. Der Ansatz von lediglich 70,00 € scheint nicht realistisch und kann bei einem Prognosezeitraum von 21 Jahren jedenfalls nicht nachvollzogen werden, zumal auch bei einem Neubau nach einem angemessenen Zeitraum (ca. zehn Jahre) durchaus mit Erhaltungs-, Instandsetzungsaufwendungen zu rechnen und daher entsprechend dafür vorzusorgen ist. Auch hinsichtlich der Kücheneinrichtung ist zu berücksichtigen, dass Sie diese auf zehn Jahre abschreiben, damit auch selbst mit deren Totalabnutzung im Laufe des Prognosezeitraumes rechnen.*

#### *4.4. Kosten der Leerstehungen*

*Bei diesem Ansatz handelt es sich um eine kalkulatorische, im Schätzungswege ermittelte Größe, bei der vor allem die individuelle Vermietbarkeit eine Rolle spielt. Weshalb wurde diese Position in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt?*

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2008 hat der steuerliche Vertreter das Ersuchen des Finanzamtes um Ergänzung wie folgt beantwortet:

#### *„1. Unwägbarkeit 2003:*

*a) Der Betrag von genau 2.575,15 € setzt sich aus fehlenden Zahlungen für Miete und Betriebskosten und der Miete für den Tiefgaragenabstellplatz zusammen. Insgesamt wurden die Mieten + Betriebskosten für 5 Monate komplett nicht bezahlt und eine weitere Zahlung nur im Gesamtausmaß von ca. 20 %.*

*b) Der Mietvertrag von Herrn E war für die Dauer vom 1.12.2001 – 30.11.2004 vereinbart. Aufgrund der Nichtzahlung der Mieten erfolgte der Einzug der neuen Mieter bereits mit 30.11.2003.*

*c) Da die Kautions – trotz vertraglicher Vereinbarung – nie vereinnahmt wurde, konnte sie leider in der Folge auch nicht verwertet werden.*

*d) Von den Betriebskosten hat die Bw nie etwas einbehalten. Sie musste im Gegenteil sogar für die Betriebskosten von Hr. E im Jahre 2003 aufkommen.*

*e) Bevor die neuen Mieter am 30.11.2003 einziehen konnten, stand die Wohnung ca. 2-3 Monate leer. Herr E wurde per 31.8.2003 abgemeldet und die neuen Mieter, wie bereits erwähnt mit 30. November 2003 angemeldet. Der Grund für das Leerstehen der Wohnung resultierte daraus, dass die neuen Mieter aus ihrer alten Wohnung nicht sofort ausziehen konnten, da sie dort vertraglich durch die Kündigungsfrist gebunden waren.*

#### *2. Bestandsvertrag*

*Der neue Bestandsvertrag per 1.1.2008 liegt in Kopie diesem Schreiben bei.*

*3. Vorläufige Überschussrechnung 2007 liegt ebenfalls in Kopie bei.*

#### *4. Dritte Prognoserechnung*

*Wie aus der ebenfalls beiliegenden weiteren Prognoserechnung zu ersehen ist, haben wir nachstehend angeführte Tatbestände in diese Abrechnung mit eingebaut:*

*Allfällige Mietausfälle wurden mit einer Mietausfallskomponente von 3 % berücksichtigt. Wie bereits in unserem Schreiben vom 27.11.2007 ausgeführt, werden derzeit keine Sonderteilungen durchgeführt, da der Finanzberater der Bw darauf verwiesen hat, dass nach Ablauf der veranlagten Fondspapiere sogar ein Überschuss über den derzeitigen Schuldenstand entstehen wird und dies nach den derzeitigen Berechnungen und Prognosen auch nach wie*

*vor so halten werde und es finanztechnisch nicht sinnvoll wäre, jetzt mit Fondsverkäufen Sondertilgungen durchzuführen.*

*Die angesetzten Zinsen in der Höhe von rd. 4.300,00 € haben wir auf der Basis von 2007 angesetzt. Für das Jahr 2009 haben wir diesen Betrag dann nochmals auf 4.500,00 € erhöht und in der Folge dann gleich belassen. Wie aus der Prognoserechnung zu ersehen ist, ergibt sich im Jahre 2017 ein Gesamtabgang von - 28.602,00 €. Nachdem seiner Meinung nach das Mietobjekt ständig seit Beginn der Vermietung und Verpachtung nach wirtschaftlichen Kriterien vermietet worden sei, sei im Hinblick auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes (Fall Enkler / Rs. C-230/94 vom 26.9.1996) und des Art. 4 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie unabhängig von der Einkommenssituation der Vorsteuerabzug gegeben bzw. wäre das Versagen des Vorsteuerabzuges gemeinschaftsrechtswidrig.*

*Für kleinere Instandhaltungen wurde jährlich ab 2009 ein Aufwand von 100,00 € angenommen. Ein Ersatz der Küche wurde erst mit 2014 eingeplant, da lt. Auskunft der Bw sich die Wohnung selbst und die Küche in einem Top-Zustand befinden.*

*Dem Mietausfallsrisiko wurde in der ursprünglichen Prognoserechnung weniger Bedeutung zugemessen, da die Wohnung damals von einem professionellen Maklerbüro betreut worden war, welches erfahrungsgemäß dazu führte, dass kaum Mietausfälle zu verzeichnen waren. Erst mit der Eigenverwaltung durch die Bw ist dann dieser Mietausfall eingetreten.*

*Ergänzend darf ich noch erwähnen, dass der neue Mietvertrag bis 2011 läuft und die Mieter sehr sorgsam mit der Bestandssache umgehen und die Miete pünktlich bezahlen. Deshalb erfolgte letztendlich auch die Verlängerung des Mietvertrages. Ich darf darauf hinweisen, dass es immer schwieriger wird, ordentliche Mieter zu finden, welche auch in der Lage sind, die Mieten zu bezahlen. Der Mut und die Bereitschaft von Vermietungsunternehmen, neue Bestandsobjekte zu finanzieren und dann zu vermieten, werden durch die derzeitigen Auslegungen der Liebhabereiverordnung stark dezimiert und führen letztendlich zu einem volkswirtschaftlichen Schaden. Nachdem es hier derzeit noch keinerlei gravierende europäische Rechtsprechung gibt, ist eine solche herbeizuführen."*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Februar 2008 hat das Finanzamt die Berufung als unbegründet abgewiesen und die Abweisung wie folgt begründet:

*„Die Berufungswerberin erwarb von der Fa. A GmbH am 17. November 1998 die Wohnung Top 3 samt dazugehörigem Kellerabteil und Tiefgaragenplatz um € 170.951,79 (Kaufpreis: € 137.642,34, USt: € 27.528,46, GrEst: € 5.780,97). Der Erwerb dieser Wohnung wurde mit € 116.276,53 über einen von der Berufungswerberin am 11. Dezember 1998 bei der Xer Sparkasse aufgenommenen am 31.12.2023 endfälligen CHF-Kredit fremdfinanziert. Der aktuelle Darlehensstand beträgt € 106.000,00. Die erstmalige Vermietung erfolgte mit 15.05.1999.*

*In den Jahren 1998 bis 2007 erklärte die Berufungswerberin aus der Vermietung dieser Wohnung ertragsteuerlich einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen iHv € 14.154,00, wobei das Jahr 2006 noch nicht veranlagt und für das Jahr 2007 im Berufungsverfahren eine vorläufige Überschussrechnung vorgelegt wurde.*

*Laut einer im Jahr 1999 abgegebenen Prognoserechnung (Prognose 1) sollte im gegenständlichen Fall im 9. Jahr (2006) ein positives steuerliches Jahresergebnis und im 15. Jahr (2012) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden. Auf Ansuchen des Finanzamtes wurde am 3. August 2004 eine neue Prognoserechnung (Prognose 2) für den Zeitraum 1998 bis 2017 mit einem Überschuss der Einnahmen im 8. Jahr (2005) und mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen im 16. Jahr (2013) vorgelegt.*

Da die tatsächlichen Ergebnisse der Vermietungstätigkeit deutlich hinter den prognostizierten blieben, zog das Finanzamt die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit in Zweifel (siehe Vorhalt vom 6. Juli 2007). Mit Schreiben vom 20. September 2007 wurde vom steuerlichen Vertreter hiezu erklärt, dass die Abweichung bei der Zinsentwicklung deshalb entstanden sei, da das ursprünglich in Schweizer Franken aufgenommene endfällige Darlehen im Jahre 2001 in ein Yen-Darlehen umgewandelt wurde, das dann allerdings im Jahr 2003 wiederum in ein Darlehen mit Schweizer Franken umkonvertiert worden sei. Weitere Zinssteigerungen seien durch laufende Kreditzinsenerhöhungen im Bereich des Schweizer Franken-Darlehens entstanden. Im Jahr 2003 habe die Berufungswerberin einen Mietausfall iHv € 2.700,00 tragen müssen, da der Mieter nicht mehr auffindbar gewesen sei. Dieser Betrag müsse in die Prognoserechnung mit eingerechnet werden, da es sich um eine Unwägbarkeit handle.

In der Folge habe die Berufungswerberin die Wohnung wieder vermietet, habe gegenüber der bisher vorgelegten Prognoserechnung eine geringere Mieteinnahme in Kauf nehmen müssen, da die allgemeine Situation auf dem Vorarlberger Wohnungsmarkt ansonsten einen längeren Leerstellungszeitraum ausgelöst hätte. Dieser Umstand sei auch in den letzten Jahren gravierend zu Tage gekommen, sodass dies auch in der damaligen Prognoserechnung nicht vermerkt werden konnte. Um einem neuerlichen Mieterverlust zu verhindern, habe die Berufungswerberin auf eine Indexerhöhung verzichtet. Nach Beendigung dieses Mietverhältnisses werde in Zukunft (vermutlich ab 2008) wieder eine höhere Miete verlangt werden. Sollte der bisherige Mieter dem zustimmen, verbleibe dieser in der Wohnung, ansonsten werde ein neuer Mieter gesucht.

Da sich der Tilgungsträger (Cfonds) nicht entsprechend wertmäßig entwickelt habe und die Zinsentwicklung sich nicht vorhersehbar auch auf dem Gebiet des Schweizer Franken-Darlehens in noch höhere Sphären bewegen werde, werde Ende des Jahres 2007 eine Sondertilgung iHv € 53.000,00 (Tempeltonfonds: ca. € 20.000,00; Bausparvertrag: ca. € 8.000,00; Eigenmittel bar: ca. € 25.000,00) erfolgen.

Der Berufungswerberin sei seit Beginn der Vermietungstätigkeit klar gewesen, dass nach der Hälfte des Beobachtungszeitraumes zu prüfen sei, ob die Wohnungsfinanzierung halten werde, oder ob hier bei eventuell gravierenden Änderungen, Korrekturen mittels Sondertilgungen vorzunehmen seien. Durch die Verpfändung des Tilgungsträgers an die Sparkasse X sei diese Absicht auch klar ersichtlich und nachvollziehbar gewesen.

Dem Finanzamt wurde eine weitere Prognoserechnung (Prognose 3) vorgelegt, aus der sich, unter Berücksichtigung der Zinsentwicklung infolge der Sondertilgung 2007, im Jahr 2008 ein positiver Überschuss und im Jahre 2015 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten ließe.

Mit endgültigen Bescheiden datiert vom 25. September 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2005 und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 wurde die Vermietung der Wohnung in Götzis als keine unternehmerische Tätigkeit iSd Umsatzsteuergesetzes und als keine Einkunftsquelle iSd Einkommensteuergesetzes angesehen.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2007 Berufung.

## **1. Einkommensteuer**

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 das Streitjahr nach der Liebhabereiverordnung (LVO), [BGBI. Nr. 33/1993](#) idF [BGBI. II Nr. 358/1997](#) und [BGBI. II Nr. 15/1999](#), zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei 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 nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO). Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Diese Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl. VwGH 5.6.2003, [99/15/0129](#); VwGH 23.11.2000, [95/15/0177](#); VwGH 27.6.2000, [99/15/0012](#)).

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende, prognostizierende Bewertung, wobei diese anhand einer vom Betätigenden zu erstellenden Prognoserechnung zu erfolgen hat. Auf Grund der Zukunftsprognose ist zu beurteilen, ob die Betätigung bei gleich bleibender Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuss erwarten lässt und deshalb eine Einkunftsquelle darstellt.

Unstrittig steht im gegenständlichen Fall fest, dass aus der Vermietung der Eigentumswohnung bis 2007 ein Werbungskostenüberschuss iHv € 14.153,76 erwirtschaftet wurde. Weiters steht im gegenständlichen Fall fest, dass bereits mehrere Prognoserechnungen mit erheblichen Ergebnisabweichungen untereinander bzw. mit den tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen vorliegen. Wie sich aus der Darstellung der erklärten Mieteinnahmen seit Vermietungsbeginn mit nicht überbietbarer Deutlichkeit ergibt, sind die Mieteinnahmen über die Dauer von 10 Jahren in nicht beachtlichem Ausmaß gestiegen, die Einnahmen in den Jahren 2004-2007 sind sogar gleich hoch geblieben.

Da in den bisher vorgelegten Prognoserechnungen die Mietausfallskomponente nicht berücksichtigt war, die Höhe der Zinsaufwendungen zu adaptieren war, die voraussichtlichen Instandhaltungsaufwendungen zu niedrig angesetzt wurden und die eventuellen Kosten der Leerstehung nicht einkalkuliert waren, wurde die Berufungswerberin im Berufungsverfahren aufgefordert, eine neue Prognoserechnung vorzulegen. Die nunmehr mit Schreiben vom 14.01.2008 vorgelegte adaptierte Prognoserechnung zeigt auf, dass mit einem Werbungskostenüberschuss in Höhe von über ca. € 28.000,00 bei einem Prognosezeitraum von 19 Jahren gerechnet wird.

	Jahr	Einnahmen	BK	Abschlag für Mietausfall	AfA Gebäude	Finanzierungs- kosten	Instand- haltungsk.	übrige WK	Ergebnis
1	1998	0,00	0,00		0,00	219,00			<b>-219,00</b>
2	1999	3.570,00	0,00		2.076,00	4.025,00		956,00	<b>-3.487,00</b>
3	2000	5.712,00	0,00		2.076,00	6.541,00		317,00	<b>-3.222,00</b>
4	2001	5.899,00	0,00		2.076,00	4.221,00		327,00	<b>-725,00</b>
5	2002	4.693,00	0,00		2.541,00	2.086,00		40,00	<b>26,00</b>
6	2003	4.245,00	0,00		2.296,00	1.665,00		2.572,00	<b>-2.288,00</b>
7	2004	5.244,00	1.135,00		2.296,00	2.614,00		1.086,00	<b>383,00</b>
8	2005	5.244,24	1.244,76		2.296,00	3.148,00		2.400,00	<b>-1.355,00</b>
9	2006	5.244,00	1.285,00		2.296,00	3.640,00		2.264,00	<b>-1.671,00</b>

10	2007	5.243,72	1.304,28		2.186,00	4.504,00	150,00	1.304,00	<b>-1.596,00</b>
11	2008	5.550,00	1.324,00	206,00	2.076,00	4.764,00	0,00	2.130,00	<b>-2.302,00</b>
12	2009	5.634,00	1.343,00	209,00	1.697,00	4.764,00	100,00	1.756,00	<b>-1.549,00</b>
13	2010	5.717,00	1.364,00	212,00	1.697,00	4.764,00	100,00	1.782,00	<b>-1.474,00</b>
14	2011	5.804,00	1.384,00	216,00	1.697,00	4.764,00	100,00	1.809,00	<b>-1.398,00</b>
15	2012	5.890,00	1.405,00	219,00	1.697,00	4.764,00	100,00	1.836,00	<b>-1.321,00</b>
16	2013	5.979,00	1.426,00	222,00	1.697,00	4.764,00	100,00	1.863,00	<b>-1.241,00</b>
17	2014	6.069,00	1.447,00	225,00	1.947,00	4.764,00	100,00	1.891,00	<b>-1.411,00</b>
18	2015	6.160,00	1.469,00	229,00	1.947,00	4.764,00	100,00	1.920,00	<b>-1.331,00</b>
19	2016	6.252,00	1.491,00	232,00	1.947,00	4.764,00	100,00	1.948,00	<b>-1.248,00</b>
20	2017	6.346,00	1.513,00	236,00	1.947,00	4.764,00	100,00	1.978,00	<b>-1.166,00</b>
		104.495,96	19.135,04	2.206,00	38.488,00	80.303,00	1.050,00	30.179,00	<b>28.595,00</b>

Ausgehend vom tatsächlich erzielten Ergebnis für die Jahre 1998 bis 2007 und dem fiktiven Jahresergebnis für zukünftige Jahre ergibt sich mit aller Deutlichkeit ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten im 20. Jahr ab Beginn der Tätigkeit. Bei zusätzlicher Berücksichtigung des Jahres 1998 auf Grund des erstmaligen Anfallens von Aufwendungen und Hinzurechnung von 20 Jahren, hätte sich - um die Liebhabereivermutung zu widerlegen - spätestens nach 20,5 Jahren (17.11.1998 bis 15.05.2018) ein prognostizierter Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben müssen. In Anbetracht dieses negativen Gesamtergebnisses steht zweifelsfrei fest, dass die Vermietung der streitgegenständlichen Eigentumswohnung nicht geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen.

Abschließend ist zu erwähnen, dass im Berufungsverfahren hinsichtlich der im Schreiben vom 20. September 2007 vorangekündigten und vom Finanzamt als außerplanmäßige Tilgung des Fremdkapitals und demgemäß als eine Änderung der Bewirtschaftungsart angesehenen Sondertilgung iHv € 53.000,00 ausgeführt wurde, dass keine Sondertilgung mehr in Erwägung gezogen werde. Demgemäß waren hinsichtlich dieser ursprünglichen Streitfrage keine weiteren Ausführungen vorzunehmen. Auf Grund der eindeutigen Rechtslage konnte weiters die Frage, ob der im Jahr 2003 erlittene Mietausfall eine Unwägbarkeit darstellt, dahin gestellt bleiben, zumal der prognostizierte Werbungskostenüberschuss auch bei einer etwaigen Berücksichtigung der Unwägbarkeit iHv € 2.575,15 die fehlende objektive Ertragsfähigkeit der Immobilie nicht in Abrede stellen kann.

Die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO konnte somit im konkreten Fall nicht entkräftet werden und die gegenständliche Tätigkeit war daher als Liebhaberei einzustufen. Eine ertragsteuerliche Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hat daher zu unterbleiben.

## 2. Umsatzsteuer

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen (Umsätze), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gemäß [§ 2 Abs. 5 UStG 1994](#) gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gesamtgewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche, und damit auch nicht als unternehmerische Tätigkeit.

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung (vgl. VfGH 21.9.2005, [2001/13/0278](#), und die dort angeführte Judikatur). Gemäß [§ 6 der Liebhabereiverordnung](#) BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 1997/358 (LVO 1993) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn allerdings nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Unstrittig steht im gegenständlichen Fall fest, dass es sich bei der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit um eine sog. „kleine Vermietung“ handelt und damit eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegt, die innerhalb eines angemessenen Beobachtungszeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erwarten lässt. Dem § 6 LVO zufolge muss im vorliegenden Fall somit auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht Liebhaberei angenommen werden.

**Gemeinschaftsrechtliche und verfassungsrechtliche Bedenken betr. die Bestimmungen der §§ 1 Abs. 2 Z 3, 2 Abs. 4 und 6 der [Liebhabereiverordnung](#):**

In Bezug auf den gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund der Regelung betreffend die hier in Rede stehende verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum ist zu erwähnen, dass der VfGH bereits in seinem Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0002 und 0003, zum Ausdruck gebracht hat, dass die umsatzsteuerliche Regelung der so genannten "kleinen Vermietung" (§ 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, BGBl 33/1993, [§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994](#)) der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG nicht widerspricht. Die österreichische Regelung findet demnach aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (vgl. hiezu auch Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 258/1, sowie das Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2000/14/0035). Auch im Erkenntnis vom 16.02.2006, 2004/14/0082, hat der VfGH ausgesprochen, dass die umsatzsteuerliche Behandlung der "Liebhaberei" bei der kleinen Vermietung dem Gemeinschaftsrecht entspricht.

Auch nach Ansicht des VfGH bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken aus umsatzsteuerlicher Sicht, „wenn der Verordnungsgeber bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermutet“ (VfGH 24.2.2003, B 266-270/03 zu einer „kleinen Vermietung“; vgl. oV, RdW 2003, 345).

Insoweit verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die in den Einkommensteuerbescheiden 2002 bis 2005 und den Umsatzsteuerbescheiden 1998 bis 2005 angewendeten Gesetzesbestimmungen in der Berufung vorgebracht werden, erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen, da einerseits gemäß [Art. 18 B-VG](#) die gesamte staatliche Verwaltung auf Grund der Gesetze auszuüben ist, andererseits es nicht in die Kompetenz des Finanzamtes fällt, Gesetzesbestimmungen auf ihre Verfassungskonformität hin zu überprüfen.

Daraufhin hat der steuerliche Vertreter mit Schriftsatz vom 1. März 2008 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates gestellt. Um Wiederholungen zu vermeiden, werde begründend auf den Berufungsschriftsatz vom 24. Oktober 2007 verwiesen, in dem bereits ausführlich die verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken dargestellt worden seien.

Ergänzend wurde auf den in der Zeitschrift „Steuer- und Wirtschaftskartei Nr. 16/17“ aus dem Jahr 2006 veröffentlichten Artikel von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser hingewiesen, der genau

wie im gegenständlichen Anlassfall begründet, arge gemeinschafts- und verfassungsrechtliche Mängel im Bereich der Liebhabereiverordnung orte. Dieser Artikel sei unter anderem durch HR Dr. Otto Sarnthein, Leiter des bundesweiten Fachbereichs Umsatzsteuer in der Steuer- und Zollkoordination des BMF, zu entkräften versucht worden, in dem er verschiedene Judikate des VfGH und VwGH zitierte, in denen diese die „Gemeinschaftsrechtlichkeit“ der gegenständlichen Liebhabereiverordnung bestätigten. Unter anderem werde auch der Vergleich des Vorsteuerabzuges für PKW/Kombi herangezogen, welcher hier allerdings seiner Meinung nach nicht treffend sei, da das Vorsteuerabzugsverbot bei Pkws bereits bei Anschaffung bekannt sei und im Falle der Liebhabereiverordnung der Vorsteuerabzug mitunter erst nach Jahren (z.B. negative Prognoserechnung) bekannt werde. Erschwerend komme seiner Ansicht nach dann noch dazu, dass diese „Steuernachzahlung“, obwohl es sich dabei um die Umsatzsteuer handle, plötzlich zum Kostenfaktor werde und damit einen tatsächlichen Unterschied zwischen einem Vermieter mache, welcher vermögenderweise einen Gesamtüberschuss innert der geforderten Frist erreiche und jenem, welcher mitunter eine „*unglückliche*“ Finanzierung gewählt habe. Dieser könnte ja genau genommen nicht einmal eine unangekündigte Sondertilgung vornehmen, da die derzeit gültige Liebhabereiverordnung dann wiederum von einer Änderung der Bewirtschaftung sprechen würde. Dies könne nie und nimmer im Sinne des Gesetzgebers sein, da hier seines Erachtens einerseits gegen das Gleichheitsprinzip im Steuerrecht verstoßen werde und andererseits gegen das Gebot der allgemein gültigen Kostenneutralität der Umsatzsteuer.

Auch die öfters in diesem Zusammenhang genannten Entscheidungen des EuGH „*Gemeente Leusden*“ und „*Stichting Goed Wonen*“, welche immer wieder als Argumente für eine gemeinschaftsrechtliche Deckung der Liebhabereiverordnung herangezogen würden, könnten nicht einen gemeinschaftsrechtlichen Verstoß widerlegen. Dies könne und solle der Europäische Gerichtshof entscheiden.

Er ersuche daher den Unabhängigen Finanzsenat von seinem Recht Gebrauch zu machen, in dieser wichtigen Frage eine Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofes einzuholen.

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

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die Betätigung der Bw (Vermietung einer Eigentumswohnung ab 15. Mai 1999) eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstellt und ob sie als umsatzsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist.

Nach innerstaatlichem Recht ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft vom Grundsatz auszugehen, dass nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines

bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen ist. Ob eine solche vorliegt, ist fallbezogen nach der [Liebhabereiverordnung](#), [BGBl. 33/1993](#) idF [BGBl. II 358/1997](#) (im Weiteren LVO II) zu beantworten.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO II), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO II). Liebhaberei ist gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO II ausgeschlossen werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 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. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der zitierten Verordnung gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Dieser Zeitraum stimmt mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.7.1996, [93/13/0241](#), als absehbar erkannten Zeitraum überein und entspricht bei einer Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Ob eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer **Prognoserechnung** zu dokumentieren. Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von den Liebhabereiverordnungen geforderten Zeitraumes liegt aber nicht bei der Behörde, sondern auf Seiten des Steuerpflichtigen, der die Liebhabereivermutung zu widerlegen hat (VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#)). Die objektiven Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind sohin vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in Form einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 28.3.2000, [98/14/0217](#)). Nur derjenige, der die Betätigung entfaltet, weiß nämlich über die wesentlichen Umstände, somit auch über den Plan der Bewirtschaftung für

die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses Bescheid (VwGH 5.5.1992, [92/14/0027](#)). Dabei sind so genannte typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen. Bleiben die tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten zurück und treten höhere als die prognostizierten Werbungskosten auf, so ist die ursprüngliche Prognose an die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen. Lediglich **Unwägbarkeiten** sind als unbeachtlich einzustufen und es ist von durchschnittlichen Verhältnissen auszugehen.

Auf Grund der Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung für die Umsatzsteuer, gilt die für die Einkommensteuer erstellte Prognose (Prognoseberechnung) auch für die Umsatzsteuer (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 541). Ist eine „kleine Vermietung“ ertragsteuerlich Liebhaberei, so ist sie dies auch umsatzsteuerlich. Umsätze aus der Vermietung von „Liebhabereiobjekten“ sind – unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges – umsatzsteuerbefreit (VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#)).

Laut Verwaltungsgerichtshof sind an eine Prognoserechnung nachstehende Mindestanforderungen zu stellen:

- zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung;
- Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum;
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen;
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände;
- vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Ein **Beobachtungszeitraum** dient der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der Tätigkeit. Innerhalb des Beobachtungszeitraumes muss anhand von objektiven Umständen die Überschussermittlungsabsicht (bzw. Überschusserzielungsmöglichkeit) nachvollziehbar sein. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für eine Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Daraus folgt, dass eine Prognose, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein darf bzw. an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart anknüpfen muss (VwGH 30.10.2003, [2003/15/0028](#) mit Verweis auf VwGH vom 3.7.1996, [93/13/0171](#), VwGH 20.9.2006, [2005/14/0093](#)).

Aus dem Nichteinhalten (Erzielen von Verlusten bzw. höherer Verluste als prognostiziert) einer den an sie gestellten Anforderungen entsprechenden, realitätsnahen Prognoserechnung kann



für sich gesehen noch nicht abgeleitet werden, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss nicht erzielbar wäre. Ist der Grund für das Ausbleiben eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die **Plausibilität einer Prognoserechnung** zu messen (vgl. VwGH 24.3.1998, [93/14/0028](#)).

Die Parteien des Verfahrens gehen zu Recht übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung einer Eigentumswohnung um eine so genannte „kleine Vermietung“ iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) (im Weiteren LVO II genannt) handelt, für die die Liebhabereivermutung gilt.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat mit Schreiben vom 14. Jänner 2008 (vor Ergehen der Berufungsvorentscheidungen vom 4. Februar 2008) letztmalig eine adaptierte Prognoserechnung für die Jahre 1998 bis 2017 vorgelegt. In dieser wurden mit Ausnahme der tatsächlich erwirtschafteten, geringfügigen Einnahmenüberschüsse der Jahre 2002 bzw. 2004 (27,00 € bzw. 383,00 €) ausschließlich negative Jahresergebnisse (Werbungskostenüberschüsse) und nach Ablauf des Prognosezeitraumes ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von 28.602,00 € ausgewiesen. In der ursprünglich für die Jahre 1999 (Beginn der Vermietung) bis 2018 eingereichten ersten Prognose waren ab 2006 jeweils Einnahmenüberschüsse und ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 426.555,00 S (30.998,96 €) prognostiziert worden.

Der steuerliche Vertreter behauptet im Begleitschreiben zu dieser Prognose selbst nicht mehr, dass die (letzte) adaptierte Prognose die (nach der Liebhabereiverordnung zu beurteilende) objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung bei Beibehaltung der Bewirtschaftungsart bzw. die umsatzsteuerliche Beachtlichkeit der Tätigkeit erweise, vertritt allerdings – wie bereits in der Berufung - die Ansicht, dass das Versagen des Vorsteuerabzuges dem Gemeinschaftsrecht widersprechen würde.

Die Bw ist der vom Finanzamt auf Basis entsprechender Sachverhaltsfeststellungen getroffenen Beurteilung, wonach die Betätigung der Bw sowohl einkommensteuerrechtlich und dieser Beurteilung folgend auch umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich sei, im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat insgesamt nicht entgegengetreten. Angesichts der in der Rechtsprechung des VwGH anerkannten Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung können sohin die nach Ansicht des Berufungssenates des Unabhängigen Finanzsenates inhaltlich zutreffenden Feststellungen des Finanzamtes und die aus diesen sowohl für die

Einkommensteuer als auch die Umsatzsteuer gezogenen rechtlichen Schlüsse der Berufungsentscheidung unbedenklich zu Grunde gelegt werden.

Der steuerliche Vertreter der Bw hat auch die vom Finanzamt in der BVE-Begründung getroffene Feststellung, dass es auf Grund der eindeutigen Rechtslage (*Anmerkung des Berufungssenates: wohl gemeint auf Grund des von der Bw in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren prognostizierten Werbungskostenüberschusses*) dahingestellt bleiben könne, ob der im Jahr 2003 erlittene Mietausfall von 2.575,15 € eine Unwägbarkeit darstelle, zumal auch bei einer etwaigen Berücksichtigung die fehlende objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung im absehbaren Zeitraum (von 20,5 Jahren) nicht in Abrede gestellt werden könne, im Vorlageantrag nicht als unzutreffend zurückgewiesen.

Zur Frage, ob der Mietausfall als Unwägbarkeit anzusehen wäre, wird der Vollständigkeit halber darauf hingewiesen, dass die Bw die im Mietvertrag mit dem damaligen Mieter - Herrn E - vereinbarte Kautions, mit der die Ausfälle (Miete und Betriebskosten) zumindest teilweise abgedeckt werden hätten können, nicht eingefordert hat, und schon deshalb nach Ansicht des Berufungssenates von einer Unwägbarkeit nicht ausgegangen werden kann. Ein solches Verhalten entspricht auch nicht marktüblichen Grundsätzen. Im Übrigen gehören Mietausfälle aber zum gewöhnlichen Vermietungsrisiko und sind daher grundsätzlich bereits in eine bei Beginn der Vermietung zu erstellende realitätsnahe Prognose entsprechend aufzunehmen. In der am 14. Jänner 2008 eingereichten Prognose wurde diesem Risiko erstmals ab 2008 mit einem Abschlag von 3% der Mieteinnahmen Rechnung getragen. Ein Verzicht auf die Geltendmachung einer vertraglich vereinbarten Wertsicherung bzw. Indexierung des vereinbarten Mietzinses - wie er im gegenständlichen Fall einbekannt wurde - ist nach Ansicht des Berufungssenates ebenfalls nicht als marktübliches Verhalten zu beurteilen. Laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters hat die Bw zwar, nachdem der Mieter spurlos verschwunden war, wieder vermietet. Die Begründung, weshalb in weiterer Folge ein geringerer Mietzins verlangt wurde, überzeugt aus nachstehenden Gründen nicht. Die Bw hat dies mit der „*allgemeinen Situation auf dem Vorarlberger Wohnungsmarkt*“ begründet. Sie lässt aber ein Vorbringen dazu, wie sich diese Situation objektiv im Zeitpunkt der Vermietung (nach dem Mietausfall) dargestellt hat, völlig vermissen. Im Übrigen hätte es aber eines substantiierten Vorbringens der Art bedurft, wie sich die Verhältnisse auf dem Vorarlberger Wohnungsmarkt für Vermieter vergleichbarer (hins. Alter, Lage, Größe, Ausstattung) Objekte dargestellt hat. Auf Grund dessen hätte der Berufungssenat allenfalls zu der Überzeugung gelangen zu können, dass auch ein Dritter in vergleichbarer Situation (marktkonform) einen niedrigeren Mietzins verlangt hätte. Unter den gegebenen Umständen kann im Übrigen auch nicht festgestellt werden, ob die (subjektive) Furcht der Bw vor einem „neuerlichen Mieterverlust“ objektiv begründet war. Die Bw hat jedenfalls nicht dargetan, dass es ihr trotz



entsprechender Versuche nicht gelungen wäre, einen Mieter zu finden, der bereit gewesen wäre, zumindest den ursprünglich prognostizierten Mietzins zu zahlen. Unter den gegebenen Umständen kann es nicht als erwiesen angenommen werden, dass sie die Wohnung marktüblich vermietet hat. Dies zu beweisen wäre aber ihre Aufgabe gewesen.

Der Vorlageantrag an den UFS wiederholt lediglich die bereits im Berufungsschriftsatz vom 24. Oktober 2007 geäußerten verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Bedenken an den für die Liebhabereibeurteilung bei der „kleinen Vermietung“ maßgeblichen Bestimmungen. Der steuerliche Vertreter ersucht den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates von seinem Recht, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Europäischen Gerichtshof zu stellen, Gebrauch zu machen.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, zur Liebhabereiverordnung 1993 ausgeführt, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 durch § 28 Abs. 5 Z 4 leg. cit. (in Kraft getreten mit dem Beitritt Österreichs zur EU) zum Ausdruck gebracht habe, dass dem § 2 Abs. 5 Z 2 leg. cit. der in der LVO 1993, [BGBl. 33/1993](#), konkretisierte Inhalt (als Steuerbefreiung) beizumessen sei.

In Bezug auf den gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund der Regelung betreffend die hier in Rede stehende verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum habe der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0002 und 0003, zum Ausdruck gebracht, dass die umsatzsteuerliche Regelung der so genannten „kleinen Vermietung“ (§ 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, [BGBl. 33/1993](#), [§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994](#)) der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG nicht widerspreche. Die österreichische Regelung finde aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen sei (Verweis auf Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 258/1, sowie das Erkenntnis des VwGH 7.6.2005, [2000/14/0035](#)).

Der österreichische Gesetzgeber habe mit [§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994](#) eine umsatzsteuerliche Regelung für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum getroffen. Er habe diese Art der Vermietung nach der Grundregel des Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie geregelt (Verweis auf Sarnthein, SWK 2005, S 515, unter Hinweis auf die Stellungnahme der EU-Kommission).

Für andere Arten der Immobilienvermietung habe der österreichische Gesetzgeber in Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte nach Art. 13 Teil B Buchstabe b sowie Teil C Buchstabe

a der Sechsten MwSt-Richtlinie andere Regelungen getroffen (hinsichtlich des Steuersatzes auch unter Ausübung eines Wahlrechtes, welches Österreich in der Beitrittsakte bzw. in Art. 28 der Sechsten MwSt-Richtlinie eingeräumt ist), dadurch aber das ihm durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumte Ermessen nicht überschritten. So habe der österreichische Gesetzgeber insbesondere die nicht verlustträchtige Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken als zwingend steuerpflichtig (und zwar wie die Beherbergung im Gastgewerbe und die Vermietung zu Campingzwecken zum Steuersatz von 10%, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen zum Steuersatz von 20%), die Vermietung von Grundstücken zu Geschäftszwecken hingegen als steuerbefreit mit Optionsrecht des Vermieters zur Steuerpflicht geregelt (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 10 Tz 58).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, weiters ausgeführt, der EuGH habe im Urteil vom 12. Jänner 2006, C 246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Rz 29, unter Hinweis auf seine Urteile vom 3. Dezember 1998, C-281/97, Belgocodex, Slg. 1998, I 8153, Rn 16 und 17, vom 3. Februar 2000, C-12/98, Amengual Far, Slg. 2000, I 527, Rn 13, und vom 4. Oktober 2001, C-326, Goed Wonen, Slg. 2001, I 6831, Rn 45, zum Ausdruck gebracht, dass den Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen des Artikel 13 Teil C der Sechsten MwSt-Richtlinie ein weites Ermessen zustehe. Es sei Sache der Mitgliedstaaten, zu prüfen, ob es ihnen angesichts der zu einem bestimmten Zeitpunkt in ihrem Land bestehenden Verhältnisse zweckmäßig erscheine, Optionsrechte einzuführen.

Laut Verwaltungsgerichtshof hat Österreich die in Rede stehende Regelung, mit der (nur) für bestimmte Vermietungsumsätze von der Grundregel der Sechsten MwSt-Richtlinie (Steuerbefreiung bei Ausschluss vom Vorsteuerabzug) abgewichen wird, innerhalb seines gemeinschaftsrechtlichen Ermessensspielraumes getroffen. Im Urteil vom 29. April 2004 C-487/01 und C-7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep, habe der EuGH in diesem Sinne eine niederländische Regelung, welche danach differenziere, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite erzielt werde, als nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßend qualifiziert. Auch im Urteil vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, ÖStZB 2002/197, habe der EuGH die Ausübung eines Mitgliedstaatenwahlrechtes in Abhängigkeit von der Höhe des Ertrages für zulässig erachtet.

In diesem Zusammenhang wurde vom VwGH die Ansicht vertreten, dass, wer Wohnraum vermiete, den er auch jederzeit für seine private Lebensführung nutzen könne, anders zu kalkulieren vermöge als derjenige, der ausschließlich deshalb vermiete, um Früchte aus dem investierten Kapital zu erwirtschaften. Letzterer werde sich nicht zu einem eine dauerhafte Verlustsituation bewirkenden Verhältnis der Einnahmen zu den Kosten bereit finden.

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen sei (vgl. § 2 Abs. 4 und 6 LVO), beurteile sich nach den Grundsätzen, wie sie zur Einkommensteuer dargestellt seien. Es komme also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften. Der Verweis auf die Beurteilungsgrundsätze zur Einkommensteuer macht deutlich, dass der VwGH an der Europarechtskonformität der Liebhabereibeurteilung nach der Liebhabereiverordnung 1993 insgesamt keinen Zweifel hat.

Der Berufungssenat teilt die vom VwGH eingehend unter Hinweis und Wiedergabe von Literaturmeinungen und EuGH-Rechtsprechung begründete Auffassung, wonach Österreich die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum nach der Grundregel des Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gemeinschaftsrechtskonform geregelt hat und dabei das den Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmung des Artikel 13 Teil C der Sechsten MwSt-Richtlinie eingeräumte (laut EuGH weite) Ermessen nicht überschritten hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat seine Ansicht, dass umsatzsteuerlich Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts, welches in Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie für die Vermietung eine Steuerbefreiung anordne, als Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss anzusehen ist, aufrecht erhalten. (vgl. VwGH 23.9.2010, 2005/15/0318 mwN). Dass eine Eigentumswohnung privat nutzbaren Wohnraum darstellt, hat auch die Bw nicht in Abrede gestellt. Unter den gegebenen Umständen sieht sich der Berufungssenat nicht veranlasst, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu stellen. Dem UStG 1994 (insbesondere § 28 Abs. 5 Z 4) ist keinesfalls eine Willensentscheidung des österreichischen Gesetzgebers zu entnehmen, dass die verlustträchtige Vermietung (privat nutzbaren Wohnraums) „steuerpflichtig“ sein solle. Damit ist die liebhabereifreie Vermietung in der Grundregel des Art. 13 Teil B der 6. MwSt-Richtlinie geblieben. Die Interpretation des nationalen Gesetzes kann nach dem EG-Vertrag nicht dem EuGH übertragen werden (vgl. Sarnthein in SWK 16/17/2006).

Um allfällige Zweifel von vornherein auszuräumen, weist der Berufungssenat des UFS darauf hin, dass mit der Neufassung der Liebhabereiverordnung durch BGBl II 358/1997 (veranlasst durch das Erkenntnis des VwGH vom 3.7.1996, [93/13/0171](#)) zwar die Vermietung rechtstechnisch anders eingeordnet wurde, es aber bei der Unterscheidung zwischen „großer“ und „kleiner“ Vermietung geblieben ist. Letztere wird nunmehr definiert als „*Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten*“ (§ 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung – vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 258/1). Als

absehbarer Zeitraum gilt bei der kleinen Vermietung nunmehr gemäß § 2 Abs. 4 der LVO idF BGBl II 358/1997, ein Zeitraum vom 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl. VwGH 16.9.2003, [2000/14/0159](#), vgl. auch Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 258/1). Der VwGH hat im Erkenntnis vom 23.9.2010, 2006/15/0318, das zu Zeiträumen, in denen die Liebhabereibeurteilung - wie im vorliegenden Fall - nach der LVO 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#), vorzunehmen war, ergangen ist, seine bereits zur Stammfassung vertretene Ansicht aufrecht erhalten.

Ist aber eine „kleine Vermietung“ - wie sie von der Bw unbestrittenermaßen betrieben wird - ertragssteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen, so ist sie dies auch umsatzsteuerlich. Umsätze aus der Vermietung von „Liebhabereiobjekten“ sind - unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges - umsatzsteuerbefreit (VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#)).

Zu den vom steuerlichen Vertreter der Bw geäußerten **verfassungsrechtlichen Bedenken** wird auf den Beschluss des Verfassungsgerichtshofs vom 24.2.2003, B 266/03 bis 270/03, hingewiesen, worin dieser ausdrücklich ausgesprochen hat, es bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermutet werde. Vor diesem Hintergrund hat auch der Verwaltungsgerichtshof gegen die in Rede stehende Regelung keine grundrechtlichen Bedenken geäußert (vgl. nochmals VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#)). Zweifel an der Verfassungskonformität der Unterscheidung hat auch der Berufungssenat nicht. Im Übrigen ist der Unabhängige Finanzsenat bei seiner Entscheidungsfindung an im Rechtsbestand befindliche Gesetze und Verordnungen gebunden.

Abschließend wird noch darauf hingewiesen, dass – wie der steuerliche Vertreter zutreffend ausgeführt hat – der EuGH im Urteil vom 26.9.1996, Rs C-230/94 (Enkler), bei Gegenständen, die ihrer Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden können (abstrakte Eignung), einen Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, als „*eine der Methoden*“ (*Anmerkung: und damit zulässige*), an Hand derer geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, angesehen hat.

Der steuerliche Vertreter hat aus dem Urteil des EuGH selbst den Schluss gezogen, dass der EuGH damit eindeutig eine Abgrenzung zwischen unternehmerischer Einnahmenerzielung einerseits und privatem Konsum als mit Art. 4 der 6. MwSt-RL vereinbar ansieht und sogar für geboten hält.

Die nachfolgend vom steuerlichen Vertreter der Bw getroffene Feststellung, Eigenheime, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke würden marktüblich bewirtschaftet, trifft nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters (vgl. Berufung) dann zu, wenn der marktgängige Mietzins verlangt werde. Dass und aus welchen Gründen es aber fallbezogen nicht als erwiesen angenommen werden kann, dass die Bw (insbesondere nach dem Mietausfall) einen marktüblichen Mietzins verlangt hat, und dass auch andere von der Bw einbekannte Umstände (Verzicht auf die Kautions, auf die Indexierung des Mietzinses, auf die Einbringung des nicht entrichteten Mietzinses) - im Sinne der Ausführungen des EuGH im Urteil „Enkler“ – nicht „den Umständen entsprechen, unter denen die entsprechende Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt“ wird, hat der Unabhängige Finanzsenat bereits vorstehend ausgeführt. Auf die diesbezüglichen Feststellungen des Unabhängigen Finanzsenates wird hingewiesen. Dass im Übrigen auch die Höhe der Einnahmen für die Frage, ob ein Gegenstand zu wirtschaftlichen Zwecken verwendet wurde, bedeutsam ist, ist den Ausführungen des EuGH, deutlich zu entnehmen. Der EuGH hat im Erkenntnis Enkler keine taxative Aufzählung jener Umstände, die für die Beurteilung der Frage, ob eine konkrete Tätigkeit unter Umständen erfolgt, die jenen entsprechen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit „gewöhnlich“ ausgeübt wird, vorgenommen.

Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der zitierten Verordnung gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Dieser Zeitraum stimmt mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.7.1996, [93/13/0241](#) als absehbar erkannten Zeitraum überein und entspricht bei einer Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Dass eine Vermietung einer Eigentumswohnung nur dann als wirtschaftlichen Grundsätzen entsprechend angesehen werden kann, wenn sie unter Berücksichtigung der gewählten Finanzierung (Mitteleinsatz) und der zu erwartenden Aufwendungen (zu denen auch solche für Instandhaltung- und Erhaltung, Mietausfall zu zählen sind) nach einer gewissen Zeit eine entsprechende Rendite erbringt, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates evident. Voraussetzung dafür ist naturgemäß, dass die Vermietung unter Umständen erfolgt, die jenen entsprechen, unter denen sie gewöhnlich von Personen ausgeübt wird, die einen entsprechenden Ertrag aus der Vermietung anstreben.

Entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters kann von einer „unglücklichen“ Finanzierung (vgl. Vorbringen im Vorlageantrag) nicht gesprochen werden. Die Bw hat sich aus freien Stücken dazu entschlossen, 68% der Anschaffungskosten, die vom Bw mit 170.951,59 € beziffert wurden, mit Fremdmitteln zu finanzieren. Die weiterhin getroffene Wahl, sich den Kredit in Schweizer Franken zuzählen zu lassen, beruht ebenfalls auf einer klaren

Willensentscheidung der Bw. Die Banken haben in Kreditverträgen stets auf die mit einer Finanzierung in Fremdwährungskrediten verbundenen Risiken (Währungsrisiko, Zinsrisiko) hingewiesen. Die Bw wurde von der X er Sparkasse auf die mit der gewählten Finanzierung (einem Fremdwährungskredit) verbundenen Risiken ausdrücklich hingewiesen (vgl. Kreditvertrag vom 11.12.1998, Pkt. 16.).

Soweit der steuerliche Vertreter in der Berufung meint, das „*Nichterreichen*“ eines Gesamtgewinnes (gemeint wohl: Gesamtüberschusses) innerhalb des „*Beobachtungszeitraumes*“ (gemeint wohl absehbaren Zeitraumes) von 20 bis 23 Jahren führe zur Liebhabereibeurteilung, ist klarstellend darauf hinzuweisen, dass mit der bei Beginn der Betätigung einzureichenden realitätsnahen Prognose lediglich die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung in der gewählten Bewirtschaftungsart im absehbaren Zeitraum aufzuzeigen ist. Die nachfolgende Beobachtung der Tätigkeit kann erst zeigen, ob die ursprünglich prognostizierten Ergebnisse mit den tatsächlichen übereinstimmen. Ist dies nicht der Fall und werden entgegen der Prognose Verluste erwirtschaftet, so ist eine die tatsächlichen Ergebnisse berücksichtigende adaptierte Prognose zu erstellen. Die vom steuerlichen Vertreter vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung eingereichte, adaptierte Prognose geht im absehbaren Zeitraum von einem erheblichen Werbungskostenüberschuss (über 28.000,00 €) aus und erweist damit nicht die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung bei Beibehaltung der gewählten Bewirtschaftungsart in einem absehbaren Zeitraum von 20,5 Jahren.

Der Hinweis auf das Auseinanderklaffen zw. der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Wohnung (67 Jahren) ist schon deshalb nicht zielführend, weil die Nutzungsdauer der Eigentumswohnung weder über die Ertragsfähigkeit der Betätigung noch über die Umstände der Nutzung Auskunft gibt.

Ein Widerspruch des innerstaatlichen Rechts, respektive der Liebhabereiverordnung 1993 (sowohl in der Stammfassung als auch in der für den Berufszeitraum maßgeblichen Fassung [BGBl. II Nr. 358/1997](#)) zum europäischen Gemeinschaftsrecht ist für den Berufungssenat nicht zu erkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. März 2011