

TE Vwgh Erkenntnis 2012/2/28 2009/15/0192

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.02.2012

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

- BAO §119 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §295a;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs4 idF 1997/II/358;
LiebhabereiV 1993;
1. BAO § 119 heute
 2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962
 1. BAO § 167 heute
 2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962
 1. BAO § 295a heute
 2. BAO § 295a gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
 3. BAO § 295a gültig von 20.12.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 1. EStG 1988 § 2 heute
 2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
 3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
 4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
 10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
 11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 28 heute
2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des SZ in D, vertreten durch Dr. Julia Hagen und Mag. Martin Künz, Rechtsanwälte in 6850 Dornbirn,

Goethestraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 14. September 2009, Zl. RV/0480-F/08, miterledigt RV/0481-F/08, RV/0512-F/08, RV/0513-F/08, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2004 bis 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 31. Juli 2003 eine Eigentumswohnung samt Zubehör und überdachtem Autoabstellplatz in W zum Preis von 180.750 EUR zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (36.150 EUR, gesamt daher 216.900 EUR).

Am 25. Februar 2005 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, dass er die Eigentumswohnung ab 1. Dezember 2004 vermietet habe, und erklärte den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (ab dem Kalenderjahr 2004). Mit Telefax vom 14. März 2005 übermittelte er dem Finanzamt den Kaufvertrag, den Mietvertrag sowie eine Prognoserechnung und wies darauf hin, dass die Wohnung "in CHF fremdfinanziert" sei. Daher sei bereits ab dem Jahr 2005 ein Einnahmenüberschuss zu erwarten. Am 25. Februar 2005 teilte der Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, dass er die Eigentumswohnung ab 1. Dezember 2004 vermietet habe, und erklärte den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 27, UStG 1994 (ab dem Kalenderjahr 2004). Mit Telefax vom 14. März 2005 übermittelte er dem Finanzamt den Kaufvertrag, den Mietvertrag sowie eine Prognoserechnung und wies darauf hin, dass die Wohnung "in CHF fremdfinanziert" sei. Daher sei bereits ab dem Jahr 2005 ein Einnahmenüberschuss zu erwarten.

In der für die Jahre 2004 bis 2022 erstellten Prognose wurden aus der Vermietung der Wohnung mit Ausnahme des Jahres 2004 (474 EUR) jährlich gleichbleibende Einnahmen in Höhe von 5.682 EUR angesetzt. Von diesen wurden als Werbungskosten Abschreibungen (2004 Halbjahres-AfA von 1.238 EUR, ab 2005 jeweils 2.475 EUR), Zinsen (2004: 225 EUR; ab 2005 gleichbleibend 2.700 EUR) sowie "sonstige Werbungskosten" in Höhe von jeweils 200 EUR in Abzug gebracht. Demnach hätte der Beschwerdeführer aus der Vermietung im Jahr 2004 einen Werbungskostenüberschuss von 1.189 EUR, in den Jahren ab 2005 jeweils Einnahmenüberschüsse in Höhe von 307 EUR erwirtschaftet. Aus der Kumulierung der Jahresergebnisse 2004 bis 2022 hätte sich laut Prognose im Jahr 2022 ein Gesamtüberschuss von 4.337,50 EUR ergeben.

Der Beschwerdeführer gab in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 (neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) folgende Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaft an: 2004: -4.915,20 EUR; 2005: 75,80 EUR; 2006: -704,21 EUR; 2007: -1.796,99 EUR).

Die Veranlagung zur Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 erfolgte durch das Finanzamt mit (endgültigen) Bescheiden vom 28. April 2005, 10. Mai 2006 sowie vom 16. August 2007 zunächst erklärungskgemäß.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 sowie im Umsatzsteuerbescheid 2007 (jeweils vom 26. Mai 2008) verneinte das Finanzamt sodann die Einkunftsquelleneigenschaft bzw. umsatzsteuerliche Relevanz der Betätigung des Beschwerdeführers mit der Begründung, die Vermietung der Wohnung habe bisher weit größere Verluste eingebracht, als in der am 14. März 2005 eingereichten Prognoserechnung angenommen worden sei. Nach objektiver Beurteilung sei die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ohne Änderung der Bewirtschaftungsweise nicht möglich.

Auf Basis dieser Beurteilung erließ das Finanzamt am 30. Juli 2008 gemäß § 295a BAO geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006. Die Änderung wurde (im Umsatzsteuerbescheid 2004; in den weiteren Bescheiden wurde auf diese Begründung verwiesen) damit begründet, die Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar. Auf Basis dieser Beurteilung erließ das Finanzamt am 30. Juli 2008 gemäß Paragraph 295 a, BAO geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006. Die Änderung wurde (im Umsatzsteuerbescheid 2004; in den weiteren Bescheiden wurde auf diese Begründung verwiesen) damit begründet, die Beurteilung der Vermietung als Liebhaberei stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des Paragraph 295 a, BAO dar.

Der Beschwerdeführer erhob gegen die gemäß § 295a BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 Berufung und bestritt dabei sowohl die Berechtigung des Finanzamts zur Änderung der Bescheide gemäß § 295a BAO als auch die Beurteilung, es liege "Liebhaberei" vor. Der Beschwerdeführer erhob gegen die gemäß Paragraph 295 a, BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 Berufung und bestritt dabei sowohl die Berechtigung des Finanzamts zur Änderung der Bescheide gemäß Paragraph 295 a, BAO als auch die Beurteilung, es liege "Liebhaberei" vor.

Gegen die Beurteilung der Vermietung als "Liebhaberei" wurde eingewendet, die kumulierten Verluste in Höhe von 7.339 EUR würden überwiegend aus "Anlaufzinsen" im Jahr 2004 in Höhe von 3.595 EUR resultieren, im Jahr 2005 sei sogar ein "Gewinn" in Höhe von 76 EUR erzielt worden. Die Verluste in den Jahren 2006 und 2007 seien auf das gestiegene Zinsniveau zurückzuführen. Es sei mittlerweile absehbar, dass der Zinsaufwand mittelfristig wieder rückläufig sein werde. Die Verdreifachung der Zinsen in den Jahren 2004 bis 2007 sei ursächlich für die Anhäufung der Verluste in den ersten vier Jahren. Es liege eine Unwägbarkeit vor. Diese Zinsenentwicklung sei bei Anwendung eines durchschnittlichen Sorgfaltsmaßstabes nicht zu erkennen bzw. zu erwarten gewesen.

Auch liege kein Grund für eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO vor. Wenn es ungewiss sei, ob die Tätigkeit als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle zu qualifizieren sei, seien vorläufige Bescheide zu erlassen. Das sei im vorliegenden Fall nicht geschehen. Es liege auch keine vorzeitige Beendigung vor, die Wohnung werde nach wie vor vermietet. Es sei nicht beabsichtigt (und auch nicht beabsichtigt gewesen), die Wohnung nur für einen begrenzten Zeitraum zu vermieten. Daraus, dass der Zinssatz ansteige und sich damit eine höhere Zinsenbelastung ergebe, als in der Prognoserechnung vorgesehen gewesen sei, ergebe sich kein rückwirkendes Ereignis. Auch liege kein Grund für eine Bescheidänderung gemäß Paragraph 295 a, BAO vor. Wenn es ungewiss sei, ob die Tätigkeit als Liebhaberei oder als Einkunftsquelle zu qualifizieren sei, seien vorläufige Bescheide zu erlassen. Das sei im vorliegenden Fall nicht geschehen. Es liege auch keine vorzeitige Beendigung vor, die Wohnung werde nach wie vor vermietet. Es sei nicht beabsichtigt (und auch nicht beabsichtigt gewesen), die Wohnung nur für einen begrenzten Zeitraum zu vermieten. Daraus, dass der Zinssatz ansteige und sich damit eine höhere Zinsenbelastung ergebe, als in der Prognoserechnung vorgesehen gewesen sei, ergebe sich kein rückwirkendes Ereignis.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. September 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen die gemäß § 295a BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer habe seit dem Jahr 2004 aus der Vermietung der Eigentumswohnung Einkünfte erzielt. Nach der am 14. März 2005 eingereichten Prognoserechnung hätte der Beschwerdeführer im Jahr 2004 einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 1.189 EUR erzielt; danach wären ausschließlich Einnahmenüberschüsse in Höhe von 307 EUR (gleich bleibend) pro Jahr erwirtschaftet worden. Dagegen würden sich die tatsächlichen Ergebnisse laut den eingereichten Steuererklärungen mit - 4.915,20 EUR (2004), 75,80 EUR (2005), -704,21 (2006) und - 1.796,99 EUR (2007) errechnen. Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. September 2008 wies das Finanzamt die Berufung gegen die gemäß Paragraph 295 a, BAO geänderten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 als unbegründet ab. Der Beschwerdeführer habe seit dem Jahr 2004 aus der Vermietung der Eigentumswohnung Einkünfte erzielt. Nach der am 14. März 2005 eingereichten Prognoserechnung hätte der Beschwerdeführer im Jahr 2004 einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 1.189 EUR erzielt; danach wären ausschließlich Einnahmenüberschüsse in Höhe von 307 EUR (gleich bleibend) pro Jahr erwirtschaftet worden. Dagegen würden sich die tatsächlichen Ergebnisse laut den eingereichten Steuererklärungen mit - 4.915,20 EUR (2004), 75,80 EUR (2005), - 704,21 (2006) und - 1.796,99 EUR (2007) errechnen.

Bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen sei zu beurteilen, ob sie in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lassen würden. Für die Liebhabereibeurteilung seien daher Ereignisse maßgeblich, die erst in Zukunft eintreten, aber abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches hätten. Bei Zweifeln an der Einkunftsquelleneigenschaft könne die Abgabenbehörde die Betätigung beobachten (Beobachtungszeitraum) und Abgaben vorläufig festsetzen. Sie könne Abgaben aber auch endgültig festsetzen und nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes eine Liebhabereibeurteilung vornehmen und die Bescheide dann gem. § 295a BAO abändern. Die im Beobachtungszeitraum gewonnenen Erkenntnisse über die Erfolgsaussichten einer Betätigung würden dabei Ereignisse darstellen, die - im Hinblick auf die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung - abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand oder Umfang der Abgabepflicht der vorangegangenen

Veranlagungszeiträume hätten. Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könne, sei grundsätzlich erst nach Ablauf eines nach Lagerung des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich. Bei typischer der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen sei zu beurteilen, ob sie in einem absehbaren (überschaubaren) Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lassen würden. Für die Liebhabereibeurteilung seien daher Ereignisse maßgeblich, die erst in Zukunft eintreten, aber abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches hätten. Bei Zweifeln an der Einkunftsquelleneigenschaft könne die Abgabenbehörde die Betätigung beobachten (Beobachtungszeitraum) und Abgaben vorläufig festsetzen. Sie könne Abgaben aber auch endgültig festsetzen und nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes eine Liebhabereibeurteilung vornehmen und die Bescheide dann gem. Paragraph 295 a, BAO abändern. Die im Beobachtungszeitraum gewonnenen Erkenntnisse über die Erfolgsaussichten einer Betätigung würden dabei Ereignisse darstellen, die - im Hinblick auf die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung - abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand oder Umfang der Abgabepflicht der vorangegangenen Veranlagungszeiträume hätten. Die Beurteilung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könne, sei grundsätzlich erst nach Ablauf eines nach Lagerung des Einzelfalles tauglichen Beobachtungszeitraumes möglich.

Im vorliegenden Fall sei in den Veranlagungsjahren 2004 bis 2007 ein (tatsächlicher) Werbungskostenüberschuss in Höhe von 7.340,60 EUR erwirtschaftet worden. Nach der eingereichten Prognoserechnung hätte der Werbungskostenüberschuss im selben Zeitraum aber nur 267,50 EUR betragen sollen. Die Prognoserechnung könne daher nicht als plausibel angesehen werden. Insbesondere die prognostizierten Fremdkapitalzinsen seien viel zu niedrig angesetzt worden. Bereits im Jahr 2004 hätten die Fremdfinanzierungskosten 3.594,61 EUR betragen; dennoch seien die Zinsen in der im Jahr 2005 eingereichten Prognoserechnung mit

2.700 EUR in Ansatz gebracht worden. Die in der Prognoserechnung angesetzten Zinssätze seien als zu optimistisch anzusehen. Das Ansteigen von Fremdkapitalkosten stelle keine Unwägbarkeit dar, sondern sei ebenso wie die geringere bzw. die Nicht-Vermietbarkeit dem gewöhnlichen Vermietungsrisiko zuzuordnen und nehme deshalb Einfluss auf die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit.

Die vorgelegte Prognoserechnung wäre auch insofern zu adaptieren gewesen, als dort keine Vorsorge für künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen getroffen worden sei, gleichfalls fehle die Berücksichtigung eines Mietausfallwagnisses und eine Vorsorge für das Fremdwährungsrisiko.

Mit Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2007 habe sich eindeutig ergeben, dass sich aus der Vermietung kein Einnahmenüberschuss erwirtschaften lasse und folglich auch die vorgelegte Prognoserechnung nicht eingehalten werden könne. Die im Jahr 2007 gewonnene Erkenntnis, dass die eingereichte Prognoserechnung weder plausibel sei noch eingehalten werden könne, stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO dar, das die Voraussetzung für eine Abänderung im Sinne dieser Gesetzesstelle bilde. Mit Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2007 habe sich eindeutig ergeben, dass sich aus der Vermietung kein Einnahmenüberschuss erwirtschaften lasse und folglich auch die vorgelegte Prognoserechnung nicht eingehalten werden könne. Die im Jahr 2007 gewonnene Erkenntnis, dass die eingereichte Prognoserechnung weder plausibel sei noch eingehalten werden könne, stelle ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des Paragraph 295 a, BAO dar, das die Voraussetzung für eine Abänderung im Sinne dieser Gesetzesstelle bilde.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Er führte u. a. aus, er habe am 20. Dezember 2007 Eigenmittel in Höhe von 75.000 EUR eingebracht, sodass sich die Kreditschulden ohne "Landgeld" per 31. Dezember 2007 auf 50.560,40 EUR belaufen würden. Er lege die adaptierte Prognoserechnung sowie den Kreditauszug per 31. Dezember 2007 bei. Aus der Prognoserechnung sei ersichtlich, dass aus der Vermietung ab dem Jahr 2008 ein Einnahmenüberschuss erzielt werde. Die Ende 2007 getätigte vorzeitige teilweise Kreditrückzahlung sei Teil eines von vornherein bestehenden Planes gewesen. Das Vorliegen dieses Planes komme in der im Jahr 2005 eingereichten Prognoserechnung eindeutig zum Ausdruck, da die Rückzahlung in die Prognoserechnung eingearbeitet worden sei und andernfalls die niedrigen Zinsen nicht hätten angesetzt werden können. Ein weiteres Indiz für die geplante Tilgung sei die Tatsache, dass die vorzeitige Rückzahlung vor Beginn abgabenbehördlicher Ermittlungen in Richtung Liebhabereibeurteilung und nicht im Nachhinein getätigt worden sei. Aus der adaptierten Prognoserechnung sei klar ersichtlich, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielt werden könne.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Die belangte Behörde führte - nach Wiedergabe des Verfahrensganges - im Wesentlichen aus, im vorliegenden Fall sei strittig, ob die Vermietung einer Eigentumswohnung ab Dezember 2004 eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle darstelle bzw. als umsatzsteuerlich relevante Betätigung anzusehen sei.

Die vom Beschwerdeführer am 14. März 2005 und damit unmittelbar nach Beginn der Vermietung eingereichte Prognose entspreche nicht den von der Judikatur an eine realitätsnahe Prognose gestellten Anforderungen, weil sie über den gesamten Prognosezeitraum weder künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten noch ein allfälliges Mietausfallsrisiko berücksichtige. Da die Vermietung der Eigentumswohnung vom Beschwerdeführer bereits im Dezember 2004 begonnen, die ursprüngliche Prognose dem Finanzamt aber erst am 14. März 2005 übermittelt worden sei, seien der tatsächliche Fremdfinanzierungsaufwand für 2004 (3.594,61 EUR, laut Prognose: 225 EUR) und auch die Höhe der "sonstigen Werbungskosten" (laut Prognose: jährlich 200 EUR, laut Überschussrechnung 2004:

518,30 EUR) im Zeitpunkt der Erstellung bereits festgestanden. Die Aufwendungen hätten daher in der Prognose in tatsächlicher Höhe angesetzt werden müssen. Die ursprünglich eingereichte Prognose sei vom Beschwerdeführer auch in den Folgejahren (2005 bis 2007) nicht an die tatsächlichen Verhältnisse angepasst worden.

Da der Beschwerdeführer - wie sich aus der dem Vorlageantrag an den unabhängigen Finanzsenat angeschlossenen, adaptierten Prognoserechnung ergebe - zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Mietobjektes neben dem "Landgeld" (61.000 EUR) einen Fremdwährungskredit (in Schweizer Franken über umgerechnet 135.000 EUR) aufgenommen habe, habe er realistischlicherweise nicht auf Dauer von der bei Aufnahme des Kredites gegenüber einer Finanzierung in Euro wesentlich geringeren Zinsbelastung ausgehen können. In einer realistischen Prognoserechnung seien sowohl das mit einer Finanzierung in einer Fremdwährung verbundene Zins-, als auch das Kursrisiko entsprechend zu bewerten und zu berücksichtigen. In eine Risikobewertung bei einem Fremdwährungskredit müsse auch die Möglichkeit bzw. Notwendigkeit der Konvertierung der Schuld in Euro während der Laufzeit des Darlehens einbezogen werden.

Der Beschwerdeführer mache für die erheblichen Abweichungen zwischen der Prognose und den tatsächlichen Verlusten (Werbungskostenüberschüssen) u.a. die "Anlaufzinsen" im Jahr 2004 in Höhe von 3.595 EUR verantwortlich. Die gravierende Abweichung zwischen der Prognose vom 14. März 2005 und dem tatsächlichen Werbungskostenüberschuss bereits für das erste Jahr resultiere aber fallbezogen daraus, dass in der Prognose für 2004 nicht der dem Beschwerdeführer bereits bei Erstellung bekannte Finanzierungsaufwand und die sonstigen Werbungskosten angesetzt worden seien, die Prognose daher bereits zu Beginn der Vermietung nicht an die tatsächlichen Verhältnisse (Bewirtschaftungsart) angeknüpft habe.

Die tatsächliche Zinsentwicklung lasse sich weder von der Behörde noch vom Steuerpflichtigen exakt vorhersehen. In einer Prognose müsse aber dem mit der vom Beschwerdeführer gewählten Art der Bewirtschaftung, zu der auch die Art der Finanzierung des Mietobjektes gehört, verbundenen Zins- und (bei Fremdwährungskrediten) Kursrisiko entsprechend Rechnung getragen werden. Das Ansteigen von Fremdkapitalzinsen gehöre zum typischen Vermietungsrisiko und nehme deshalb Einfluss auf die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit.

Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit seien die tatsächlichen Ergebnisse (aus der Überschussermittlung) der Jahre 2004 bis 2007 heranzuziehen; daraus sei abzuleiten, dass aus der Vermietung unter Beibehaltung der Bewirtschaftungsart in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss erzielt werden könne. Der Beschwerdeführer habe die auf Grund der Liebhabereibeurteilung ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2007 auch nicht angefochten.

Laut der dem Vorlageantrag angeschlossenen geänderten Prognoserechnung komme es im Prognosezeitraum 2004 bis 2024 unter Berücksichtigung der Tilgung gegenüber dem Jahr 2007 ab 2008 zu einer Reduzierung der Zinsen aus dem Fremdwährungskredit von

4.306 EUR auf 2.000 EUR. In dieser Prognoserechnung seien anders als in der Prognose vom 14. März 2005 neben diesen Zinsen auch Zinsen "Landgeld" ausgewiesen. Das Mietausfallsrisiko werde ab 2008 mit 2,5 % der Einnahmen bewertet. Die Instandhaltungs- sowie die "sonstige Werbungskosten" (ursprünglich Fixbetrag von 200 EUR jährlich)

würden ab 2008 ebenfalls mit 2,5 % der Einnahmen angesetzt. Zinsen für "Landgeld" seien in der ursprünglichen Prognoserechnung vom 14. März 2005 nicht berücksichtigt gewesen. Dies bedeute, dass die ursprüngliche Prognose in einem weiteren Punkt den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprochen habe.

Laut der nunmehr vorgelegten Prognoserechnung würde der Beschwerdeführer innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren (im Jahre 2021) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 6.040 EUR erwirtschaften. In der adaptierten Prognose seien neuerlich keine Reparaturkosten berücksichtigt worden. Ein gänzliches Außerachtlassen von Reparaturaufwendungen bei einem Prognosezeitraum von 20 Jahren könne aber nicht als realitätsnah beurteilt werden. Abgesehen davon, dass unklar sei, weshalb Mietausfall, Instandhaltung und sonstige Werbungskosten ab 2008 mit 2,5 % der Einnahmen bewertet würden und die sonstigen Werbungskosten mit Ausnahme des Jahres 2005 jeweils höher seien als der ab 2008 angesetzte Betrag, sei ein gleichbleibender Ansatz von 2,5 % der (indexierten) Einnahmen deshalb nicht plausibel, weil auch diese Kosten einer Steigerung unterworfen seien, der zumindest im Wege einer Indexierung Rechnung zu tragen wäre.

Abgesehen von den aufgezeigten Mängeln (auch) dieser Prognose zeige die "adaptierte" Prognose nur, dass ein Gesamtüberschuss im Prognosezeitraum (nunmehr 20 Jahre) unter Berücksichtigung der Auswirkungen der per 31. Dezember 2007 erfolgten Schuldtilgung, die laut Prognose zu einer Reduzierung des diesbezüglichen Zinsaufwandes um mehr als 50 % gegenüber dem Jahr 2007, in dem die teilweise Tilgung der Schuld erfolgt sei, geführt habe, erwirtschaftet werden könne.

Der Beschwerdeführer behaupte, es habe sich bei der Rückzahlung im Jahr 2007 um eine planmäßige gehandelt. Dass - wie der Beschwerdeführer behaupte - die im Jahr 2007 getätigte Rückzahlung bereits in die 2005 eingereichte Prognose "eingearbeitet" worden sei, lasse sich dieser Prognose nicht entnehmen. Die ursprüngliche Prognose gebe weder Aufschluss über den der errechneten Zinsbelastung zu Grunde liegenden Darlehensbetrag noch den gewählten Zinssatz oder über die Gründe für den gewählten Zinssatz. Auch den im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegten Unterlagen könne nicht entnommen werden, dass die teilweise Tilgung des Darlehens im Jahr 2007 bereits bei Beginn der Betätigung geplant gewesen sei. Dass die Tilgung vor der Liebhabereibeurteilung durch das Finanzamt erfolgt sei, sei nur ein Indiz, aber kein Beweis für eine planmäßige Tilgung.

Es sei daher davon auszugehen, dass es sich bei der Tilgung um eine Sondertilgung handle, die als Reaktion auf die von der (ohnedies von den bereits zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelösten und unvollständigen) ursprünglichen Prognose maßgeblich abweichende tatsächliche Verlustsituation erfolgt sei, um durch Verminderung der Zinsenlast doch noch in einem absehbaren Zeitraum zu einem Gesamtüberschuss zu gelangen.

Da in der vom Beschwerdeführer nicht planmäßig vorgenommenen Tilgung von Fremdmitteln eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken sei, sei diese Sondertilgung (ihre Auswirkungen) bei Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliege, gedanklich auszuklammern. Die Vermietung sei daher für die Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne die Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolge eine neue Beurteilung.

Unter Ausklammerung der Auswirkungen der Sondertilgung im Jahr 2007 könne aber angesichts der tatsächlichen Verluste, des ohnedies nur mit 2 % in der ursprünglichen Prognose angesetzten Zinssatzes und bisher unberücksichtigt gebliebener Aufwendungen innerhalb von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden. Die vom Beschwerdeführer dem Vorlageantrag angeschlossene (adaptierte Prognose) berücksichtige die Auswirkungen der Sondertilgung und sei schon deshalb nicht geeignet, die Liebhabereivermutung für Zeiträume vor Änderung der Bewirtschaftung zu widerlegen.

Die Vermietung des Beschwerdeführers sei daher insgesamt, d. h. vom Beginn der Tätigkeit an bis zur Änderung der Bewirtschaftungsart (durch die Sondertilgung) als objektiv nicht ertragsfähig (Einkunftsquelle) zu beurteilen. Sie sei daher auch umsatzsteuerlich nicht relevant.

Die Frage, ob Liebhaberei vorliege, sei von der Beurteilung der Frage zu unterscheiden, ob die sich aus dieser Beurteilung für die Jahre 2004 bis 2006 ergebenden materiellrechtlichen Auswirkungen im Wege einer Änderung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006, in denen das Finanzamt die Betätigung des Beschwerdeführers ursprünglich endgültig als Einkunftsquelle bzw. als umsatzsteuerlich relevant beurteilt hat, durchsetzbar seien.

Dem Finanzamt seien bei Erlassung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 die Prognoserechnung vom 14. März 2005 sowie die tatsächlichen Verluste des Beschwerdeführers, und damit auch das Auseinanderklaffen zwischen Prognose und tatsächlichen Verlusten bekannt gewesen. In diesen Umständen könne daher kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO erblickt werden. Die in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen getroffenen Feststellungen, dass die Prognoserechnung an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei erstellt worden sei und den Mindestanforderungen nicht entspreche bzw. dass die tatsächlichen Ergebnisse von der von vornherein nicht realitätsnah erstellten Prognose wesentlich abweichen würden, wären bereits bei Erlassen des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 28. April 2005 und auch in den Folgejahren möglich gewesen. Dem Finanzamt seien bei Erlassung der Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 die Prognoserechnung vom 14. März 2005 sowie die tatsächlichen Verluste des Beschwerdeführers, und damit auch das Auseinanderklaffen zwischen Prognose und tatsächlichen Verlusten bekannt gewesen. In diesen Umständen könne daher kein rückwirkendes Ereignis iSd Paragraph 295 a, BAO erblickt werden. Die in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen getroffenen Feststellungen, dass die Prognoserechnung an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei erstellt worden sei und den Mindestanforderungen nicht entspreche bzw. dass die tatsächlichen Ergebnisse von der von vornherein nicht realitätsnah erstellten Prognose wesentlich abweichen würden, wären bereits bei Erlassen des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 28. April 2005 und auch in den Folgejahren möglich gewesen.

Dennoch liege hier ein Grund für eine Bescheidänderung gemäß § 295a BAO vor. Dieser sei darin zu erblicken, dass der Beschwerdeführer am 20. Dezember 2007 eine teilweise Tilgung der zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Mietobjektes aufgenommenen Fremdmittel vorgenommen habe. Dieser Umstand sei deshalb als "sachverhaltsändernd" anzusehen, weil er dem Finanzamt bei Erlassung der Bescheide 2004 bis 2006 (und auch jener für 2007) nicht bekannt gewesen sei und mangels Bekanntgabe vom Finanzamt daher auch in die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht habe einbezogen werden können. Dennoch liege hier ein Grund für eine Bescheidänderung gemäß Paragraph 295 a, BAO vor. Dieser sei darin zu erblicken, dass der Beschwerdeführer am 20. Dezember 2007 eine teilweise Tilgung der zur Finanzierung der Anschaffungskosten des Mietobjektes aufgenommenen Fremdmittel vorgenommen habe. Dieser Umstand sei deshalb als "sachverhaltsändernd" anzusehen, weil er dem Finanzamt bei Erlassung der Bescheide 2004 bis 2006 (und auch jener für 2007) nicht bekannt gewesen sei und mangels Bekanntgabe vom Finanzamt daher auch in die Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht habe einbezogen werden können.

Die abgabenrechtliche Rückwirkung dieses "Ereignisses" ergebe sich daraus, dass gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 (und damit einer Abgabenvorschrift) nur Zeiträume gleicher Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit der Liebhabereibeurteilung zu Grunde zu legen seien. Die abgabenrechtliche Rückwirkung dieses "Ereignisses" ergebe sich daraus, dass gemäß Paragraph 2, Absatz 4, LVO 1993 (und damit einer Abgabenvorschrift) nur Zeiträume gleicher Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit der Liebhabereibeurteilung zu Grunde zu legen seien.

In einer nicht planmäßigen Tilgung von Fremdmitteln aus Privatmitteln sei eine Änderung der Bewirtschaftung zu erblicken, die zur getrennten Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit führe.

Ein Vertrauens- bzw. Gutglaubensschutz bestehe nur, wenn der Behörde gegenüber alle Umstände, die für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Betätigung (Vermietung) maßgeblich seien, offen gelegt worden seien. Die nachträgliche Aberkennung von Verlusten und Vorsteuern sei Ergebnis der unter Berücksichtigung der vom Beschwerdeführer erst im Vorlageantrag offen gelegten Tilgung getroffenen rechtlichen Beurteilung.

Die Ermessensübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Zweck des § 295a BAO sei es, die Berücksichtigung der materiellrechtlichen Auswirkungen von "Ereignissen", die nach Bescheiderlassung eingetreten seien und für die in Abgabenvorschriften eine Rückwirkung normiert sei, zu ermöglichen. Aus dem Zweck dieser Norm ergebe sich auch der grundsätzliche Vorrang der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor der Rechtsbeständigkeit. Die Ermessensübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Zweck des Paragraph 295 a, BAO sei es, die Berücksichtigung der materiellrechtlichen Auswirkungen von "Ereignissen", die nach Bescheiderlassung eingetreten seien und für die in Abgabenvorschriften eine Rückwirkung normiert sei, zu ermöglichen. Aus dem Zweck dieser Norm ergebe sich auch der grundsätzliche Vorrang der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor der Rechtsbeständigkeit.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vermietung der Wohnung stelle keine Liebhaberei dar. Aus der adaptierten Prognoserechnung sei mit hinreichender Deutlichkeit zu ersehen, dass aus der Vermietung ab dem Jahr 2008 ein Einnahmenüberschuss erzielt werden könne. Im Jahr 2008 sei aus der Vermietung ein Einnahmenüberschuss in Höhe von 609 EUR erzielt worden. Der Zinssatz im CHF-Bereich bewege sich im Jahr 2009 bei unter 1,5 %, sodass ein Einnahmenüberschuss in Höhe von 2.000 EUR zu erwarten sei. Die adaptierte Prognoserechnung sei äußerst konservativ gerechnet; die Vermietung werde voraussichtlich nach 15 Jahren einen Gesamtüberschuss ergeben. Die Eigenmitteleinbringung Ende 2007 sei von Beginn an geplant gewesen und komme auch in der im Jahr 2005 eingereichten Prognoserechnung zum Ausdruck, da andernfalls die niedrigen Zinsen nicht hätten angesetzt werden können. Die Abgabenbehörden hätten einen geradezu willkürlich kurzen Beobachtungszeitraum gewählt. Der Anstieg des Zinssatzes in den Jahren 2006 und 2007 sei als "Unwägbarkeit" zu beurteilen. Bei der vorzeitigen Kreditrückzahlung handle es sich um eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte rasche Reaktion auf eine echte Unwägbarkeit.

Der Beschwerdeführer bekämpft auch die Ausführungen zur Frage, ob ein rückwirkendes Ereignis vorliege. Wenn die Einkunftsquelleneigenschaft im Beurteilungszeitpunkt zweifelhaft sei, sei dieser Ungewissheit durch die Erlassung vorläufiger Bescheide zu begegnen. Habe eine Vermietungstätigkeit - wie von der belangten Behörde argumentiert - von vornherein keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen, sei von Beginn an Liebhaberei anzunehmen. In diesem Fall wären die Erstbescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2004 bis 2006 unrichtig gewesen; die Verluste hätten in diesen Jahren nicht berücksichtigt werden dürfen. Die teilweise Tilgung des Kredites Ende 2007 ändere diese Beurteilung nicht. Eine Bescheidänderung sei damit nicht zulässig; es liege kein rückwirkendes Ereignis vor.

Schließlich macht der Beschwerdeführer geltend, die Unterscheidung zwischen "kleiner" und "großer Vermietung" stehe im Widerspruch zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler).

§ 6 LVO sei gemeinschaftsrechts- und verfassungswidrig. Hierzu regt der Beschwerdeführer auch die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens an. Paragraph 6, LVO sei gemeinschaftsrechts- und verfassungswidrig. Hierzu regt der Beschwerdeführer auch die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens an.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung - LVO) idF BGBl. II Nr. 358/1997, lautet auszugsweise: Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung - LVO) in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 358 aus 1997,, lautet auszugsweise:

"Abschnitt I" Abschnitt römisch eins

Einkommen- und Körperschaftsteuer

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die Paragraph eins, (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlaßt ist, einen Gesamtgewinn

oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und oder einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (Paragraph 3,) zu erzielen, und

- nicht unter Abs. 2 fällt. - nicht unter Absatz 2, fällt.

Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Voraussetzung ist, daß die Absicht anhand objektiver Umstände (Paragraph 2, Absatz eins, und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn

Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des Paragraph 2, Absatz 4, ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Ziffer eins, und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(...)

§ 2. (...) Paragraph 2, (...)

1. (4) Absatz 4, Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Bei Betätigungen gemäß Paragraph eins, Absatz 2, liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (Paragraph 3,) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 3, gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

(...)

Abschnitt II Abschnitt römisch zwei

Umsatzsteuer

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

Abschnitt III Abschnitt römisch drei

Bundesabgabenordnung

§ 7. Ergehen Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig, weil zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich ist, daß Liebhaberei vorliegt, so berührt dies nicht die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen." Paragraph 7, Ergehen Bescheide gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufig, weil zwar noch ungewiß, aber

wahrscheinlich ist, daß Liebhaberei vorliegt, so berührt dies nicht die Verpflichtung zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen."

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2006/15/0318). Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen hat vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2006/15/0318).

Beweispflichtig dafür, dass bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2011, 2008/13/0162). Beweispflichtig dafür, dass bei einer Betätigung iSd Paragraph eins, Absatz 2, LVO die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des Paragraph 2, Absatz 4, letzter Satz LVO nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 27. April 2011, 2008/13/0162).

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst 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 die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Eine derartige Prognose belegt daher nicht die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028). Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Allgemeinen eintreten werden, haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2001/13/0171). Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst 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 die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Eine derartige Prognose belegt daher nicht die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028). Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Allgemeinen eintreten werden, haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2001/13/0171).

Der Liebhabereibetrachtung sind jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. April 2010, 2007/15/0227). Der Liebhabereibetrachtung sind jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 29. April 2010, 2007/15/0227).

Eine vorzeitige Darlehensrückzahlung, die vom Beginn der Tätigkeit an geplant war, stellt keine zur Änderung der Bewirtschaftung führende außerordentliche Tilgung dar. Es muss jedoch erwiesen sein, dass bereits bei

Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestand. Dies ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen (etwa Versicherungsverträge, Bausparverträge etc.) nachzuweisen und in die Prognoserechnung konkret aufzunehmen. Auf eine bloße Absicht, Darlehen immer so rasch wie möglich zurückzuzahlen, kommt es hingegen nicht an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2002/15/0170). Eine vorzeitige Darlehensrückzahlung, die vom Beginn der Tätigkeit an geplant war, stellt keine zur Änderung der Bewirtschaftung führende außerordentliche Tilgung dar. Es muss jedoch erwiesen sein, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestand. Dies ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen (etwa Versicherungsverträge, Bausparverträge etc.) nachzuweisen und in die Prognoserechnung konkret aufzunehmen. Auf eine bloße Absicht, Darlehen immer so rasch wie möglich zurückzuzahlen, kommt es hingegen nicht an (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2002/15/0170).

Liegt keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen. Liegt hingegen eine (nicht von vornherein geplante) "Sondertilgung" vor, 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 Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2001/13/0144, mwN). Liegt keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen. Liegt hingegen eine (nicht von vornherein geplante) "Sondertilgung" vor, 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 Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2001/13/0144, mwN).

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Gemäß Paragraph 295 a, BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Ereignisse iSd § 295a BAO sind sachverhaltsändernde Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0155, mwN). Ereignisse iSd Paragraph 295 a, BAO sind sachverhaltsändernde Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0155, mwN).

§ 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (vgl. neuerlich das angeführte Erkenntnis vom 7. Juli 2011). Paragraph 295 a, BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (vgl. neuerlich das angeführte Erkenntnis vom 7. Juli 2011).

Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, können Umstände, welche (hätte die Behörde davon Kenntnis gehabt) bereits bei Erlassung der ursprünglichen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide vom Finanzamt berücksichtigt werden konnten (Mängel der vorliegenden Prognoserechnung) eine Bescheidänderung iSd § 295a BAO nicht begründen, da insoweit kein rückwirkendes Ereignis vorliegt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219). Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, können Umstände, welche (hätte die Behörde davon Kenntnis gehabt) bereits bei Erlassung der ursprünglichen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide vom

Finanzamt berücksichtigt werden konnten (Mängel der vorliegenden Prognoserechnung) eine Bescheidänderung iSd Paragraph 295 a, BAO nicht begründen, da insoweit kein rückwirkendes Ereignis vorliegt vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219).

Aber auch die Teilrückzahlung eines Darlehens ist kein rückwirkendes Ereignis:

War die Teilrückzahlung des Beschwerdeführers von vornherein geplant, so liegt keine Änderung der Bewirtschaftungsart und schon deswegen kein sachverhaltsänderndes rückwirkendes Ereignis vor.

War die Teilrückzahlung aber nicht von vornherein geplant und ist sie sohin als "Sondertilgung" zu beurteilen, so wäre die Vermietung vor der Änderung weiterhin so zu beurteilen, als würde sie ohne Änderung weiter betrieben; lediglich für die Zeit nach der Änderung erfolgt eine neue Beurteilung. Die Sondertilgung würde also lediglich dazu führen, dass ab der Sondertilgung (für die Zukunft) eine abweichende Beurteilung der Vermietung erfolgen könnte. Für den der Sondertilgung vorangegangenen Zeitraum ist die Zahlung hingegen gedanklich auszublenden, sodass keinesfalls ein rückwirkendes Ereignis vorliegt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 28. Februar 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2009150192.X00

Im RIS seit

02.04.2012

Zuletzt aktualisiert am

17.08.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at