



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/3490-W/07,
miterledigt RV/3492-W/07,
RV/3495-W/07, RV/3497-W/07,
RV/0858-W/09, RV/0864-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Baumgartner, Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Harald Österreicher über die Berufungen des Bw., vom 1. August 2007 und 12. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 13. Juli 2007 und 17. Dezember 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2004 und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005, weiters über die gem. § 274 BAO als gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 gerichtet geltende Berufung (ursprünglich gerichtet gewesen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner 2006 bis Dezember 2006 und Jänner bis März 2007) und gegen die Bescheide betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 und 2007 und Festsetzung der Umsatzsteuer über den Zeitraum Jänner bis September 2008, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um die in der Schweiz ansässigen Miteigentümer RuR, welche in Österreich eine gemeinschaftliche Vermietung einer fremdfinanziert angeschafften Eigentumswohnungen betreiben.

Strittig ist, ob die Vermietung der Eigentumswohnung eine unternehmerische und ertragsteuerliche Einkunftsquelle darstellt, oder ob sie als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (LVO) umsatz- und ertragsteuerlich außer Betracht bleibt.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2004 und 2005 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

Begründung für Liebhabereibeurteilung

A. Sachliche Würdigung

1. Allgemein

Mit Kaufvertrag vom 25.6.2004 erwarben die beiden Abgabepflichtigen RuR, beide wohnhaft Schweiz, je 37/10043 Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft Wien, Wohnung 211 sowie Pkw-Stellplatz 74 von der Firma I, die als Verkäufer aufgetreten ist (kurz I. genannt) um einen Gesamtkaufpreis von € 146.088,16 + 20% USt (29.217,67).

Zum Zwecke der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind die beiden Miteigentümer unter der St.Nr. 1 als Miteigentumsgemeinschaft steuerlich erfasst. Gleichzeitig soll diese Miteigentumsgemeinschaft Unternehmerfunktion ausüben und beansprucht die ust-rechtliche Beurteilung als eigenes Rechtssubjekt.

Dem Kauf zugrunde liegt ein von der I. angebotenes zur Gänze (120% des Nettokaufpreises) fremdfinanziertes "Vorsorgewohnungsmodell". Das Modell sieht eine Finanzierung des Wohnungskaufs mittels endfälliger, während der Laufzeit nicht rückzahlbarer Kredite und den Aufbau eines Tilgungsträgers zur Finanzierung der Kreditrückzahlung am Ende der Kreditlaufzeit vor.

Kaufpreis netto	146.088,36
20% USt	29.217,67
Kaufpreis brutto	175.306,03
Kaufnebenkosten	
Notar	5.649,60
Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr	6.438,98
Kaufnebenkosten gesamt	12.088,58

Im Zuge des Wohnungskaufs macht die Bw. Vorsteuern in Höhe von € 29.217,67 geltend. Wegen des Verdachts auf Liebhaberei wurde für den Zeitraum 2004 und 2005 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO vorgenommen.

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit erfolgt anhand einer von der Bw. zu erstellenden Prognoserechnung. Eine Einkunftsquelle nach § 1 Abs. 2 LVO II liegt bei Vermietung vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Die Dauer des absehbaren Zeitraumes beträgt im Sinne des § 2 (4) LVO II 20 Jahre ab Beginn der Vermietung.

Zur Beurteilung des vorliegenden Falles wurden vom steuerlichen Vertreter der Abgabepflichtigen folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kaufvertrag samt Rechnung,
- Rechnung des Notars
- Prognoserechnung,
- Mietvertrag für Top 211
- Übermittlung der Kredithöhe – tel. Auskunft
- Ermittlung der Abschreibungsbasis
- Mietenpoolvereinbarung
- Aufstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben 2004-2005

2. Prognoserechnung

Von der Kanzlei S wurde eine Prognoserechnung vorgelegt.

Die Prognoserechnung sieht eine jährliche Indexsteigerung der Wohnungs- und Kfz-Stellplatzmieten mit 2,5% vor, die Betriebskosten und der sonstige Aufwand wurden ebenfalls mit 2,5% valorisiert. Aus den Anschaffungskosten wurde ein Anteil für Grund und Boden in Höhe von 20% ausgeschieden. Ein laufender Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten soll erstmals im Jahr 10 (2013) und ein Gesamtüberschuss erstmals im Jahr 17 (2020) erwirtschaftet werden. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren sieht die Prognoserechnung einen Totalüberschuss von € 147,41 vor.

3. Mietenpool

Zum Ausgleich von Leerstehungen ist von den Abgabepflichtigen ein monatlicher Pauschalbetrag in Höhe von € 0,45 pro m² zu entrichten. Im Fall von Leerstehungen sollen ausfallende Mieten durch diesen Pool ersetzt werden.

4. Finanzierungskosten

Zur Deckung der Investitionskosten inkl. Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten und sonstiger Kosten in Höhe von insgesamt € 198.836,00 wird eine Kreditusage der AG über einen einmal ausnutzbaren, endfälligen Fremdwährungskredit (in Schweizer Franken) im Gegenwert von € 198.836,00 vorgelegt, die von den Abgabepflichtigen mittels Annahmeerklärung eingegangen wurde.

Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites werden Zinsen auf Basis des Dreimonats-LIBOR mit einem Aufschlag von 1,6% berechnet.

In der von der Kanzlei S vorgelegten Prognoserechnung wurden für die Jahre 1 bis 10 Zinsaufwendungen in Höhe von jährlich € 3.957,80 in Ansatz gebracht. Für das Jahr 2004 wurde in der Steuererklärung ein Zinsaufwand in Höhe von € 2.149,67 gegenüber € 1.978,90 in der Prognoserechnung berücksichtigt. Für das Jahr 2005 wurde in der Steuererklärung ein Zinsaufwand in Höhe von € 4.816,59 gegenüber € 3.957,80 in der Prognoserechnung berücksichtigt. Dieser Zinsaufwand weist auf eine völlige Ausschöpfung des Kreditrahmens hin. Sonstige Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurde in der Prognoserechnung nicht in Ansatz gebracht. Der in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte Zinsaufwand ist wie folgt zu berechnen:

Kreditsumme exkl. USt	158.311,94
Davon 2,5T Zinsen für die Jahre 1-10	3.957,80

Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Kreditlaufzeit verpflichten sich die Kreditnehmer zwei Tilgungsträger in Form von Lebensversicherungen (LV) aufzubauen. Die 1. LV wird aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung gespeist, für die 2. LV ist eine laufende monatliche Prämie zu entrichten. Bei einer angenommenen durchschnittlichen Verzinsung in Höhe von 4,75% entsprechend der Modellbeschreibung sollen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit den offenen Kreditbetrag von € 198.836,00 abdecken. Erreichen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit die Kreditsumme nicht, so ist der offene Kreditbetrag in 60 Monatsraten zu begleichen. Beide Tilgungsträger dienen gleichzeitig auch als Sicherstellung für den

Fremdwährungskredit. Außerdem sicherte sich die Kreditgeberin ein Pfandrecht an den erworbenen Liegenschaftsanteilen.

B. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 (2) EStG ist der ESt-Besteuerung das Einkommen des Abgabepflichtigen aus den in Abs. 3 genannten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, zugrunde zu legen. Abs. 3 enthält eine taxative Aufzählung der sieben Einkunftsarten (in diesem Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Für die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei mehreren Miteigentümern ist gem. § 188 BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung vorzunehmen.

§ 2 UStG definiert den Unternehmensbegriff und wer als Unternehmer anzusehen ist. Demnach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche Tätigkeit (in diesem Fall die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern) des Unternehmers. Unternehmer ist im vorliegenden Fall die aus den beiden Miteigentümern RuR bestehende Miteigentumsgemeinschaft, vorbehaltlich des Vorliegens von Liebhaberei.

In der zu § 2 (3) EStG und zu § 2 UStG erlassenen Liebhabereiverordnung in der Fassung BGBl 1993/33 (LVO II) wird geregelt, was als Einkünfte bzw. als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist, und in welchen Fällen von Betätigungen mit Liebhabereicharakter auszugehen ist. Demnach regelt § 1 Abs. 2, dass Liebhaberei dann anzunehmen ist, wenn Verluste entstehen, die aus einer Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, stammen. Die Annahme von Liebhaberei kann gem. § 2 (4) LVO dadurch widerlegt werden, wenn je nach Art der Bewirtschaftung oder Betätigung in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird. Als absehbarer Zeitraum wird ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens jedoch 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen definiert. Ergibt sich in diesem Zeitraum kein Gesamtüberschuss, so ist Liebhaberei ab Beginn der Betätigung anzunehmen. Verluste, die aus dieser Betätigung entstehen, sind gem. § 188 BAO nicht festzustellen und sind steuerlich unbeachtlich. Außerdem gilt diese Tätigkeit nicht als unternehmerisch im Sinne des § 2 UStG. Das Erreichen eines Gesamtüberschusses ist anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Beurteilungseinheit ist jeweils das einzelne Vermietungsobjekt (Eigentumswohnung).

Die vom steuerlichen Vertreter zur Dokumentation der Einkunftsfähigkeit des Vermietungsobjektes vorgelegte Prognoserechnung ist von der BP in folgenden Punkten zu ändern.

Eine berichtigte Prognoserechnung wird als Anlage beigelegt.

1. Aufwendungen Mietenpool

Die von den Abgabepflichtigen monatlich zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool in Höhe von € 0,45/m² wurden in der vorgelegten Prognoserechnung nicht berücksichtigt. Gleichzeitig wird bei den Mieteinnahmen von einer durchgehenden Vermietung ohne Leerstellungen ausgegangen. Bei einer Vermietung über einen längeren Zeitraum, im Fall der Vermietung von Eigentumswohnungen von 20 Jahren, wie dies in der LVO vorgesehen ist, ist ein entsprechender Abschlag für Leerstellungen zu berücksichtigen. Die von den Abgabepflichtigen zu entrichtenden Aufwendungen stellen letztlich auch eine Absicherung gegenüber diesem Risiko dar. Die Aufwendungen für den Mietenpool stellen daher eine Korrekturpost der Mieteinnahmen dar und sind in die Prognoserechnung mit ein zu beziehen. Aus Vereinfachungsgründen werden sie in der von der BP erstellten Prognoserechnung als Werbungskosten geführt. Tatsächlich wurden sie in der Überschussrechnung als Werbungskosten behandelt.

2. Zukünftige Instandhaltungs- / Instandsetzungskosten

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH haben künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. E. v. 27.5.2003, ZI. 99/14/0331). Bei Erstellung einer realitätsnahen Prognoserechnung ist daher für den Prognosezeitraum von 20 Jahren mit Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu rechnen.

In der Prognoserechnung lt. BP sind daher Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten mit 2% der Nettomiete (sehr vorsichtige Kalkulation/ Mindestansatz) berücksichtigt worden. Vom steuerlichen Vertreter wurde in der vorgelegten Prognoserechnung diesbezüglich nichts angesetzt.

3. Zinsenaufwand in Zusammenhang mit der Kreditsumme

Von der BP werden die Aufwendungen, wie sie in die Prognoserechnung einfließen, wie folgt ermittelt

a) Zinsen von Bruttoanschaffungskosten

Wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, erfolgte die Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaftsanteile auf Basis der Bruttoanschaffungskosten (inkl. USt sowie sämtlicher Nebenkosten). Wie bereits angeführt soll die in der Rechnung über den Kauf ausgewiesene Umsatzsteuer nicht die Kreditbelastung verringern, sondern soll bei Gutschrift auf dem Steuerkonto zum Aufbau eines Tilgungsträgers verwendet werden. In die Prognoserechnung unter der Annahme einer Einkunftsquelle ist daher von einer Zinsenbelastung, die auf das gesamte aufgenommene Kreditvolumen abgestellt ist, auszugehen.

Der gesamte aufgenommene Kredit als Basis für die Zinsenermittlung für die Prognoserechnung beträgt daher € 198.836,00.

b) LIBOR-Zinssatz

Von den Vermietern wurden endfällige Kredite abgeschlossen, deren Verzinsung sich an dem CHF-LIBOR Zinssatz orientiert. Laut Kreditvertrag ist auf Basis des Dreimonats-LIBOR ein Aufschlag (Marge) von 1,6% vorzunehmen. Aufgrund der Tatsache, dass die Prognoserechnung für einen längeren Zeitraum (20 Jahre) zu erstellen ist, ist auch die Entwicklung des Basiszinssatzes über einen längeren Zeitraum zu berücksichtigen. Es wird die Entwicklung des CHF-LIBOR über einen Zeitraum von 10 Jahren herangezogen. Aufgrund der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre ergibt sich ein durchschnittlicher LIBOR-Zinssatz von 1,55%. Der für die Berechnung heranzuziehende Zinssatz inklusive Marge beträgt daher 3,15%.

Anmerkung: Der Ansatz eines längeren Zeitraumes würde einen wesentlichen höheren Ansatz in der Prognoserechnung ergeben als bisher.

Die in der Prognoserechnung lt. BP in Ansatz gebrachten Zinsaufwendungen decken sich im Wesentlichen mit dem 3-Monats Libor Im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung (3.Quartal 2006: 1,625%) und sind daher wie folgt zu berechnen:

Kreditbetrag	198.836,00
xMarge + durchschnittlicher Libor	3,13%
Jährlicher Zinsaufwand laut BP	6.263,33

Sonstige bisher in der Prognoserechnung der BP nicht eingearbeitete Umstände, die weiters gegen die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb von 20 Jahren sprechen

Die im Zusammenhang mit der Errichtung der Kreditverträge stehenden Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurden seitens der BP nicht in die adaptierte Prognoserechnung einbezogen und sind daher bisher unberücksichtigt geblieben.

Der Anteil an Grund und Boden variiert in den Veranlagungsjahren zwischen 8 und 20%. Die in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte AfA wurde von der BP übernommen. Im Hinblick auf die Nutzfläche im Verhältnis zur Grundfläche, erscheint der Ansatz von 20% zu hoch.

Laut Mietenpoolvereinbarung kann der Poolbeitrag nach einem Ablauf von drei Jahren angehoben werden. Seitens der BP wurde der Poolbeitrag linear mit € 0,45/m² zum Ansatz gebracht. Ein Verwaltungsentgelt für den Mietenpool in Höhe von € 0,17/m² (wertgesichert) Wohnnutzfläche kann ab dem 5. Jahr verrechnet werden. Diesem Umstand wurde in der Prognoserechnung bisher nicht Rechnung getragen.

Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung der o. a. Änderungen ergibt sich aus der Vermietung der Eigentumswohnung Wien , Top 211 sowie aus dem KfZ-Abstellplatz Nr. 74 für den Prognosezeitraum 2005 bis 2026 ein Gesamtverlust von € 55.202,00.

Eine Einkunftsquelle liegt bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung § 1(2) LVO nur vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird. Der absehbare Zeitraum wird von der VO mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn definiert. Wie aus der durch die BP erstellten Prognoserechnung zu ersehen ist, erscheint dies nicht möglich.

Es ist daher von Beginn an von Liebhaberei auszugehen. Die erklärten Verluste sind mangels Einkunftsquellencharakter nicht ausgleichsfähig. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle ist auch kein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO durchzuführen.

Im ust-rechtlichen Sinne handelt es sich hierbei um keine unternehmerische Betätigung. Vorsteuerbeträge, die mit dieser Betätigung In Verbindung stehen sind nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten USt-Beträge wird eine Steuerschuld gem. § 11 (14) UStG bewirkt.

C. Steuerliche Würdigung

1. Umsatzsteuer

a) Mangels Vorliegens einer Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 liegen einerseits keine steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 UStG vor, andererseits ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Die den Mietern in Rechnung gestellte USt wird gem. § 11 (14) UStG vorgeschrieben.

	2004	2005
Gesamtbetrag der Entgelte	0,00	0,00
Vorsteuerbeträge	0,00	0,00
USt-Schuld gem. § 11 (14) UStG	315,03	636,40

2. Feststellungsverfahren

Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festzustellen. Ein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO ist daher beim angeführten Vermietungsobjekt NICHT durchzuführen.

Ad Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 - 2005

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 2004

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten BP und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der i.S.d. § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Anschlussprüfung (AnBP) über die Jahre 2006 und 2007 inkl. Umsatzsteuernachschau über den Zeitraum 1-9/2008 wurden weiters vorgelegt:

- Aufstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben für 2007-9/2008
- Zinsbestätigung für 2007

Betreffend den Pkt. **Zinsaufwand im Zusammenhang mit der Kreditsumme und Sondertilgung** wurde ergänzend dargestellt, dass:

dieser Zinssatz von 3,15% für die Jahre ab 2008 angewendet wird, da damit Schwankungen nach oben und unten abgefedert werden. Für die Jahre bis 2007 werden die tatsächlichen Zinsaufwendungen zum Ansatz gebracht.

Die tatsächlichen Zinsen für 2006 liegen knapp unter dem berechneten Wert laut Außenprüfung, die tatsächlichen Zinsen für 2007 liegen deutlich über diesem Wert.

Betreffend den Pkt. **Hauptmietzins, Stellplatzmiete, Betriebskosten und sonstiger Aufwand** wurde ergänzt, dass die diesbezüglichen Positionen in der Prognoserechnung ausgehend von den tatsächlichen Werten 2007 zuzüglich einer jährlichen Indexsteigerung von 2,5% ab 2008 in Ansatz gebracht werden.

Folgende den Mietern in Rechnung gestellte Beträge (Umsatzsteuerschuld) gemäß § 11 (14) UStG für den Zeitraum 2006 und 2007 wurden vorgeschrieben sowie weiters das Unterbleiben der Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 und 2007 bescheidmäßig ausgesprochen:

	2006	2007
Gesamtbetrag der Entgelte	0.00	0,00

Vorsteuerbeträge	0,00	0,00
USt-Schuld gem. § 11 (14) UStG	647,92	661,46

Die Prognoserechnung der AnBP wurde entsprechend abgeändert und die Umsatzsteuer 1-9/2008 wie folgt festgesetzt:

Bemessungsgrundlage	Ust 20%	Ust 10%	Ust gem. § 11/14
Jänner	70,24	412,12	55,26
Februar	70,65	455,77	59,71
März	71,00	420,85	56,29
April	71,52	420,85	56,39
Mai	71,52	420,85	56,39
Juni	71,52	420,85	56,39
Juli	71,99	420,85	56,48
August	72,22	451,85	59,63
September	72,22	451,85	59,63
Summe	642,88	3.875,84	516,17

In der fristgerechten Berufung wird eingewendet, dass die streitgegenständliche Wohneinheit bei richtiger rechtlicher Würdigung einen tatsächlich innerhalb von 20 Jahren liegendem Überschuss erzielen würde.

Weiters wird eingewendet, dass die Bw. durch professionelles und geschicktes Schuldenmanagement eine erhebliche Verringerung der Zinsbelastung erreichen würde. Der angesetzte Zinssatz von 3,15798%, gerundet 3,15% würde, somit nicht zum Tragen kommen, und daher ein positiver Gesamtüberschuss in 20 Jahren zu erreichen sein.

Zur Ermittlung des Grundanteiles sei festzuhalten, dass dieser laut Einkommensteuerrichtlinien (Rz 6447) festgesetzt worden sei: Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5 % bzw. 2 % angesetzt werde, erfolge der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 %.

Bezüglich der Nichtberücksichtigung von etwaigen Instandhaltungs- und Reparaturkosten sei festzuhalten, dass laufend eine Rücklage gebildet werde, die in der Prognoserechnung im sonstigen Aufwand enthalten sei.

Betreffend die Wiederaufnahmebescheide wird eingewendet, dass lt. Bw. bei richtiger rechtlicher Würdigung kein Voluptuar vorliegen würde und die Wiederaufnahme daher nicht durchzuführen gewesen wäre. Einerseits da entsprechend der LVO innerhalb der geforderten Frist ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet und weiters die Frage der Liebhaberei eine Rechtsfrage und daher keinen Wiederaufnahmegrund darstellen würde, welche bereits bei Erlassung der Erstbescheide hätte gewürdigt werden müssen.

Über die Berufung wurde erwogen:**1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2005 und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2004**

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Wiederaufnahmegründe sind nach ständiger Rechtsprechung nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist dabei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz, BAO, 3. Aufl., § 303, Tz 13ff).

Die Verfügung der Wiederaufnahme steht im Ermessen, mit dem Ziel eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, aaO, Tz. 37 zu § 303).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Erlassung der Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 am 13. Juli 2005 und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2004 am 2. August 2005 sowie betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 am 11. September 2006 auf Grund der in den eingereichten Abgabenerklärungen enthaltenen Angaben. Erst im Zuge der hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 durchgeführten Außenprüfung wurden dem Finanzamt sämtliche Unterlagen (insbesondere eine Prognoserechnung für die Jahre 2004 bis 2025) vorgelegt und verfügte das Finanzamt auf Grund der dadurch erlangten Kenntnis des zu Grunde liegenden Sachverhaltes bzw. der neu hervorgekommenen Tatsache, dass die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht gegeben ist, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung.

Den Berufungsausführungen der steuerlichen Vertretung ist insoweit zuzustimmen, als die Frage der Liebhaberei keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellt, weil es sich dabei um eine Rechtsfrage handelt, die bereits bei Erlassung der Erstbescheide von der Abgabenbehörde gewürdigt werden muss. Es darf jedoch in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide über die für die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle maßgeblichen Unterlagen

nicht verfügte (lediglich der Mietvertrag und eine für die Jahre 2005 bis 2007 erstellte Prognoserechnung wurden mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2.12.2004 vorgelegt) und daher zu diesem Zeitpunkt für die Abgabenbehörde nicht ersichtlich war, in welchem Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar sein wird. Erst im Zuge der durchgeführten Außenprüfung wurden dem Finanzamt sämtliche im BP-Bericht angeführten Unterlagen vorgelegt.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Für das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen ist somit ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt des wiederaufzunehmenden Verfahrens - bei Kenntnis der Tatsachen - eine anders lautende Entscheidung erfolgt wäre (Ritz, a.a.O. § 303, Tz 10).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen. Sie soll ein bereits abgeschlossenes Verfahren wieder eröffnen, einen Prozess, der durch einen rechtskräftigen Bescheid bereits einen Schlusspunkt erreicht hat, erneut in Gang bringen (vgl. VwGH 20.6.1990, 90/16/0003 und VwGH 6.12.1990, 90/16/0155,0165).

Selbst in Fällen, in denen in abgeschlossenen Verfahren hinsichtlich Tatsachen lediglich ein Verdacht bestand, wenn also bloß vermutet wird, dass der Sachverhalt in Wirklichkeit ein anderer ist als der, der der Behörde bekannt gegeben wurde und der Behörde bekannt geworden ist, ohne dass mit dem für möglich gehaltenen Sachverhalt die ihm entsprechenden Rechtsfolgen verbunden werden, bedeutet der spätere Nachweis des bis dahin lediglich vermuteten, des bis dahin von einem Verdacht, aber nicht von der Kenntnis, der Gewissheit oder dem Erwiesenen erfassten Sachverhaltes eine Neuerung iSd § 303 Abs. 4 BAO.

Selbst wenn der Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren vorzuwerfen ist, bildet die spätere Feststellung einen Wiederaufnahmegrund.

Es ist also bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens - im Gegensatz zur Antragswiederaufnahme - nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten. Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO wurde insoweit

bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn also allenfalls der Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung treffen würde, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetermaßen nicht genützt hat (vgl. Stoll, BAO Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Wie bereits ausgeführt, ging das Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft in Wien, vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus. Erst durch die im Gefolge der durchgeführten Außenprüfung vorgelegten Unterlagen erlangte das Finanzamt vom maßgeblichen Sachverhalt Kenntnis und wurde daher den Erstbescheiden insoweit ein unvollständiger Sachverhalt zu Grunde gelegt. Dass der Abgabenbehörde sämtliche entscheidungsrelevanten Umstände bereits im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen wären, wird von den Bw. gar nicht behauptet.

Erst durch die Kenntnis der genannten Unterlagen wurde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Wäre dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide der Inhalt der erst nachträglich (nach Bescheiderlassung) vorgelegten Dokumente und Unterlagen bekannt gewesen, wäre schon zum damaligen Zeitpunkt ersichtlich gewesen, dass innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird und hätte dieser Umstand einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen vermag daher das Berufungsvorbringen, wonach die Wiederaufnahmeberechtigung für die Jahre 2004 und 2005 nicht gegeben sei, nicht zu überzeugen.

Da nach der Aktenlage dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der entscheidungswesentliche Sachverhalt insoweit nicht vollständig bekannt war, erweist sich demzufolge die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2004 und 2005 sowie des Feststellungsverfahrens 2004 als gerechtfertigt.

2. Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO 1993 dar und fällt diese im Hinblick auf die erzielten Verluste unter die Vermutung steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 erfordernten Zeitraumes nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Es ist somit Sache des Abgabepflichtigen, die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine solche Ertragsprognose angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036 und

VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 ist daher nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Von einer solcherart dargelegten Ertragsfähigkeit kann im Berufungsfall nicht ausgegangen werden.

Der Prüfer hat die von der steuerlichen Vertretung vorgelegte Prognoserechnung insoweit adaptiert, als ausgabenseitig zusätzlich Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen iHv 2% der Nettomiete sowie die Zahlungen in den Mietenpool (234,00 € jährlich) in Ansatz gebracht wurden. Weiters wurde der jährliche Zinsaufwand unter Heranziehung eines Zinssatzes inklusive Marge von 3,15% (an Stelle des in Ansatz gebrachten Zinssatzes von 2,5% und ausgehend von den Bruttoanschaffungskosten (inkl. USt sowie sämtlicher Nebenkosten) auf € 6.263,33 korrigiert und solcherart nach 21 Jahren ein negatives Gesamtergebnis von 55.202,00 € errechnet.

Bezüglich der vom Prüfer zusätzlich berücksichtigten Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einer realitätsnahen Ertragsprognose künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, mwN). Die Frage, ob in den vergangenen Jahren tatsächlich Reparaturaufwendungen angefallen sind oder nicht, ist dabei nicht entscheidend (vgl. VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Hinsichtlich der Höhe des vom Prüfer berücksichtigten Betrages ist auszuführen, dass ein Ansatz von 2% der Nettomiete ohnehin die unterste Grenze darstellt. Abgesehen davon wurden diesbezüglich weder dem Grunde noch der Höhe nach konkrete Einwendungen erhoben.

Die Einzahlungen in den Mietenpool im Rahmen einer Ertragsprognose als Äquivalent einer Aufwandspost für das Leerstellungsrisiko und damit als Korrekturpost den in voller Höhe angesetzten künftigen Mieteinnahmen gegenüberzustellen, stellt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats als sachgerecht dar (vgl. UFSW 7.2.2008, RV/0620-W/07). Anzumerken bleibt, dass das Finanzamt den Beitrag in den Mietenpool für den gesamten Prognosezeitraum mit 0,45 € pro m² Nutzungsfläche berücksichtigt hat, obgleich vertraglich eine Erhöhung dieses Betrages nach Ablauf von drei Jahren zulässig ist. Weiters ist auch der laut Mietenpoolvereinbarung (Punkt 12.) ab dem fünften Jahr für die Verwaltungstätigkeit vorgesehene Beitrag (0,17 € pro m² Nutzfläche) unberücksichtigt geblieben.

Was die durch die BP vorgenommene Änderung des Zinssatzes betrifft, ist festzuhalten, dass laut Kreditusage als Indikator für die Verzinsung des in Anspruch genommenen Fremdwährungskredites der 3-Monats-LIBOR dient, wobei ein Aufschlag von 1,6% p.a. (Marge) auf den Indikator vorzunehmen ist. Der derzeitige Zinssatz stellt eine durch die gegenwärtige Finanzkrise geprägte Momentaufnahme dar. Folglich kann der Zinssatz aber auch wieder entsprechen steigen. Bestätigung findet dies auch durch eine Betrachtung der langfristigen Zinsentwicklung des 3-Monats-Libor: Lag der Indikator in der Hochzinsphase zu Beginn der neunziger Jahre noch bei rund 9%, erreichte er nach zwischenzeitigen Tiefständen in den Jahren 1996 bis 1999 gegen Ende des Jahres 2000 wieder rd. 3,5% und im Oktober 2008 rd. 3%; allein im November 2008 fiel er von rd. 2,8% auf rd. 1,25%. Da die Prognoserechnung über einen längeren Zeitraum zu erstellen ist und die Annahme eines derart geringen durchschnittlichen Zinssatzes (0,9% ohne Aufschlag) über einen langjährigen Zeitraum - wie oben dargestellt - im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung steht, kann die vorgelegte Prognoserechnung auch hinsichtlich des in Ansatz gebrachten Zinssatzes nicht als realistisch angesehen werden. Vielmehr kommt nach Auffassung des UFS der von der Prüferin aus dem Durchschnitt der letzten 10 Jahre (1996 bis 2005) errechnete Zinssatz inklusive Marge von 3,15% der wirtschaftlichen Realität am nächsten.

Zum Vorbringen, dass durch professionelles und geschicktes Schuldenmanagement eine erhebliche Verringerung der Zinsbelastung erreicht werden soll und daher der von der Abgabenbehörde angesetzte Zinssatz von 3,15% nicht zum Tragen kommen werde, ist festzuhalten, dass es sich dabei lediglich um ein allgemein gehaltenes Vorbringen handelt und konkrete Maßnahmen nicht aufgezeigt bzw. nachgewiesen wurden. Überdies kommt es bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 L-VO regelmäßig auf die konkrete Art der Bewirtschaftung im jeweiligen Zeitraum an; spätere Verbesserungsmaßnahmen gewinnen gemäß § 2 Abs. 4 L-VO als Änderung der Bewirtschaftungsart erst ab jenem Zeitpunkt steuerliche Bedeutung, in dem sie tatsächlich gesetzt worden sind.

Was das Berufungsvorbringen, wonach der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 % erfolge, anbelangt, ist die Bw. darauf zu verweisen, dass der ausgeschiedene Grundanteil von der Betriebsprüfung unverändert übernommen wurde. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung gehen daher ins Leere.

Dem Berufungseinwand, dass betreffend etwaiger Instandhaltungs- und Reparaturkosten laufend eine Rücklage gebildet werde, die in der Prognoserechnung im sonstigen Aufwand enthalten sei, ist zu entgegnen, dass dieses Vorbringen aus dem Akteninhalt nicht zu entnehmen ist. Abgesehen davon, wurde der sonstige Aufwand von der Betriebsprüfung in

der von ihr erstellten Prognoserechnung in einem höheren Ausmaß als in jener der Bw. berücksichtigt.

Somit hat das Finanzamt das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle aber zu Recht verneint und konnten die aus der Vermietung resultierenden Verluste daher nicht berücksichtigt werden. Gleiches gilt in Bezug auf die Umsatzsteuer.

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

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

Ob bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht, ist nach den oben für den Bereich des Einkommensteuerrechts dargelegten Grundsätzen zu beurteilen (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Die aus den angeführten Gründen erfolgte ertragsteuerliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei gilt damit auch für Zwecke der Umsatzsteuer.

Ergänzend wird in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, zum Ergebnis gelangt ist, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts (Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie) als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerauschluss) anzusehen ist. In sachverhältnismäßiger Hinsicht erfordere die aus § 28 Abs. 5 Z 4 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 abgeleitete Rechtsfolge aber, dass Wohnraum vermietet worden ist, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters) dienen könne. Daran kann nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die vermietete Kleinwohnung jedoch kein Zweifel bestehen. Am Ergebnis, dass die strittige Vorsteuer keine steuerliche Berücksichtigung finden kann, ändert sich dadurch nichts.

Der Berufung war daher insoweit ein Erfolg zu versagen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist anzumerken:

§ 274 1. Satz BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, weist folgenden Wortlaut auf:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet."

Dazu ist festzuhalten, dass unerledigte Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides von der Wirkung des § 274 BAO erfasst sind; der Jahresbescheid, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, tritt daher auch iSd § 274 1. Satz BAO an ihre Stelle (VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124). Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. erhobene Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis Dezember 2006 und Jänner bis März 2007 gilt daher als auch gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide für 2006 und 2007 gerichtet. Die gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide 2006 und 2007 erhobene Berufung ist als ergänzender Schriftsatz anzusehen, weshalb der Spruch wie oben zu gestalten war.

Wien, am 25. März 2010