

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch B, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. Jänner 2011 und vom 3. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.), erwarb im Jahr 2005 (konkret mit Einantwortungsurkunde vom 9. Juni 2005) im Erbweg eine bebaute Liegenschaft in X. (Grundbuch xx, EZ xxx, GSt-NR xxxx; GSt-Adresse: X-Straße). Aus den Akten ist zu ersehen, dass zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes die im Erdgeschoss befindliche Wohnung des in den Jahren 1964 bis 1966 errichteten Gebäudes - im Unterschied zu dem weder ausgebauten noch bewohnten Obergeschoss - vermietet war. Die Vermietung wurde bis zum Ableben des Mieters im April 2009 beibehalten. Danach erfolgten umfangreiche Renovierungsarbeiten (Austausch der Fenster, Austausch der Innentüren und der Hauseingangstüre, Erneuerung bzw. Sanierung der Wände, Decken und Böden, Ersatz der alten Heizkörper, Neuverfliesung des Badezimmers, Erneuerung des Badezimmers- und Küchenmobiliars sowie Erneuerung aller Elektroeinrichtungen) und ab 1. Jänner 2010 eine Neuvermietung der Erdgeschosswohnung. Das Obergeschoss des Gebäudes wurde nach Abschluss von ca. 43.000,00 € teuren Sanierungsarbeiten (Ausbau des Geschosses, Einrichtung einer Wohnung) ab Oktober 2006 vermietet. Im Jahr 2010 wurden weitere Sanierungsarbeiten am Gebäude durchgeführt. So wurden die Fenster und die Heizkörper im Obergeschoss ausgetauscht, das Garagentor erneuert, der Balkon bzw. die Terrasse saniert, die Außenwände isoliert und neu verputzt, das Dach erneuert und isoliert sowie eine Solaranlage für die Warmwasseraufbereitung eingebaut.

Nach erklärungsgemäßen vorläufigen Veranlagungen der Jahre 2005 bis 2008 erfolgte mit Bescheiden vom 28. Jänner 2011 bzw. vom 3. Februar 2011 gemäß § 200 Abs. 2 BAO eine endgültige Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2008. Begründend wurde hinsichtlich der Vermietungstätigkeit betreffend das Gebäude in der X-Straße in XX ausgeführt, gegenständlich liege aufgrund der in der ursprünglichen Prognoserechnung nicht ausgewiesenen Umbaukosten ab dem Jahr 2009 eine Änderung der Bewirtschaftung vor. Mangels Erzielung eines Gesamtüberschusses werde daher die betreffende Tätigkeit als steuerlich unbeachtlich eingestuft.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung wurde die Anerkennung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit als steuerliche Einkunftsquelle mit folgender Begründung begeht: Bereits zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes im Jahr 2005 sei geplant gewesen, die Vermietung des Untergeschosses unverändert beizubehalten und auch das Obergeschoss, eine in sich geschlossene, aber nicht parifizierte Wohnung, nach einer Renovierung ebenfalls zu vermieten. Dieser Umstand sei in der dem Finanzamt im Dezember 2007 vorgelegten ursprünglichen Prognoserechnung berücksichtigt worden und hätte - bei Beibehaltung der kostengünstigen Vermietung der Erdgeschosswohnung - zu einem Gesamtüberschuss geführt. Nach dem im vorhinein nicht kalkulierbaren Ableben des Mieters der Erdgeschosswohnung im Frühjahr 2009 habe der Bf. zwecks Verbesserung der Ertragssituation der Einkunftsquelle den Standard der Erdgeschosswohnung demjenigen der Wohnung im Obergeschoss angepasst. Die Auswirkungen dieser Veränderung seien in die ursprüngliche Prognoserechnung eingearbeitet worden und würden einen Gesamtüberschuss der Einnahmen aufzeigen.

Anzumerken sei, dass aufgrund der Vorlage der einen Gesamtüberschuss ausweisenden Prognoserechnung und der Übereinstimmung der tatsächlichen Werte mit der Prognoserechnung keine vorläufige Veranlagung durchgeführt werden dürfe. Kleine Differenzen hinsichtlich Finanzierungskosten, Zeitraum der Renovierungsaufwendungen und bessere Vermietbarkeit von Teilen des Objektes würden auf in einer Prognoserechnung nicht darstellbaren Unwägbarkeiten beruhen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2011 wurde die Berufung, soweit sie sich gegen die Nichtberücksichtigung der aus der Vermietung des Gebäudes in der X-Straße in XX in den Jahren 2005 bis 2008 erzielten negativen Einkünften bei der Ermittlung der Gesamtbeträge der Einkünfte richtet, abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, sofern der Vermieter vor Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten die Art der Bewirtschaftung eines objektiv nicht ertragsfähigen Mietobjektes ändere, ziehe dies die Beurteilung der sog. kleinen Vermietung als Liebhaberei vom Tätigkeitsbeginn bis zur Änderung nach sich. Maßnahmen, die bei der sogenannten kleinen Vermietung zur Änderung der Art der Bewirtschaftung führen könnten, seien insbesondere die außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital, die wesentliche Erhöhung von Mietzinsen und die Durchführung von baulichen Maßnahmen bzw. die Sanierung, sofern letztere die Zuordnung des Mietobjektes zu einer höheren Ausstattungskategorie ermöglichen würden, sodass zumindest potentiell höhere Mietzinsen

erlangt werden könnten. Bestünde eine so starke Sanierungsbedürftigkeit, dass vor der Sanierung kein bzw. nur ein geringerer Ertrag erzielbar sei und werde eine Sanierung zum Zweck der künftigen besseren Vermietbarkeit des Objektes zeitnah zum Erwerb durchgeführt, liege dann keine Änderung der Bewirtschaftung vor, wenn dem Erwerb und der Sanierung auch hinsichtlich der Finanzierung ein einheitlicher Plan zugrunde liege.

Im zu beurteilenden Fall sei mit der vor Erzielung eines Gesamtüberschusses erfolgten Renovierung und Adaptierung der Erdgeschoßwohnung und der damit verbundenen verbesserten Vermietbarkeit eine Änderung der Bewirtschaftung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO eingetreten, zumal die beabsichtigte Adaptierung keinen Eingang in die ursprünglich vorgelegte Prognoserechnung gefunden habe. Vielmehr habe sich das Mietobjekt von Beginn an in einem Zustand befunden, welcher eine Vermietung ermöglicht habe. Eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 liege somit für die Jahre 2005 bis 2008 mangels Erzielung eines Gesamtüberschusses in diesem Zeitraum nicht vor.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurde unter Verweis auf das Berufungsbegehren ergänzend vorgebracht, die das Objekt "X-Straße, XX" betreffende ursprüngliche Prognoserechnung habe für den zwanzigjährigen Beobachtungszeitraum einen Gesamtüberschuss in Höhe von 2.203,00 € ausgewiesen. Dazu sei anzumerken, dass das Jahr 2005 keinen zwölf Monate umfassenden Zeitraum dargestellt habe. Obwohl die fehlenden Monate des Jahres 2005 nicht im Jahr 2026 zusätzlich zwecks Erreichung eines Gesamtzeitraumes von 20 vollen Kalenderjahren angesetzt worden seien, habe die Prognoserechnung einen Gesamtüberschuss ausgewiesen. Das betreffende Objekt scheine somit nach den seitens des Finanzamtes unwidersprochen gebliebenen Wertansätzen in der Prognoserechnung ertragsfähig gewesen zu sein. Überdies sei nicht nachvollziehbar, weshalb das Finanzamt in seiner E-Mail vom 8. März 2010 zwar die Sanierungs- und Instandsetzungsarbeiten der Jahre 2009 und 2010 als eine geänderte Bewirtschaftung darstelle, die die Vorlage einer neuen Prognoserechnung erfordere, die Wertansätze in der ursprünglichen Prognoserechnung aber mit keinem Wort in Zweifel ziehe.

Im Zuge der wiederholten Änderungswünsche des Finanzamtes sei überdies festgestellt worden, dass die Abschreibung einer Investition aus 2007 in der ursprünglichen Prognoserechnung über den gesamten Beobachtungszeitraum in voller Höhe angesetzt worden sei. Tatsächlich sei ein Ansatz über 10 Jahre gerechtfertigt und offensichtlich richtig, sofern eine verpflichtende Verteilung über 10 Jahre für die Instandsetzungsaufwendungen gesetzlich vorgeschrieben sei. Daraus ergebe sich eine Korrektur von 11.250,00 € für neun Jahre mit je 1.250,00 € überhöhtem AfA-Ansatz. Statt 3.850,00 € hätten somit 2.570,00 € berücksichtigt werden müssen. Das tatsächlich in der Prognoserechnung auszuweisende Ergebnis sei daher ein Gesamtüberschuss der Einnahmen im Ausmaß von 13.453,00 €. Somit seien die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach das gegenständliche Mietobjekt objektiv nicht ertragsfähig sei, unzutreffend. Sofern die Wertansätze in der ursprünglichen

Prognoserechnung als korrekt erachtet würden, läge hinsichtlich der Streitjahre jedenfalls eine steuerliche Einkunftsquelle vor.

Zu erwähnen sei weiters, dass der Bf. aus dem zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes bereits bestehenden Mietverhältnisses betreffend die 62 m² große Erdgeschoßwohnung einen Mietzins von 200,00 € lukriert habe. Laut Immobilienpreisspiegel der S-Immobilien wären aber für X. 5,00 €/m² netto (Mittelpreis) erzielbar gewesen; dies hätte einer effektiv möglichen Miete von 310,00 € netto entsprochen. Bei einem Mieterwechsel wäre nun das Niveau auf diese Miete angehoben worden. Da eine solche Mietanpassung nicht als Änderung der Bewirtschaftungsart zu werten sei, sei ein zu niedriger Mietzins in der ursprünglichen Prognoserechnung angesetzt worden, ein Umstand, der wiederum Auswirkungen auf die Höhe des Gesamtüberschusses gehabt hätte.

Der Bf. habe sich aber nach dem Tod des Mieters dafür entschieden, die Wohnung zu renovieren. Dadurch sei es möglich gewesen, einen höheren Mietzins als 310,00 € zu erlangen. Bei Berücksichtigung der höheren Mietzinse sowie der infolge der Renovierungsarbeiten ebenfalls höheren Werbungskosten werde bereits im Jahr 2025 - und damit innerhalb des ursprünglichen Beobachtungszeitraumes - und nicht erst im Jahr 2028 und ohne Erstreckung der fehlenden Kalendermonate des Jahres 2005 ein Gesamtüberschuss erzielt.

Verwiesen werde auch auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.2.2001, 2000/13/0137, und vom 14.12.2005, 2001/13/0144, in denen dieser zum Ausdruck bringe, dass keine Änderung der Bewirtschaftungsart vorliege, wenn bereits vor einer Änderung von einer Einkunftsquelle auszugehen sei.

Gesamthaft hätte somit das Finanzamt zum Ergebnis kommen müssen, dass bereits ursprünglich eine Einkunftsquelle vorgelegen habe, weshalb jegliche wie immer geartete Änderung keine Änderung im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO darstelle. Es werde daher insofern die Abänderung der angefochtenen Bescheide beantragt, als die Ergebnisse des Mietobjektes "X-Straße, XX" bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien, die Einkommensteuer der Jahre 2005 bis 2008 also erklärungsgemäß veranlagt werde. Des weiteren werde ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat gestellt.

Mit Ergänzungersuchen vom 8. November 2016 ersuchte das BFG den Bf. um Beantwortung der im Folgenden angeführten Fragen sowie um Übermittlung der im Folgenden angeführten Unterlagen:

"Sowohl in der ursprünglichen als auch in der adaptierten Prognoserechnung werden bis einschließlich 2019 Zinsen als Werbungskosten ausgewiesen. Im Gegensatz dazu werden in den Einkommensteuererklärungen betreffend die Vermietung des Objektes „X-Straße, XX“ lediglich bis einschließlich 2012 Zinsen als Werbungskosten geltend gemacht. Diese Diskrepanz ist anhand des Kreditvertrages aufzuklären.

Aus den Akten ist zu ersehen, dass erstmalig im Dezember 2007 – also etwas mehr als 2 Jahre nach dem unentgeltlichen Erwerb des Objektes und dem Beginn der Vermietung durch den Beschwerdeführer – eine Prognoserechnung vorgelegt wurde. In dieser Prognoserechnung ist für das Jahr 2007 eine Kredittilgung in Höhe von 17.000,00 € vorgesehen. Auch hier wäre an Hand geeigneter Unterlagen nachzuweisen, dass bereits zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes des Objektes (2005) die Rückzahlung dieses Betrages im Jahr 2007 vorgesehen war.

In den Akten wurde vermerkt, dass die Mietverträge mündlich abgeschlossen wurden. Sofern dies nicht zutrifft, wird um Vorlage sämtlicher seit dem Jahr 2005 abgeschlossener Mietverträge ersucht. Sollten tatsächlich alle bisherigen Mietverträge mündlich abgeschlossen worden sein, wird um Mitteilung der Anzahl der seit dem Jahr 2005 abgeschlossenen Mietverträge sowie der Namen der Mieter gebeten. Bekanntzugeben ist auch, ob es sich bei diesen Personen um familienfremde Personen gehandelt hat bzw. handelt und zu welchen Konditionen diese Verträge abgeschlossen wurden (detaillierte schriftliche Wiedergabe des Inhalts der mündlichen Verträge).

In den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen werden unter anderem „Strom, Wasser, Kanal und Heizkosten“ als Werbungskosten angeführt. Diesbezüglich wird um Mitteilung ersucht, ob die Betriebskosten vom Vermieter getragen werden oder ob diese Kosten in den Nettomieten inkludiert sind.

In den Prognoserechnungen sind „sonstige Werbungskosten“ ausgewiesen. Mitzuteilen ist, welche Kosten im einzelnen darunter fallen (Instandhaltungskosten, Grundsteuer, Versicherungskosten, etc.) und wie sich der dafür ausgewiesene Betrag auf die einzelnen Werbungskosten verteilt.“

Im Rahmen eines informellen Erörterungstermins am 23. November 2016, bei dem beide Parteien (Bf., sein steuerlicher Vertreter und der Vertreter des Finanzamtes) anwesend waren, gab der Bf. bekannt, dass er ausschließlich mündliche Mietverträge abschließe. Er habe damit gute Erfahrungen gemacht, allerdings prüfe er auch immer die Bonität seiner Mieter und er hole auch Auskünfte über diese Personen bei den ehemaligen Vermietern ein. Bei der Miethöhe orientiere er sich an den im Immobilienpreisspiegel der Sparkassen jährlich ausgewiesenen m²-Preisen. Die Betriebskosten seien von den Mieter zu bezahlen. Die Mieten würden von den Mieter auf sein Bankkonto überwiesen. Er habe mit allen Mieter eine dreimonatige Kündigungsfrist vereinbart und er verlange in der Regel auch Kautions.

Mieter der Erdgeschosswohnung des Mietobjektes in der X-Straße in XX sei von Mai 2005 bis April 2009 der ehemalige langjährige Lebensgefährte seiner Mutter gewesen. Dieser habe dort schon viele Jahre vorher mit seiner Mutter gelebt, sei pflegebedürftig und so schwer krank gewesen, dass jederzeit mit seinem Ableben zu rechnen gewesen sei. Eine Renovierung der Wohnung zu Lebzeiten dieses Mieters sei aufgrund dessen schlechten Gesundheitszustandes nicht möglich gewesen. Nachmieterin dieser Wohnung sei einer seiner Töchter. Eine andere Tochter sei Mieterin der Wohnung im ersten Stock

des Einfamilienhauses. Eine Kaution habe er von seinen Töchtern nicht verlangt. Sie würden aber wie alle seine Mieter eine angemessene Miete bezahlen, die sich an den im Immobilienpreisspiegel der Sparkassen ausgewiesenen Werten orientiere. Auch Betriebskosten bezahlten seine Töchter.

Die in den Prognoserechnungen ausgewiesenen Werbungskosten würden nicht nur Betriebskosten beinhalten, sondern auch Instandhaltungskosten, Kosten der Verwaltung sowie die mit einem Mietausfallsrisiko verbundenen Kosten. Eine Aufschlüsselung dieser Kosten sei nicht möglich.

Es sei zudem von Anfang an geplant gewesen, den größten Teil der im Jahr 2007 fällig gewordenen Abfindung - konkret 10.000,00 € - zur Tilgung des Kredites zu verwenden. Den Zu- und Abfluss dieser Gelder würden die mitgebrachten Bankauszüge des Jahres 2007 belegen. Überdies sollte bis 2007 auf Kapitalsparbüchern angespartes Geld - konkret 7.900,00 € - zur Darlehensrückzahlung verwendet werden. Dass diese Sparguthaben tatsächlich existierten, sei aus den ebenfalls beigebrachten, aufgelösten Sparbüchern ersichtlich. Die kreditgebende Bank sei über die vorzeitige Rückzahlung informiert gewesen. Irrtümlich sei aber im Kreditvertrag festgehalten worden, dass eine vorzeitige Tilgung des Darlehens nicht möglich sei. Die Bank habe aber die vorzeitige teilweise Kredittilgung akzeptiert, ohne dafür Gebühren zu berechnen.

Die verbliebenen Fremdgelder seien deshalb früher zur Gänze getilgt worden, weil ein Abstattungskredit mit einem variablen Zinssatz vereinbart worden sei. Aufgrund der immer geringeren Höhe der Zinsen sei bei gleichbleibenden Rückzahlungen jährlich mehr Kapital zurückgezahlt worden, als prognostiziert worden sei.

Mit Schriftsatz vom 23. November wurde sowohl der Antrag auf mündliche Verhandlung als auch der Antrag, wonach der gesamte Senat entscheiden möge, zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass der unabhängige Finanzsenat mit 1. Jänner 2014 gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst wurde. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Strittig ist im konkreten Fall, ob die Vermietung eines Gebäudes mit zwei nicht parifizierten Wohneinheiten als Liebhabereibetätigung oder als ertragsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist und folglich die erklärten Einkünfte außer Ansatz zu bleiben haben oder nicht.

Da im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 23. November 2016 festgestellt wurde, dass Mieter des zu prüfenden Mietobjektes der ehemalige Lebensgefährte der Mutter des Bf. und zwei Töchter des Bf. waren bzw. sind (dabei handelt es sich um Angehörige

iSd § 25 Abs. 1 Z 2 und Z 5 BAO), ist nach Ansicht des BFG vor der Durchführung einer Liebhabereiprüfung abzuklären, ob die Vertragsbeziehungen fremdüblich gestaltet wurden.

Rechtlich ist zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen auszuführen, dass diese wegen des Fehlens des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - bestimmten Anforderungen genügen müssen, um steuerlich beachtlich zu sein. Hintergrund für diese "wirtschaftliche" Betrachtungsweise ist die Verhinderung einer willkürlichen Herbeiführung steuerrechtlicher Wirkungen zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller und der Umstand, dass der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegengewirkt werden soll (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; UFS 13.9.2005, RV/0059-F/05; UFS 12.10.2009, RV/0539-S/09; Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 158ff).

Verträge zwischen nahen Angehörigen erfahren dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (siehe dazu VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Dem Publizitätserfordernis wurde nach Auffassung des BFG gegenständlich schon dadurch entsprochen, dass die Mietverhältnisse dem Finanzamt gegenüber mit der Einreichung der Umsatz- und Einkommensteuererklärung des Jahres 2005 sowie der zugehörigen Beilagen (Überschussrechnung, Anlagenverzeichnis, etc.) offengelegt wurden. Der Bf. hat im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 23. November 2016 auch den Inhalt der Verträge nachvollziehbar erläutert (Anzahl der seit 2005 abgeschlossenen Mietverträge, Name der Mieter, Vertragskonditionen). Als fremdunüblich war allerdings der Mietpreis für die vom ehemaligen Lebensgefährten der Mutter des Bf. bewohnte Erdgeschosswohnung anzusehen. Denn wie im Vorlageantrag glaubhaft dargetan wurde, wäre für eine Wohnung dieser Lage und Ausstattung ein Mietpreis von monatlich 310,00 € netto erzielbar gewesen, vereinnahmt wurde jedoch bloß ein solcher von ca. 180,00 € netto, also ein um 42% niedrigerer Mietzins. Da - wie aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2005 bis 2008 zu ersehen ist - für die von der Tochter des Bf. bewohnte Wohnung im Obergeschoss ein marktkonformes Mietentgelt vereinnahmt wurde (auch der Geldfluss zwischen den Vertragspartnern wurde glaubhaft dargetan) und die übrigen Vertragsinhalte nicht als unüblich erachtet werden, ist im Beschwerdefall eine Liebhabereiprüfung erforderlich.

Gegenständlich ist für die Streitjahre die Liebhabereiverordnung BGBI. 1993/33 idF BGBI. II 358/97 und BGBI II 1999/15 (in der Folge: LVO) maßgebend. Diese unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.), 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 leg. cit.). Liebhaberei ist gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Außer Streit steht, dass es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 leg.cit handelt. Die Annahme von Liebhaberei kann daher nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO nur ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamteinnahmenüberschuss 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. Als absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshof obliegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes nicht der Behörde, sondern dem Abgabepflichtigen, der die Liebhabereivermutung schlüssig und nachvollziehbar anhand einer Prognoserechnung zu widerlegen hat (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die Ertragsprognose ist auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten zu erstellen und muss die folgenden Mindestanforderungen erfüllen: 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 sowie vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die aufgrund der Sanierung der Erdgeschosswohnung im Jahr 2009 erzielbaren höheren Mieterträge deshalb eine Änderung der Art der Bewirtschaftung iSd § 2 Abs. 4 LVO darstellen, weil die beschwerdegegenständliche Vermietungstätigkeit bei gedanklicher Ausklammerung der steuerlichen Auswirkungen dieser Änderung in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erwarten lassen.

In diesem Zusammenhang ist unter anderem zu untersuchen, inwieweit die laut Erklärungen tatsächlich erzielten Einnahmen bzw. tatsächlich angefallenen Kosten mit den prognostizierten Einnahmen- bzw. Werbungskostenüberschüssen übereinstimmen. Für diesen Vergleich sind jene Werte relevant, die in der ursprünglichen, am 21.12.2007 eingereichten Prognoserechnung ausgewiesen sind, weil sich diese von der adaptierten, am 22.03.2010 übermittelten Prognoserechnung nur insofern unterscheidet, als erstere nicht die aus der Renovierung des Erdgeschosses resultierenden Wertansätze

beinhaltet. Dabei ist zu beachten, dass der Bf. zum Zeitpunkt der erstmaligen Einreichung einer Prognoserechnung - also am 21.12.2007 - bereits Kenntnis über die konkrete Höhe der in den Jahren 2005 und 2006 erzielten Einnahmen und angefallenen Werbungskosten hatte, und somit diese Werte in der Prognoserechnung auszuweisen waren. Die für 2009 und die Folgejahre erklärten Ein- und Ausgaben beinhalten wiederum bereits die Kosten der Renovierung und die dadurch erzielbaren höheren Mieteinnahmen, sodass sich der im Folgenden dargestellte Vergleich zwischen den prognostizierten und den tatsächlichen Werten auf die Jahre 2007 und 2008 beschränkt.

	Einnahmen bzw. Werbungskostenüberschüsse It. Prognoserechnung	tatsächliche Einnahmen bzw. Werbungskostenüberschüsse
2007	-2.520,00 €	-5.076,83 €
2008	-1.741,00 €	-1.779,47 €
	-4.261,00 €	-6.856,30 €

Aus der obigen Gegenüberstellung ist zu ersehen, dass für die Jahre 2007 und 2008 ein Gesamtverlust von -4.261,00 € prognostiziert wurde, während der laut Einkommensteuererklärungen in diesem Zeitraum tatsächlich erzielte Gesamtverlust -6.856,30 € betrug. Da in der Prognoserechnung vom 21.12.2007 für den Zeitraum 2005 bis 2025 lediglich ein Gesamteinnahmenüberschuss von 2.203,00 € prognostiziert wurde, hätte die Hinzurechnung dieses um 2.595,30 € höheren tatsächlichen Verlustes insgesamt einen Werbungskostenüberschuss ergeben. Die betreffende Prognoserechnung stellt somit schon aus diesem Grund keinen Beweis für die voraussichtliche Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Vermietungstätigkeit bei gedanklicher Ausklammerung der aufgrund der Sanierungsmaßnahmen erzielbaren höheren Mieterträge dar. Hinzu kommt, dass Vermietungsbeginn und zugleich Zeitpunkt des erstmaligen Anfalls von Ausgaben der 01.05.2005 war. Daher hätte spätestens bis Ende April 2025 - zu diesem Zeitpunkt endete der 20jährige Beobachtungszeitraum - ein Gesamtüberschuss erzielt werden müssen. In der Prognoserechnung wurden aber - aufgrund der unzutreffenden Ansicht, dass der Beobachtungszeitraum im April 2026 endet - die gesamten Ein- und Ausgaben des Jahres 2025 berücksichtigt. Bei entsprechender Adaptierung der Prognoserechnung ergibt sich - wie im Folgenden aufgezeigt wird - statt eines prognostizierten Gesamteinnahmenüberschusses von 2.203,00 € ein Werbungskostenüberschuss von 1.014,00 € und bei Hinzurechnung des Verlustes von 2.595,30 € ein solcher von 3.609,30 €.

In der Prognoserechnung für den Zeitraum 01.01.2025 bis 31.12.2025 ausgewiesene Werte:

Jahr	Gesamteinnahmen	AfA	Zinsen	Sonstige Werbungskosten	Jahres- überschuss	Gesamteinnahmen- überschuss
2025	13.145,00 €	3.820,00 €	0,00 €	5.456,00 €	3.870,00 €	2.203,00

Für den Zeitraum 01.01.2025 bis 30.04.2025 anzusetzende Werte (unter der Voraussetzung der Plausibilität der prognostizierten Werte):

Jahr	Gesamteinnahmen netto	AfA	Zinsen	Sonstige Werbungskosten	Jahres- überschuss	Werbungskosten- überschuss
2025	4.382,00 €	1.910,00 €	0,00 €	1.819,00 €	653,00 €	-1.014,00 €

Laut Vorlageantrag ist allerdings die Prognoserechnung vom 21.12.2007 auch deshalb unrichtig, weil für eine im Jahr 2007 getätigte Investition in Höhe von 12.500,00 € für den gesamten Beobachtungszeitraum ein Afa-Ansatz von jährlich 1.250,00 € erfolgt ist. Richtigerweise hätte aber nur für 10 Jahre eine AfA von jährlich 1.250,00 € angesetzt werden dürfen. Somit erhöhe sich der prognostizierte Gesamteinnahmenüberschuss von 2.203,00 € auf 13.453,00 € (2.203,00 € plus 11 x 1.250,00 € ergibt 13.453,00 €).

Aus dem vorgelegten Afa-Verzeichnis ist zu ersehen, dass im Jahr 2007 Investitionen im Ausmaß von insgesamt 12.358,20 € erfolgt sind. Bei diesen Investitionen handelt es sich um die Anschaffung einer Balkonmarkise (Rechnung vom 14.08.2007 über 1.031,20 €) und um den Bau einer Außenstiege (Rechnung vom 30.06.2007 über 11.327,70 €).

In der Prognoserechnung wurde dafür unter dem Titel "Investition 2007 in Höhe von 12.500,00 €" ein Betrag von 1.250,00 € als AfA für die Jahre 2008 bis 2025 (also für 18 Jahre) zum Ansatz gebracht. Richtigerweise wäre in der Prognoserechnung nur für 10 Jahre eine AfA in Höhe von 1.250,00 € zu berücksichtigen gewesen. Die Prognoserechnung war daher insofern zu adaptieren, als für 2018 bis 2025 eine um 1.250,00 € verminderte AfA zum Ansatz zu bringen war ($8 \times 1.250,00 = 10.000,00$ €). Da der Prognosezeitraum am 30.04.2025 endet (siehe dazu die obigen Ausführungen), war für 2025 die AfA nur um 625,00 € ($1.250,00 : 2 = 625,00$ €) zu vermindern. Statt eines Werbungskostenüberschusses von 3.609,30 € (siehe dazu oben) ergibt sich deshalb ein Gesamteinnahmenüberschuss von 7.015,70 € ($-3.609,30 + 9.375,00 = 5.765,70$ €).

Für das BFG gilt damit allerdings der Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der ursprünglichen Art der Bewirtschaftung des Vermietungsobjektes noch nicht als erbracht. Vielmehr lässt der Umstand, dass der tatsächliche Werbungskostenüberschuss im Jahr 2007 doppelt so hoch war wie der prognostizierte, Zweifel an der Plausibilität der prognostizierten Werte aufkommen. Im Folgenden ist daher eine Plausibilitätsprüfung durchzuführen.

1) Prognostizierte Mieteinnahmen für den Zeitraum 2009 bis 2025

In der Prognoserechnung vom 21.12.2007 wurden für die Jahre 2009 und die Folgejahre jährliche Mietsteigerungen von 2% prognostiziert.

Bei Betrachtung der tatsächlichen Mietzinsentwicklung der vorläufig veranlagten Jahre 2011 bis 2015 (die Jahre 2009 und 2010 sind deshalb nicht aussagekräftig, weil die in diesen Jahren durchgeführten Sanierungsmaßnahmen Mietausfälle bzw. Mietreduktionen zur Folge hatten) zeigt sich folgendes Bild:

	Mieteinnahmen netto	Mieterhöhung gegenüber Vorjahr in %
2011	13.963,64 €	
2012	14.181,82 €	1,562%
2013	14.465,45 €	2,000%
2014	14.836,36 €	2,564%
2015	15.054,55 €	1,471%

Durchschnittlich stiegen die Mieteinnahmen in diesem Zeitraum um 1,9%. Die Mieteinnahmen wurden allerdings erst in Zeiträumen nach Sanierung der Erdgeschosswohnung erzielt. Wie aus den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre 2005 bis 2008 zu ersehen ist, waren die für die Erdgeschosswohnung erzielten tatsächlichen Mieteinnahmen im Jahr 2008 (also vor Sanierung) nicht nur geringer als prognostiziert, sondern sogar geringfügig niedriger als im Jahr 2006.

In der Prognoserechnung vom 21.12.2007 für die Jahre 2005 bis 2008 ausgewiesene Mieteinnahmen:

	In der Prognoserechnung ausgewiesene Mieteinnahmen
2005	1.200,00 €
2006	3.500,00 €
2007	7.600,00 €
2008	9.388,00 €
	21.688,00 €

In den Jahren 2005 bis 2008 tatsächlich erzielte Mieteinnahmen:

- 2005 (einzig die Wohnung im unteren Stockwerk wurde im Zeitraum 05/2005 bis 12/2005 vermietet:

	Jährliche Nettoeinnahmen	Monatliche Nettoeinnahmen
Wohnung oberer Stock	0,00 €	0,00 €
Wohnung unterer Stock	1.272,73 €	159,09 €
	1.272,73 €	159,09 €

- 2006 (die Wohnung im oberen Stockwerk wurde im Zeitraum 10/2006 bis 12/2006 vermietet:

	Jährliche Nettoeinnahmen	Monatliche Nettoeinnahmen
Wohnung oberer Stock	1.363,64 €	454,55 €
Wohnung unterer Stock	2.181,82 €	181,82 €
	3.545,46 €	636,37 €

• 2007

	Jährliche Nettoeinnahmen	Monatliche Nettoeinnahmen
Wohnung oberer Stock	5.454,55 €	454,55 €
Wohnung unterer Stock	2.181,82 €	181,82 €
	7.636,37 €	636,37 €

• 2008

	Jährliche Nettoeinnahmen	Monatliche Nettoeinnahmen
Wohnung oberer Stock	6.545,45 €	545,45 €
Wohnung unterer Stock	2.069,81 €	172,48 €
	8.615,26 €	717,93 €

Das BFG erachtet allerdings das Beschwerdevorbringen, wonach bei einem Mieterwechsel der Mietzins für die nicht sanierte Erdgeschosswohnung auf das für eine Wohnung dieser Lage und Ausstattung erzielbare Niveau angehoben worden wäre, als glaubhaft. Da der Mieter dieser Wohnung im April 2009 verstarb, wurde in der Beschwerde unter Verweis auf die im Immobilienpreisspiegel der S-Immobilien für 2009, 2010 und 2011 ausgewiesenen Werte ab Mai 2009 von einer realisierbaren Miete von netto 5,00 €/m² ausgegangen (für die 62 m² große Erdgeschosswohnung errechnet sich somit ein monatlicher Nettomietzins von 310,00 €). 2016 beträgt der durchschnittliche Mietpreis für eine Wohnung mit einem einfachen Wohnwert (Mindestausstattung: Teppich, Mindestverfliesung Sanitärräume) in der gegenständlichen Lage bereits 6,00 €/m² (also um 20% mehr als noch im Jahr 2009; siehe dazu www.hypo-il.at/immobilienberatung/richtpreise-Vorarlberg). Das BFG kommt daher im Rahmen der Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass sich auch für eine nicht restaurierte Erdgeschosswohnung ab Mitte 2009 nicht nur höhere Mieteinnahmen als die in der Prognoserechnung vom 21.12.2007 ausgewiesenen verwirklichen hätten lassen, sondern überdies jährliche Mietsteigerungen von 2%.

- 2009 (vom 01.01.2009 bis 30.04.2009: 1.000,00 € und vom 01.05.2009 bis 31.12.2009 monatlich 310,00 €)

	Jährliche Nettoeinnahmen laut Prognose des BFG	Monatliche Nettoeinnahmen laut Prognose des BFG
Wohnung oberer Stock	6.709,09 €	559,09 €
Wohnung unterer Stock	3.480,00 €	290,00 €
	10.189,09 €	849,00 €

• 2016

	Jährliche Nettoeinnahmen laut Prognose des BFG	Monatliche Nettoeinnahmen laut Prognose des BFG

Wohnung oberer Stock	7.648,35 €	559,09 €
Wohnung unterer Stock	4.240,80 €	353,40 €
	11.889,15 €	912,49 €

- In der Prognoserechnung des Bf. vom 21.12.2007 für die Jahre 2009 und 2016 prognostizierte Mieteinnahmen für beide Wohnungen:

	Jährliche Nettoeinnahmen	Monatliche Nettoeinnahmen
2009	9.576,00 €	798,00 €
2016	11.000,00 €	916,67 €

2) Sondertilgung

Wie obig dargestellt, war bereits in der ersten, am 21. Dezember 2007 beim Finanzamt eingereichten Prognoserechnung für das Jahr 2007 eine Sondertilgung in Höhe von 17.900,00 € ausgewiesen. Der Bf. hat auch den Nachweis erbracht, dass die Sondertilgung zum vorgesehenen Zeitpunkt in der geplanten Höhe tatsächlich erfolgt ist. Aus den Akten ergibt sich kein Anhaltspunkt, dass zum Zeitpunkt der Einreichung der Prognoserechnung die ertragssteuerliche Relevanz der Vermietungstätigkeit auf Grund von Ermittlungen des Finanzamtes bereits in Streit stand. Der Kreditvertrag schloss allerdings die Möglichkeit einer vorzeitigen teilweisen Kredittilgung explizit aus.

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder eine Liebhabereibetätigung vorliegt, ist ein vorzeitiger Fremdmittelabbau lediglich dann zu berücksichtigen, wenn bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs des Mietobjektes eine ernsthafte Tilgungsabsicht bestand. Dazu ist erforderlich, dass die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von Vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Es muss somit eindeutig erwiesen sein, dass eine ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung besteht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Seite 210 f, UFS 09.10.2006, RV/0379-G/05). Andernfalls ist von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben.

Für die Richtigkeit der anlässlich der Vorlage der ersten Prognoserechnung angeführten Behauptung, es wäre von Anfang an eine vorzeitige Kreditrückzahlung beabsichtigt gewesen, spricht laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe dazu VwGH 19.07.2000, 96/13/0021, und VwGH 18.10.2005, 2004/14/0116) der Umstand, dass schon innerhalb des zweiten Jahres ab der Aufnahme einer Vermietungstätigkeit und vor jeglicher Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde zur Frage, ob eine Vermietung als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen ist, mit der vorzeitigen Rückzahlung eines ursprünglich langfristig aufgenommenen Kredit begonnen wurde.

Gegenständlich liegen sämtliche von der höchstgerichtlichen Judikatur geforderten Voraussetzungen für die Glaubwürdigkeit einer ernsthaften, bereits zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes des Mietobjektes bestehenden Absicht der vorzeitigen

Kapitaltilgung vor. Der vorzeitige Fremdmittelabbau ist daher bei der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder eine Liebhabereibetätigung vorliegt, zu berücksichtigen.

3) Mietausfallsrisiko und Instandhaltung/Instandsetzung

Unter einem Mietausfallwagnis ist das Wagnis einer Ertragsminderung zu verstehen, die durch Mietminderung, uneinbringliche Zahlungsrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht. Es dient auch zur Deckung der Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung (siehe dazu Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, Seite 91, der für das Mietausfallwagnis bei Wohnobjekten 3% -5% des Jahresrohertrages berechnet).

Unter Instandhaltungskosten sind die Kosten zu verstehen, die während der Nutzungsdauer zur Erhaltung des bestimmungsgemäßen Gebrauchs der baulichen Anlagen aufgewendet werden müssen, um die durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinflüsse entstehenden baulichen Schäden ordnungsgemäß zu beseitigen. Die Instandhaltungskosten fallen nicht laufend in gleicher Höhe an, vielmehr entwickeln sie sich zyklisch und erreichen ihren ersten Höhepunkt bei Neubauten nach 15 bis 20 Jahren. Im Rahmen der Ermittlung der Bewirtschaftungskosten muss daher für die Instandhaltungskosten ein kalkulatorischer Ansatz gewählt werden, der einem langjährigen Durchschnitt der aufzuwendenden Kosten entspricht (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹, S. 430).

Bei der Ermittlung der im Einzelfall in einer Ertragsprognose zum Ansatz zu bringen Kosten für zukünftige Instandhaltungen ist das Alter des Gebäudes, seine bauliche Beschaffenheit sowie die Ausstattung des Objektes (vorhandener Aufzug, etc.) zu berücksichtigen. Da eine fundierte Prognose der zu veranschlagenden Kosten ohne Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht möglich sein wird, wurden von der Lehre (Kranewitter, a.a.O., S. 91; Ross-Brachmann, a.a.O., S. 432 f) an Hand einer Vielzahl von Gutachten Erfahrungssätze erstellt, die aus Vereinfachungsgründen bei der Erstellung der Prognose verwendet werden. Da die Kosten für die Bauwerkserhaltung je nach Ausstattung des Gebäudes variieren (Aufzügen oder Klimaanlagen verursachen zusätzliche Kosten), werden die dafür in der Prognoserechnung zu berücksichtigenden kalkulatorischen Ansätze in der Regel in Bezug zu den Herstellungskosten gesetzt (so z.B. bei Kranewitter, a.a.O., S. 91). Komplizierter ist die Berechnung der durchschnittlichen Instandhaltungskosten auf Basis der Wohnungsgröße (siehe dazu Ross-Brachmann, a.a.O., S. 432 f), weil hier je nach Qualität und Ausstattung der Bauten Zu- und Abschläge vorzunehmen sind.

Der Bf. hat vorgebracht, dass in der Prognoserechnung auch Instandhaltungskosten, sowie die mit einem Mietausfallsrisiko verbundenen Kosten berücksichtigt wurden und zwar unter dem Titel "sonstige Werbungskosten". Das BFG erachtet dieses Vorbringen aufgrund der Höhe der angesetzten Beträge (zwischen 6.920,00 € und 15.448,00 €) als glaubhaft.

Gesamthaft kommt das BFG im Rahmen der Beweiswürdigung somit zum Ergebnis, dass auch bei gedanklicher Ausklammerung der steuerlichen Auswirkungen der aufgrund der Sanierung der Erdgeschosswohnung im Jahr 2009 erzielbaren höheren Mieterträge ein Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren ab Beginn der Vermietungstätigkeit zu erwarten gewesen wäre. Rechtlich folgt daraus die Anerkennung der Vermietung der Eigentumswohnung in den Streitjahren als ertragsteuerlich relevante Betätigung.

Angemerkt wird, dass in den Folgejahren zu prüfen sein wird, ob sich nicht durch die im Jahr 2009 angefallenen Renovierungskosten trotz der dadurch erzielbaren höheren Mieteinnahmen die Ertragssituation der Vermietungstätigkeit dermaßen verändert hat, dass nunmehr in einem absehbaren Zeitraum insgesamt mit einem Werbungskostenüberschuss zu rechnen ist. Anders als im Fall der Annahme, dass die unter Ausklammerung der Sanierung der Erdgeschosswohnung betriebene Vermietungstätigkeit gesamthaft betrachtet in einem absehbaren Zeitraum zu einem Verlust führt, beginnt in einem solchen Fall kein neuer Anlaufzeitraum zu laufen (maßgebend bleibt also der Zeitraum Mai 2005 bis April 2025).

Zulässigkeit einer (ordentlichen) Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Beurteilung der ertragssteuerlichen Relevanz der Vermietungstätigkeit in den Streitjahren folgt das BFG der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung wurden daher nicht berührt, weshalb eine (ordentliche) Revision nicht zulässig ist.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 25. November 2016