



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufung des Herrn J und der Frau P, vom 8. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Z., vom 10. Jänner 2007 betreffend:

- Ausspruch des Unterbleibens einer Feststellung von Einkünften (§§ 92, 190 BAO) für 2005,
- Umsatzsteuer für 2005 sowie
- Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis September 2006,

nach der am 15. März 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung **entschieden:**

Die Berufung wird, soweit sie sich gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005, Umsatzsteuerfestsetzung 1-9/2006 und Ausspruch gemäß §§ 92, 190 BAO über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften für 2005 richtet, als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

und **beschlossen:**

Die Berufung wird, soweit sie sich gegen eine „Wiederaufnahme gemäß § 299 BAO hinsichtlich Umsatzsteuer 2005“ richtet, gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist,

ob die gemeinschaftliche Vermietung einer fremdfinanziert angeschafften Eigentumswohnung und eines PKW- Abstellplatzes durch die Berufungswerber (Bw) wie erklärt eine unternehmerische Tätigkeit und ertragsteuerliche Einkunftsquelle darstellt; oder

ob sie wie vom Finanzamt vertreten als Liebhabereibetätigung gemäß

§ 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (L-VO) umsatz- und ertragsteuerlich außer Betracht bleibt. Im diesbezüglichen Bericht des Außenprüfers vom 10. Jänner 2007 ist zu lesen:

A. Sachliche Würdigung

Allgemein

Mit Kaufvertrag vom 28.6.2005 hätten die Abgabepflichtigen je 38/5930 Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft*, Wohnung sowie Pkw-Stellplatz von der Verkäuferin um einen Gesamtkaufpreis von € 191.652,00 + 20% USt (38.330,40) je zur Hälfte erworben. Zwecks Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien sie als Miteigentumsgemeinschaft steuerlich erfasst, welche Unternehmerfunktion ausüben solle und die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung als eigenes Rechtssubjekt *Unternehmer* beanspruche.

Dem Kauf liege ein von der Verkäuferin angebotenes zur Gänze (120% des Nettokaufpreises) fremdfinanziertes „Vorsorgewohnungsmodell“ zu Grunde. Das Modell sehe eine Finanzierung des Kaufes mittels endfälliger, während der Laufzeit nicht rückzahlbarer Kredite und den Aufbau von 2 Tilgungsträgern zur Finanzierung der Kreditrückzahlung am Ende der Kreditlaufzeit vor. Der Kapitalaufbau des 1. Tilgungsträgers erfolge mittels Einmaleralag aus dem Vorsteuerguthaben und einer „Eigenleistung“ (von der BP angenommen; in Wahrheit jedoch ein Eigenmittel- Ersatzdarlehen von Seiten des Modellvertreibers) zu Vertragsbeginn. Der 2. Tilgungsträger solle durch einen monatlich zu leistenden Fixbetrag aus den Mietüberschüssen gespeist werden. Beide Tilgungsträger sollten am Ende der Kreditlaufzeit die Kreditsumme von brutto € 260.851,79 abdecken.

Neben den Gesamtkaufpreis von netto € 191.652,00 +20% USt hätten die beiden Käufer folgende Kauf- bzw. Finanzierungsnebenkosten zu tragen:

	€
Kaufpreis netto	191.652,00
20% USt	38.330,40
Kaufpreis brutto	229.982,40
<i>Kaufnebenkosten:</i>	
Notar lt BP- Bericht	4.599,65
<i>lt. Note, inkl. USt € 1.458,00 = 8.868,00</i>	
Grunderwerbsteuer	8.049,38
Eintragungsgebühr	2.299,82
	14.948,86

Finanzierungsnebenkosten:

Bearbeitungsgebühr	6.123,28	
Pfandbestellungsurkunde	2.939,18	
Devisenspesen, Kontoeröffnung	6.858,08	15.920,53
Gesamtfinanzierungsbedarf	260.851,79	

Im Zuge des Wohnungskaufs machten die Abgabepflichtige Vorsteuern in Höhe von € 38.330,40 geltend. Wegen des Verdachts auf Liebhaberei sei für den Zeitraum 2005 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO vorgenommen worden.

Ausgangsbasis für die Liebhabereibeurteilung sei (hier) das Auftreten von Verlusten bei Vermietung und Verpachtung eines Wohnungseigentumsobjektes. Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit (und allfälligen Einkunftsquelleneigenschaft) einer solchen Betätigung erfolge anhand einer vom Steuerpflichtigen zu erstellenden Prognoserechnung. Eine Einkunftsquelle nach § 1 Abs 2 (Z 3) Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 (L- VO II) liege bei Vermietung (von Wohnraum mit qualifizierten Nutzungsrechten) vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Die Dauer des absehbaren Zeitraumes betrage im Sinne des § 2 Abs 4 L- VO II 20 Jahre ab Beginn der Vermietung.

Zur Beurteilung des gegenständlichen Falles seien vom steuerlichen Vertreter der Abgabepflichtigen - ursprünglich Kanzlei Haunschmidt & Partner bzw. ab Jänner 2006 Kanzlei Dr. Staribacher und Dr. Obermayer - folgende Unterlagen beigebracht worden:

- Kaufvertrag samt Rechnung,
- Rechnung des Notars,
- Prognoserechnung(en),
- Mietvertrag für Top 318 und Kfz-Stellplatz 52
- Kreditzusage der Sparkasse-,
- Betriebskostenaufstellung,
- Modellrechnung.

Prognoserechnung

Die Übermittlung der ersten **Prognoserechnung (I)** sei durch die steuerliche Vertretung Kanzlei Haunschmidt & Partner Stb GmbH, 1090 Wien, Julius Tandler-Platz 6/9 erfolgt.

Prognoserechnung I sehe einen laufenden Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 11 (2016) und einen Gesamtüberschuss ab dem Jahr **20** (2025) vor. Kumuliert auf einen Zeitraum von 20 Jahren ergebe dies einen Totalüberschuss in Höhe von +€ 4.534,00. Die Indexsteigerung der Mietzinse sei mit 2,2% bei den Wohnungsmieten und mit 2% bei den Kfz-Stellplätzen veranschlagt worden. Von den Anschaffungskosten sei ein Anteil für Grund und Boden in Höhe von 30% ausgeschieden worden. Für die Berechnung des Zinsaufwandes seien die Nettoanschaffungskosten in Höhe von € 207.686,34 in Ansatz

gebracht und davon ein fixer Zinssatz in Höhe von 2,35% für den **gesamten** Prognosezeitraum berechnet worden. Eine Sondertilgung während der Kreditlaufzeit sei nicht vorgesehen. Außerdem habe die Prognoserechnung einen fixen jährlichen Zinsertrag aus dem Tilgungsträger in Höhe von € 427,50 ertragwirksam berücksichtigt. Betriebskosten und sonstiger Aufwand seien nicht indexmäßig angepasst worden (*Anm. UFS: diese Prognoserechnung ist inzwischen obsolet*).

Im Jänner 2006 sei es zu einem Wechsel der steuerlichen Vertretung (nunmehr durch die Kanzlei Dr. Staribacher u. Dr. Obermayer WTH GmbH, 1030 Wien) gekommen.

Alle bisherigen Prognoserechnungen, so die neue Vertretung, seien als gegenstandslos zu betrachten. Eine neue Prognoserechnung sei vorgelegt worden. Diese **Prognoserechnung II** sehe eine jährliche Indexsteigerung der Wohnungs- und Kfz-Stellplatzmieten mit 2,5% vor und valorisiere die Betriebskosten und den sonstigen Aufwand ebenfalls mit 2,5%. Aus den Anschaffungskosten sei ein Anteil für Grund und Boden in Höhe von 20% ausgeschieden worden. Außerdem sei eine **Sondertilgung** in Höhe von € 30.000,00 am Ende des 10. Jahres in die Prognoserechnung eingebaut worden. Ein laufender Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten solle erstmals im Jahr 10 (2015) und ein Gesamtüberschuss erstmals im Jahr 16 (2021) erwirtschaftet werden. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren (bis 2025) sehe die Prognoserechnung einen Totalüberschuss von +€ 11.980,00 vor.

Mietzinse

Zur Dokumentation der in der Prognoserechnung angesetzten Mietzinsbeträge habe die neue steuerliche Vertretung Mietverträge für Wohnung und Kfz-Stellplatz vorgelegt. Der im Jahr 2003 von der Rechtsvorgängerin, abgeschlossene Mietvertrag für die Wohnung habe einen ursprünglichen Mietzins von netto € 509,09 +10% USt, in der Zwischenzeit durch Indexsteigerungen angepasst auf € 520,63 im Jahr 2005 vorgesehen. Betriebskosten und Rücklage seien im Pauschalmietzins bereits enthalten. Bei einer Nutzfläche von 69,96 m² entspreche dies einem Mietzins von € 7,44 pro m². Für den Kfz-Stellplatz sei im Jahr 2005 ein monatlicher Mietzins von netto € 80,00 zu entrichten gewesen. Beide Mietzinse seien auf Basis des VPI wertgesichert. Eine Anpassung der Mietzinse sei jährlich in Höhe der Veränderung des VPI vorzunehmen. Das Mietverhältnis betreffend die Wohnung sei auf 3 Jahre befristet, jenes für den Kfz-Abstellplatz auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

Mietenpool

Zum Ausgleich von Leerstellungen sei von den Abgabepflichtigen ein Pauschalbetrag in Höhe von € 0,45 pro m² = € 31,48 monatlich an einen eigens geschaffenen Mietenpool zu entrichten. Im Fall von Leerstellungen sollten ausfallende Mieten durch diesen Pool ersetzt werden. Die Aufwendungen für den Mietenpool seien ebenfalls wertgesichert.

Betriebskosten und Rücklage

Entsprechend der Vorschreibung der Gebäudeverwaltung seien für das angeführte Objekt im Jahr 2005 Betriebskosten in Höhe von mtl. € 146,91 und Aufwendungen für eine Reparaturrücklage in Höhe von mtl. € 27,12 zu entrichten gewesen. Beide Aufwendungen seien auf Basis des VPI wertgesichert. In den Betriebskosten nicht enthalten seien Aufwendungen für Energie und Beheizung. Nur diese seien vom Mieter direkt an den Energieversorger zu entrichten.

Finanzierungskosten

Zur Deckung der Investitionskosten inkl. Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten in Höhe von insgesamt € 260.851,79 (siehe o. a. Aufstellung) sei eine **Kreditusage** der Sparkasse- über einen einmal ausnutzbaren, **endfälligen Fremdwährungskredit** (in Schweizer Franken) im Gegenwert von € 260.851,79 vorgelegt worden, die Abgabepflichtigen hätten die Zusage mittels Annahmeerklärung angenommen. Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites würden Zinsen auf Basis des Dreimonats- LIBOR mit einem Aufschlag von 1,6%, derzeit 2,35% (LIBOR 0,75% + 1,6% Aufschlag) berechnet. Eine vorzeitige Rückzahlung in Form der in der Prognoserechnung II vorgesehenen Sondertilgung nach 10 Jahren sei im Kreditvertrag nicht vorgesehen.

Die zuletzt vorgelegte **Prognoserechnung II** habe für die Jahre 1 bis 10 Zinsaufwendungen in Höhe von jährlich € 5.192,16 in Ansatz gebracht und für die Jahre 11 bis 20 den Zinsaufwand infolge der am Ende des 10. Jahres behaupteten Sondertilgung auf € 4.442,16 reduziert. Für das Jahr 2005 sei in der (Beilage zur Feststellungs-) Erklärung ein Zinsaufwand in Höhe von € 9.690,93 gegenüber € 2.596,08 in der Prognoserechnung berücksichtigt worden. Dieser (allerdings ausgehend vom *Nettokaufpreis* ohne USt berechnete) prognostische Zinsaufwand weise auf ein völliges Ausschöpfen des Kreditrahmens hin. Sonstige Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. seien in der Prognoserechnung nicht angesetzt worden. Der in der Prognoserechnung angesetzte Zinsaufwand sei wie folgt berechnet worden:

<i>vor Sondertilgung:</i>	
Kaufpreis netto	191.652,00
Kaufnebenkosten netto	16.034,34
Kreditsumme exkl. USt	207.686,34
Davon 2,5 % Zinsen für die Jahre 1 bis	5.192,16
<i>nach Sondertilgung</i>	
Kreditsumme exkl. USt	207.686,34
- Sondertilgung	-30.000,00
Kreditsumme nach Sondertilgung	177.686,34
Davon 2,5% Zinsen für die Jahre 11 bis	4.442,16

Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Kreditlaufzeit verpflichteten sich die Kreditnehmer, einen Tilgungsträger in Form einer Lebensversicherung (LV) aufzubauen. Die 1. LV werde aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung in Höhe von insgesamt € 57.000,00 gespeist, für die 2. LV sei eine laufende monatliche Prämie iHv. € 189,27 zu entrichten. Bei einer angenommenen durchschnittlichen Verzinsung in Höhe von 4,75% entsprechend der Modellbeschreibung solle der Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit den offenen Kreditbetrag von € 260.851,79 abdecken (siehe beiliegende Berechnung Anlage 1). Erreiche der Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit die Kreditsumme nicht, so sei der offene Kreditbetrag in 60 Monatsraten zu begleichen. Der Tilgungsträger diene gleichzeitig auch als Sicherstellung für den Fremdwährungskredit. Außerdem habe sich die Kreditgeberin ein Pfandrecht an den erworbenen Liegenschaftsanteilen gesichert.

Modellbeschreibung

Bei den im Internet vorgestellten und angebotenen Vorsorgewohnungen werde die Frage der **Finanzierung** des Wohnungskaufs wie folgt behandelt:

Beim **Kauf ohne Eigenkapital** werde eine 100%ige Finanzierung einer österreichischen Bank zur Verfügung gestellt. Die Rückerstattung der Umsatzsteuer werde unter gewissen Voraussetzungen, wie

- endfällige Tilgung, d.h. der Kredit muss erst am Ende der Laufzeit zurückgezahlt werden
- Vermietung der Wohnung, d.h. der Wohnungsinhaber gilt als Unternehmer und erhält über Antrag die Umsatzsteuer von 20% zurück

als interessanter Steuervorteil angeboten.

Diese Umsatzsteuer werde als Einmalerlag (als Lebensversicherung mit einmaliger Prämie) angelegt und solle die weit später geplante Kreditrückzahlung abdecken.

Wohnungsleerstehungen würden durch einen eigens eingerichteten Mietenpool ausgeglichen, es komme zu keinem Einnahmenausfall.

Beim **Kauf mit Eigenkapital** solle das eingesetzte Eigenkapital den aufgenommenen Kreditbetrag verringern.

Als Besonderheit gelte die Möglichkeit, die Wohnung am Ende der Laufzeit oder **schon vorher (ab einer Laufzeit von 10 Jahren) verkaufen** zu können. Bei einem Verkauf werde mit einem Kapitalüberschuss, je nach Ausstiegsszenario, von einem bestimmten Betrag gesprochen.

Ein weiterer Punkt sei die **Laufzeit**. Normalerweise werde eine Laufzeit von 25 Jahren angenommen. Ein Ausstieg sei jedoch schon **vorher möglich**; Ausstiegsszenarien würden in

verschiedenen Varianten dargelegt. Bei diesem Modell werde vom Erwerb einer Liegenschaft und einer Schaffung von kurz- und langfristigem Vermögen gesprochen. Von einer **Sondertilgung** sei hier **nicht** die Rede.

B. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 (2) EStG sei der Einkommensbesteuerung 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 enthalte eine taxative Aufzählung der 7 Einkunftsarten (hier: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Für die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei mehreren Miteigentümern sei gem. § 188 BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung vorzunehmen.

§ 2 UStG 1994 definiere den Unternehmensbegriff und wer als Unternehmer anzusehen ist. Demnach sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasse die gesamte gewerbliche Tätigkeit (hier: die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern) des Unternehmers. Unternehmer sei im vorliegenden Fall die aus den beiden Miteigentümern 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 (L-VO II) werde geregelt, was als Einkünfte bzw. als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist, und in welchen Fällen von Betätigungen mit Liebhabereicharakter auszugehen ist. Demnach regle § 1 Abs. 2, dass Liebhaberei anzunehmen ist, wenn Verluste entstehen, die aus einer Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, stammen. Die Annahme von Liebhaberei könne gem. § 2 (4) LVO widerlegt werden, wenn je nach Art der Bewirtschaftung oder Betätigung in einem **absehbaren** Zeitraum ein **Gesamtüberschuss** der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werde. Als absehbarer Zeitraum werde 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 entstünden, seien gem. § 188 BAO nicht festzustellen und blieben steuerlich unbeachtlich. Außerdem gelte diese Tätigkeit nicht als unternehmerisch im Sinne des § 2 UStG. Das Erreichen eines Gesamtüberschusses sei anhand einer **Prognoserechnung** zu dokumentieren. Beurteilungseinheit sei jeweils das **einzelne** Vermietungsobjekt (Eigentumswohnung).

Die vom steuerlichen Vertreter zur Dokumentation der „Einkunftsfähigkeit“ des Vermietungsobjektes vorgelegte Prognoserechnung (Prognoserechnung II) sei von der BP mangels Plausibilität in folgenden Punkten zu verändern. Eine berichtigte Prognoserechnung werde als Anlage 1 beigelegt (danach ließ die Betätigung innerhalb von 20+ Jahren = bis 2025 einen Gesamtverlust von -€ 126.297,00, bis 2026 einen solchen von -€ 131.099,00 erwarten, wobei der 2005 erheblich höher als prognostiziert angefallene Zinsaufwand unberücksichtigt blieb).

Mietzinse

tatsächliche Mietzinse

Bei den Mietzinsen habe sich die Prognoserechnung an den tatsächlichen Verhältnissen zu Beginn der Vermietungstätigkeit zu orientieren. Mietzinsbeschränkungen bestünden nicht. Ausgangsbasis seien dabei die im Jahr 2005 tatsächlich erzielten Mietzinse hinsichtlich Wohnung und Pkw-Abstellplatz. Ab dem Zeitpunkt des Erwerbs der Einkunftsquelle Ende Juni 2005 bis Dezember 2005 seien für die Top Mieteinnahmen in Höhe von netto € 3.123,78 vereinnahmt worden. Das entspreche einem monatlichen Nettomietzins von € 520,63. Betriebskosten und Aufwendungen für eine Reparatur-Rücklage seien darin bereits enthalten. Diesen Betrag habe der steuerlichen Vertreter in seiner Prognoserechnung II für das Jahr 2005 in Ansatz gebracht. In den Folgejahren habe sich diese Prognoserechnung allerdings an einem fiktiven Mietzins (€ 8,75 pro m² für 2006) orientiert, was einer Mietzinserhöhung gegenüber 2005 von ca. **18%** entspreche.

In Anbetracht der Tatsache, dass der diesbezügliche Mietvertrag erst vor kurzer Zeit abgeschlossen wurde (Mietvertrag vom 15.11.2003), müsse davon ausgegangen werden, dass das marktübliche Mietentgelt voll ausgeschöpft wurde. Für die Prognoserechnung sei daher der tatsächlich erzielte Mietzins des Jahres 2005 als Ausgangswert für die Mieteinnahmen der nachfolgenden Jahre heranzuziehen.

Index-Anpassung

Der im Jahr 1998 von der BAI abgeschlossene Mietvertrag sehe eine Wertsicherung des Mietzinses auf Basis des VPI 2000 vor. Demnach sei in Höhe des Wertanstiegs des VPI eine jährlich Anpassung des Mietzinses vorzunehmen.

Nach dem vorgelegten Mietvertrag erfolge die Anpassung auf Basis des Verbraucherpreisindex 2000. Nach Aufstellung des Statistischen Zentralamtes (http://www.statistik.at/fachbereich_02/vpi_tab2.shtml) habe die durchschnittliche Inflation der Jahre 1993-2005 2% - (Jänner 2006: 1,2%) betragen; somit könne auch zukünftig auf eine jährliche Indexsteigerung von 2% geschlossen werden (siehe Aufstellung über die Berechnung der durchschnittlichen Indexsteigerung).

Verbraucherpreisindex (Mietpreisindex)		
Jahr	Inflation in %	Veränderung zum Vorjahr in %
ab 2006 (Prognose)	2	13%
2005	2,3	10%
2004	2,1	62%
2003	1,3	-28%
2002	1,8	-33%
2001	2,7	17%
2000	2,3	283%
1999	0,6	-33%
1998	0,9	-31%
1997	1,3	-32%
1996	1,9	-14%
1995	2,2	-36%
1994	3	-17%
1993	<u>3,6</u>	
Durchschnitt	2	

Die in der Prognoserechnung des neuen steuerlichen Vertreters in Ansatz gebrachte Indexsteigerung in Höhe von 2,5% basiere auf der Indexentwicklung des VPI 1986 der letzten 20 Jahre. Als Nachweis seien Unterlagen des Statistischen Zentralamtes vorgelegt worden. Als weiterer Beweis (*gemeint wohl:* als Argument) für eine höhere Indexsteigerung seien die in den letzten Monaten vorgenommenen Zinserhöhungen der Europäischen Zentralbank, die letztlich auch Einfluss auf die Inflationsrate hätten, zu sehen.

Aufgrund der unterschiedlichen wirtschaftlichen Voraussetzungen der Jahre vor 1993 - hohes Zinsniveau, hohe Inflationsraten, wirtschaftliche Stabilitätspolitik mit dem Beitritt Österreichs zum EWR 1994 und zur EU 1995 - seien aber die Jahre vor 1993 **nicht** in der Berechnung der durchschnittlichen Inflationsrate zu berücksichtigen. Außerdem werde darauf verwiesen, dass ein Miteinbeziehen der Jahre vor 1993 auch eine wesentlich höhere Durchschnittsverzinsung zur Folge hätte, und somit auch höhere Finanzierungskosten bedeuten würde (Verweis auf Punkt 5, Finanzierungskosten).

Aufwendungen Mietenpool

Die von den Bw monatlich zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool in Höhe von € 41,48 seien in der vorgelegten Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden. Gleichzeitig werde bei den Mieteinnahmen von einer durchgehenden Vermietung ohne Leerstehungen

ausgegangen.

Bei einer Vermietung über einen längeren Zeitraum, im Fall der Vermietung von Eigentumswohnungen von 20 Jahren, wie in der L-VO vorgesehen, sei ein entsprechender Abschlag für Leerstehungen zu berücksichtigen. Die von den Bw zu entrichtenden Aufwendungen (Pooleinschüsse) stellten letztlich auch eine Absicherung gegenüber diesem Risiko dar. Die Aufwendungen für den Mietenpool seien daher als Korrekturpost der Mieteinnahmen in die Prognoserechnung einzubeziehen. Aus Vereinfachungsgründen würden sie in der von der BP erstellten Prognoserechnung als Werbungskosten geführt und seien ebenfalls mit 2% wertgesichert anzusetzen.

Betriebskosten und sonstiger Aufwand

Die neue Prognoserechnung II sei in den Positionen Betriebskosten und sonstiger Aufwand nur hinsichtlich der Indexanpassung zu verändern. Während die vorgelegte Prognoserechnung eine Indexanpassung dieser Positionen mit 2,5% vorsehe, habe die Betriebsprüfung die betreffenden Aufwandspositionen in der von ihr adaptierten Prognoserechnung nur mit 2% aufgewertet. Auf die Position Mietzinse werde verwiesen.

zukünftige Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten

Von den Vermietern sei ein Fixbetrag in Höhe von monatlich € 51,10 als Rücklage für zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu entrichten. Den betreffenden Betrag berücksichtige die Prognoserechnung II nicht.

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH hätten künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. E. v. 27.5.2003, ZI. 99/14/0331). Dazu komme, dass das gegenständliche Vermietungsobjekt bereits 15 Jahre vor dem Erwerb durch die Abgabepflichtigen errichtet worden sei. Eine realitätsnahe Prognoserechnung habe daher für den Prognosezeitraum von 20 Jahren künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu berücksichtigen. Zur Finanzierung der zu erwartenden Aufwendungen sei eine Rücklage geschaffen worden, die mit einem monatlichen Fixbetrag gedeckt werden solle. Bei den an die Rücklage entrichteten Aufwendungen handle es sich wirtschaftlich gesehen um Vorauszahlungen für künftige, im Prognosezeitraum zu erwartende Sanierungsmaßnahmen.

In der Prognoserechnung lt. BP seien daher Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten in Höhe der an die Reparaturrücklage zu entrichtenden Aufwendungen als Werbungskosten in Ansatz zu bringen gewesen.

Finanzierungskosten

Grundsätzliches

Das Projekt werde so beworben, dass es sich selbst im Falle einer Finanzierung ohne Eigenmittel nahezu selbst finanziere. Dies solle dadurch erreicht werden, dass über den **Bruttobetrag (inklusive Umsatzsteuer!)** ein endfälliger **Kredit** mit einer Laufzeit von 25 Jahren aufgenommen werde. Zur Tilgung am Ende der Laufzeit dienten zwei Tilgungsträger: Der erste werde so gespeist, dass die Vorsteuer aus dem Ankauf als Einmalzahlung auf einem Tilgungsträger (Lebensversicherung) veranlagt werde. Das zu erwartende Kapital am Ende der Laufzeit (25 Jahre) decke schon einen großen Teil des Kreditbetrages ab. Das Kapital für den nicht schon vom ersten Tilgungsträger abgedeckten offenen Restbetrag werde durch eine zweite Lebensversicherung, gespeist durch monatliche Zahlungen, aufgebaut. Sämtliche anfallende Kosten - auch die Kreditzinsen sowie die Zahlungen für den zweiten Tilgungsträger - sollten durch die Mieteinnahmen abgedeckt werden können. Mögliche bzw. wahrscheinliche Unterdeckungen könnten monatliche Zuzahlungen erforderlich machen. Von einer Sondertilgung werde nicht gesprochen.

Angeboten werde auch die Möglichkeit, Eigenkapital einzusetzen, wie dies im vorliegenden Fall geschehen sei. In den Projektunterlagen im Internet sei diese Variante so beworben worden, dass die Eigenmittel den Fremdfinanzierungsbedarf kürzten und damit auf Grund der geringeren Zinsenbelastung bereits mit einem monatlichen Überschuss (Cashflow - nicht steuerlich!) gerechnet werden könne.

Abweichend von dieser angebotenen Variante sei **tatsächlich** aber so vorgegangen worden, dass auch die **Eigenmittel** als Einmalerlag auf den **Tilgungsträger** gelegt wurden. Diese Eigenmittel (Irrtum der BP: tatsächlich ein Eigenmittel- *Ersatzdarlehen* des Modellvertreibers) in Verbindung mit der ebenfalls im Tilgungsträger veranlagten Umsatzsteuer deckten einen Großteil des endfälligen Kredites am Ende der Laufzeit ab. Der Restbetrag werde durch einen zweiten Tilgungsträger (eine Lebensversicherung auf die Laufzeit des Kredites, aufgebaut durch monatliche Zahlungen) finanziert.

Im Detail würden die Finanzierungskosten bzw. die daraus resultierenden Aufwendungen, wie sie in die Prognoserechnung einfließen, von der Betriebsprüfung wie folgt ermittelt:

Zinsen von Bruttoanschaffungskosten

Wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehe, sei die Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaftsanteile auf Basis der **Bruttoanschaffungskosten** (inkl. USt sowie sämtlicher Nebenkosten) erfolgt. Die in der Rechnung über den Kauf ausgewiesene Umsatzsteuer solle nicht die Kreditbelastung verringern, sondern bei Gutschrift auf dem Steuerkonto zum Aufbau eines Tilgungsträgers verwendet werden.

In die Prognoserechnung unter der Annahme einer Einkunftsquelle sei daher von einer Zinsenbelastung, die auf das gesamte aufgenommene Kreditvolumen abstelle, auszugehen.

Der gesamte aufgenommene Kredit als Basis für die Zinsenaufwandsermittlung in der Prognoserechnung betrage daher € 260.851,79.

LIBOR- Zinssatz

Die Vermieter hätten endfällige Kredite abgeschlossen, deren Verzinsung sich an dem CHF- LIBOR Zinssatz orientiere. Laut Kreditvertrag sei auf Basis des **Dreimonats- LIBOR** ein Aufschlag (Marge) von 1,6% vorzunehmen. Da die Prognoserechnung für einen längeren Zeitraum (20 Jahre) zu erstellen sei, müsse auch die Entwicklung des Basiszinssatzes über einen längeren Zeitraum berücksichtigt werden. Analog der Vorgangsweise bei der Indexanpassung der Mietzinse bei vergleichbaren wirtschaftlichen Gegebenheiten werde die Entwicklung des CHF- LIBOR über einen Zeitraum von 10 Jahren herangezogen. Aufgrund der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre ergebe sich ein durchschnittlicher LIBOR-Zinssatz von 1,55%. Der für die Berechnung heranzuziehende Zinssatz inklusive Marge betrage daher **3,15%.**

Sodann stellte der Prüfer die Zinsenentwicklung der letzten 10 Jahre dar:

Jahr	Quartal	Zinssatz %	Jahr	Quartal	Zinssatz %
1995	1	4,25000	2001	1	3,42500
	2	3,50000		2	3,30667
	3	3,15625		3	3,23500
	4	2,45313		4	2,20500
1996	1	1,81250	2002	1	1,71167
	2	1,81250		2	1,58667
	3	2,62500		3	1,16833
	4	1,57031		4	0,79833
1997	1	1,87500	2003	1	0,63333
	2	1,87500		2	0,30000
	3	1,50000		3	0,28000
	4	1,58984		4	0,24333
1998	1	1,51563	2004	1	0,26000
	2	1,49219		2	0,25000
	3	2,09375		3	0,49667
	4	1,44531		4	0,70000
1999	1	1,43125	2005	1	0,71000
	2	1,23417		2	0,77000
	3	1,19333		3	0,74667
	4	1,99500		4	0,79833
2000	1	1,81000	Durchschnitt 1996-2005		1,55798
	2	2,89667			
	3	3,40833			

4 3,51833

Marge 1,60000

Gesamt 3,15798

Zinssatz**Ende**

1989

7,8 %

Ende

1990

9,0 %

Ende

1991

8,4 %

Ende

1992

6,4 %

Ende

1993

4,6 %

Ende

1994

4,1 %

und merkte an: Bei Betrachtung eines längeren Zeitraumes, wie von der steuerlichen Vertretung für die Indexanpassung bei den Mieteinnahmen gefordert, müssten auch die Kreditzinsen über einen längeren Zeitraum beobachtet werden. Dies würde einen wesentlichen höheren Ansatz in der Prognoserechnung ergeben als bisher (siehe obige Tabelle Zinssätze für 1989 bis 1994).

Der Prüfer berechnete die von ihm prognostizierten Zinsaufwendungen wie folgt:

Kreditbetrag	€ 260.851,79
x durchschnittlichem LIBOR	3,15%
jährlicher Zinsaufwand lt. Bp	€ 8.216,83

Sondertilgung

Eine (teilweise) Tilgung des Kredites vor Ende der Kreditlaufzeit könne nur dann in der Prognoserechnung Berücksichtigung finden, wenn diese Tilgung von **vornherein** beabsichtigt gewesen sei. Eine von Anbeginn gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital sei dann anzunehmen, wenn Höhe und Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar sei. Die geplante Tilgung sei der Abgabenbehörde gegenüber zeitgerecht offen zu legen bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufzunehmen. Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige, noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen, reiche für einen Nachweis nicht aus. Eine nicht planmäßige Tilgung sei jedenfalls dann anzunehmen, wenn sich die Tilgung nicht aus dem Kreditvertrag und dem zum Zeitpunkt der Kapitalaufnahme erstellten Tilgungsplan der das Fremdkapital gewährenden Bank entnehmen lasse. Es müsse eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche

"Tilgungsplanung" besteht (*Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, 210f; und UFS Graz vom 26. Mai 2006, RV/0157-G/06). Nach Ansicht der Finanzverwaltung sei es für die Annahme der Verfolgung einer ernsthaften Absicht im o. a. Sinne auch erforderlich, dass die außerordentliche Tilgung in einem zeitlichen Rahmen von längstens zehn Jahren geplant war (Abschnitt 17.3 Liebhaberei- Richtlinien 1997).

Im vorliegenden Fall sei von entscheidungswesentlicher Bedeutung, ob die wie behauptet in den Jahren 2010 oder 2015 beabsichtigte vorzeitige Kreditrückzahlung Teil eines von vornherein bestehenden Planes war. Dabei handle es sich um eine Tatsachenfrage. Das Vorliegen eines derartigen Planes müsse für Zwecke der steuerlichen Berücksichtigung bzw. Anerkennung in nach außen eindeutig in Erscheinung tretenden Umständen seinen Niederschlag finden oder aus sonstigen Indizien zu erschließen sein (Verweis auf die vorstehenden rechtlichen Ausführungen).

Auf Grund folgender Umstände sei davon auszugehen, dass eine vorzeitige (teilweise) Kredittilgung von Vornherein **nicht** ernsthaft geplant war oder nunmehr geplant werde:

- in den Angeboten und Berechnungsmodellen auf der Homepage der Modellvertreiberin werde nirgends erwähnt, dass eine Sondertilgung nötig sein könne / sein werde.
- Vielmehr würden dort sogar Modelle ohne Eigenkapital beworben. Für diesen Fall werde nur erwähnt, dass mit monatlichen Zuzahlungen zu rechnen sei, da die Mieteinnahmen die Ausgaben (vor allem die hohen Zinsen) nicht zur Gänze abdeckten. In diesem Fall sei nicht einmal ein positiver Cashflow gegeben.
- Im Kreditvertrag werde eine geplante Sondertilgung nicht erwähnt. Die (theoretische) Möglichkeit, den Kredit vor Ende der Laufzeit teilweise oder zur Gänze zu tilgen, genüge nicht.
- Im Kreditvertrag seien die Tilgungsträger genau festgehalten, und zwar unter dem Punkt

"Sicherstellung" sowie "Sonstiges":

Sicherstellung: "Herr J verpfändet uns die Rechte und Ansprüche aus der Erlebensversicherung Polizze Nr. neu bei der *Versicherung, Einmalerlag EURO 57.000,00 ..." Weiters: "Herr J verpfändet uns die Rechte und Ansprüche aus der Erlebnisversicherung Polizze Nr. neu bei der *Versicherung, monatliche Ansparung EURO 189,27 ..."

Sonstiges: "Sie verpflichten sich die Eigenmittel in Höhe von 23% des Nettokaufpreises spätestens bis zum 31.7.2005 sowie die Rückerstattung der Umsatzsteuer in Höhe von 20% des Nettokaufpreises auf ein Konto zu überweisen. Dieser Betrag wird in weiterer Folge als Einmalprämie in ein Veranlagungsprodukt (...) einbezahlt."

Da der prognostizierte Auszahlungsbetrag dieses Tilgungsträgers nach 25 Jahren nach derzeitiger Einschätzung (die Modellrechnung erwarte eine "Verzinsung" von 4,75%) den

offenen Kreditbetrag abdecke, entspreche dies dem, wie das Produkt beworben werde - nämlich, dass es sich im Wesentlichen selbst finanziert.

- Die komplette Ausfinanzierung des Kredites durch die Tilgungsträger scheine nicht sinnvoll, wenn eine Sondertilgung geplant sei (oder geplant gewesen wäre).

- Auf den Internetseiten finde sich auch ein Link zu einer Checkliste Selbstauskunft: hier werde zwar nach Einkommen, Belastungen etc. gefragt, aber mit keinem Wort nach einer geplanten Finanzierung einer geplanten Sondertilgung.

- Dem vorgelegten Schreiben (Bestätigung der Kenntnis der Sondertilgung) könne nicht entnommen werden, dass die Käufer bereits zum Kaufzeitpunkt über die Notwendigkeit einer Sondertilgung informiert wurden und damit geplant hätten.

- Selbst in diesem Schreiben ließen die Angaben die erforderliche Eindeutigkeit vermissen: " ... dass eine vorzeitige Rückzahlung von E 30.000,00 ab dem 5. Jahr, spätestens aber ab dem 10. Jahr ... zu leisten sein wird." Weiters: "Ebenso wurde ich entsprechend meiner Modellrechnung darüber informiert, dass es allenfalls erforderlich sein kann, eine höhere Rückzahlung zu leisten."

- Es sei also selbst jetzt weder Zeitpunkt noch Höhe der Sondertilgung eindeutig festgelegt.

Es scheine daher eindeutig, dass eine **Sondertilgung** nicht von **vorneherein** geplant war, sondern erst durch die Ermittlungen der Finanzbehörde im Hinblick auf Liebhabereiverdacht derartige Überlegungen angestellt worden seien.

Im Übrigen werde darauf hingewiesen, dass durch die von der Betriebsprüfung geänderten Ansätze – insbesondere Basis der Zinsenberechnung die Bruttoanschaffungskosten sowie Ansatz einer langfristig durchschnittlich höheren Zinsenbelastung – auch die Berücksichtigung einer Sondertilgung in der angegebenen Größenordnung bei weitem zu keinem positiven Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren wie erforderlich führen würde.

sonstige Finanzierungskosten

Die in Zusammenhang mit der Errichtung der Kreditverträge stehenden Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. in Höhe von € 15.920,53 seien bisher unberücksichtigt geblieben und auf die Kreditlaufzeit von 25 Jahren aufzuteilen. Die Prognoserechnung werde dahingehend adaptiert.

Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung der o. a. Änderungen ergebe sich aus der Vermietung der Eigentumswohnung sowie aus dem Kfz-Abstellplatz für den Prognosezeitraum 2005 bis 2025 ein Gesamtverlust von € 126.297,00.

Eine Einkunftsquelle liege bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung § 1(2) L-VO nur vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werde. Die VO definiere den absehbaren Zeitraum mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn. Wie aus der durch die BP erstellten Prognoserechnung ersichtlich, erscheine dies nicht möglich.

Es liege daher ab Tätigkeitsbeginn Liebhaberei vor. Die erklärten Verluste seien mangels Einkunftsquellencharakter nicht ausgleichsfähig. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle sei auch kein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO durchzuführen.

Umsatzsteuerrechtlich handle es sich hierbei um keine unternehmerische Betätigung. Vorsteuerbeträge, die mit dieser Betätigung in Verbindung stünden seien nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten USt- Beträge werde eine Steuerschuld gem. § 11 Abs 14 UStG bewirkt.

Steuerliche Würdigung

1. Umsatzsteuer

Mangels Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994 lägen einerseits keine steuerbaren Umsätze iSd. § 11 UStG vor, andererseits stehe kein Vorsteuerabzug zu. Die den Mietern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer werde gem. § 11 Abs 14 UStG vorgeschrieben.

	2005	2006
	EUR	EUR
Gesamtbetrag Entgelte	0,00	0,00
Vorsteuerbeträge	0,00	0,00
USt- Schuld gem. § 11 (14) UStG	408,38	623,40

2. Feststellungsverfahren

Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festzustellen und sei ein Feststellungsverfahren iSd § 188 BAO nicht durchzuführen.

Verfahren in 1. Instanz

Das Finanzamt erließ den Prüferempfehlungen entsprechende Bescheide über Umsatzsteuer für das Jahr 2005, Feststellung gemäß § 92 BAO, dass eine Feststellung von Einkünften für 2005 unterbleibt (§ 190 BAO) und über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis September 2006.

Die Bw erhoben gegen diese Bescheide sowie (dies wohl versehentlich, weil der Schriftsatz einem Muster für zahlreiche andere, gleich gelagerte Fälle entnommen war) gegen eine in diesem Fall gar nicht verfügte „Wiederaufnahme gemäß § 299 BAO Umsatzsteuer 2005“ fristgerecht Berufung, beantragten die „Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides“, eine antragsgemäße Veranlagung zur Umsatzsteuer 2005 und die ersatzlose Aufhebung des

„Nichtveranlagungsbescheides“ (richtig: des Bescheides über das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften) sowie des Bescheides über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner – September 2006. Begründend führten sie aus:

„Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme zur Umsatzsteuer 2005 ist ersatzlos aufzuheben, weil bei richtiger rechtlicher Würdigung keine Notwendigkeit einer Wiederaufnahme besteht. Darüber hinaus ist (*richtig wohl:* hat) die Abgabenbehörde aufgrund der ihr ja ohnehin bekannten Umstände eine Wiederaufnahme für Tatsachen verfügt, die bereits bei Veranlagung amtsbekannt waren. In eventu erheben wir gegen die (oben genannten Sach-) Bescheide Berufung und beantragen antragsgemäße Veranlagung (zur Umsatzsteuer) bzw. die ersatzlose Aufhebung des Nichtveranlagungsbescheides (*gemeint:* des Bescheides gem. §§ 92, 190 BAO) sowie ersatzlose Aufhebung des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für den Zeitraum 01-09/2006. Begründend führen wir dazu aus:

1. Wie dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gern. § 150 BAO zu entnehmen ist, hat unsere Mandantschaft mit Vorsteuerabzug einen Liegenschaftsanteil (Wohnungseigentum) erworben und vermietet diese Wohnung. Aufgrund der vorliegenden Prognoserechnung ist die Vermietung im Rahmen der von der Liebhabereiverordnung gebotenen Fristen als Totalüberschuss zu stufen und wurde die Prognoserechnung - mit Ausnahme der Sondertilgung und der Wertanpassung - von der Finanzverwaltung als richtig angesehen. Wir dürfen am Rande darauf hinweisen, dass in dieser Prognoserechnung auch Rücklagenbildungen für die Reserve der Wohnungseigentümergeinschaft als Ausgabe enthalten sind (diese Praxis wurde bisher von der Finanzverwaltung nicht als Werbungskostenabzug zugelassen) und sind wir daher auch zukünftig der Auffassung, dass bei anderen Vermietungsobjekten die Rücklagenbildung für die Wohnungseigentümergeinschaft als Ausgabe anzusetzen ist. Wir begrüßen daher die Änderung der Praxis der Verwaltung, nunmehr die von der Hausverwaltung vorgeschriebenen Reserven der Wohnungseigentümergeinschaft bei den einzelnen Eigentümern als steuerlicher Abzugsposten anzuerkennen.

2. Die Finanzverwaltung hat die von unserer Mandantschaft vorgesehene und in der Prognoserechnung berücksichtigte Sondertilgung nicht berücksichtigt, obgleich diese Sondertilgung von unserer Mandantschaft aufgrund ihres Einkommens- und Vermögenssituation problemlos geleistet werden kann und in der Modellrechnung so Berücksichtigung findet.

Wir erlauben in diesem Zusammenhang auf Abschnitt 17 der Richtlinie zur Liebhabereibeurteilung hinzuweisen, in welcher in Abschnitt 17.3 dargelegt wird, dass bei einer seit Beginn der Tätigkeit geplanten Darlehensrückzahlung diese zu berücksichtigen ist

und keine Änderung der Wirtschaftsführung bei Durchführung der außerordentlichen Tilgung darstellt. Es wird weiters in diesen Richtlinien verlangt, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgungsplanung besteht. Eine ernsthafte Absicht ist dann gegeben, wenn von vornherein durch konkrete und geeignete Unterlagen die Tilgung dargelegt wird. Dies ist der Abgabenbehörde entsprechend offen zu legen.

Alle diese Voraussetzungen liegen aber im gegenständlichen Fall vor (eindeutige Planung der Tilgung, ernsthafte Absicht und wirtschaftliche Möglichkeit, sowie Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde).

Wir erlauben uns in diesem Zusammenhang auf die Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4.12.2005, Zahl 2001/13/0144 zu verweisen, in welcher der Verwaltungsgerichtshof wie folgt ausführt:

„Liegt hingegen 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 betreffende Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen.“

Da somit im Sinne diese Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes und auch im Sinne des Abschnitt 17 der Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung ein durchgehender Beobachtungszeitraum vorliegt, ist das von der Abgabenbehörde vorgenommene Ausscheiden der Sondertilgung nicht richtig und daher unter Berücksichtigung der Sondertilgung die Prognoserechnung zu beurteilen.

3. Wir dürfen am Rande darauf hinweisen, dass durch die ebenfalls als Ausgabe angesetzte Einzahlung in den Mietenpool ein Ausfallsrisiko bei den Mieten auszuschließen ist; auch hier sehen wir es als Änderung der Vorgehensweise der Finanzverwaltung an, dass ein gemeinschaftlich geführter Mietenpool und die Einzahlung in diesen Mietenpool bereits bei Einzahlung als steuerliche Auszahlung, also als Werbungskosten oder Betriebsausgabe, angesehen wird. Auch diese Vorgehensweise sollte als generelle Richtlinien der Abgabenbehörde zukünftig bei Mietenpoolvereinbarung Gültigkeit haben und daher generell -- so wie von der Abgabenbehörde auch in diesem Fall - zu Werbungskosten und Betriebsausgabenabzug zugelassen werden. Der Mietenpool dient ja letztlich auch dem Auffangen von Einnahmenausfällen in einzelnen Mietobjekten.

4. Die Abgabenbehörde bringt weiters eine Darstellung von Teilen der Webpages der F als Argument vor, bei welcher seitens F einerseits auf die Vorsteuerrückerstattungsmöglichkeit der unternehmerischen Vermieter hingewiesen wird, andererseits auf die Möglichkeit des

Verkaufes des Wohnungseigentumsobjektes nach Ablauf von 10 Jahren. Diese 10 Jahre sind einerseits aufgrund der bestehenden Spekulationsfrist, andererseits wegen der Vorsteuerrückführung relevant. Da es hierbei jedoch um vom Gesetz vorgesehene Folgen handelt, welche im Rahmen der Informationspflicht der F als Information an die potentiellen oder tatsächlichen Anleger anzusehen sind, können wir das Argument gegen die steuerliche Anerkennung des Vorsorgewohnungsmodells nicht nachvollziehen. Eine vom Gesetzgeber vorgesehene und sowohl dem Inländer als auch dem Ausländer zustehende Möglichkeit etwa nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei Liegenschaftsanteile zu verkaufen, kann doch keinesfalls als Argument für oder gegen eine Veranlagung bzw. Steuerquelleneigenschaft herangezogen werden. Wenn daher seitens der F bzw. auch der F* die Anleger über die gesetzlichen und steuerlichen Folgen, wie etwa Vorsteuerrückführung oder Steuerpflicht bei Verkauf innerhalb von 10 Jahren als Spekulationsgeschäft informiert werden, so ist dies eine von der Sorgfaltspflicht des Vermittlers geforderte Informationsnotwendigkeit und kann wohl kaum als „missbräuchliche“ Darlegung angesehen werden. Auch das Argument, dass der Anleger keine langfristige Planung vornehmen wolle, ist hier nicht geeignet. Es wäre ja - würde das Argument der Finanzverwaltung richtig sein - jede Investition in eine Eigentumswohnung oder Eigenheim mit nachfolgender Vermietung bereits unter diesem Argument. als mangelnde Einkunftsquelle auszuschneiden, wenn seitens der steuerlichen und rechtlichen Berater auf die steuerlichen Konsequenzen eines Verkaufes vor Ablauf von 10 Jahren hingewiesen wird. Da es sich hierbei ausschließlich um eine vom Gesetzgeber selbst normierte und im Gesetz geregelte steuerliche Folge handelt, kann doch dieser Hinweis niemals eine Aussage oder ein Argument in Richtung Einkunftsquelle darstellen.

5. Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Indexanpassung wurde mit 2% Inflationsabgeltung vorgenommen. Wie bereits im Abgabenverfahren ausgeführt, lässt sich aufgrund des Verbraucherpreisindex 1986 bei einer 20jährigen Durchrechnung eine Indexsteigerung von 2,5 % feststellen. Sowohl das Wirtschaftsforschungsinstitut als auch das IHS können keine Prognosewerte für mehr als einige wenige Jahre vornehmen, offensichtlich ist die Abgabenbehörde aber über ihre volkswirtschaftliche Abteilung im Stande, eine derartige Prognose vornehmen zu können.

Hierbei hat aber die Abgabebehörde allerdings den Mietpreisindex nur für die Jahre 1993 bis 2005 rückgerechnet, bei einer Rückrechnung auf die gemäß Liebhabereiverordnung notwendigen 20 Jahre würde ebenfalls ein Wert von 2,5 % sich errechnen. Dies lässt sich jederzeit durch einen Blick auf die Homepages des Statistischen Zentralamtes nachrechnen. Gemäß § 2 Abs 3 der Liebhabereiverordnung wird von einem Zeitraum von 25 Jahren bzw. gem. § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung von 20 Jahren, jeweils ab Beginn der entgeltlichen Überlassung gesprochen. Nirgends ist ein Zeitraum von 12 Jahren Beobachtungszeitraum

vorgesehen, so dass die von der Abgabenbehörde vorgenommene Berücksichtigung einer Wertsicherung über 12 Jahre Beobachtungszeitraum (aus der Vergangenheit) sicherlich nicht für die nächsten 20 Jahre als Prognosezeitraum geeignet ist. Es muss jeweils Gleiches mit Gleichem verglichen werden. Wenn daher innerhalb von 20 Jahren ein Totalgewinn zu beurteilen ist, so hat auch die Einschätzung der Preisveränderung für die nächsten 20 Jahre zu erfolgen. Da dies von den österreichischen Wirtschaftsforschungsinstituten allerdings nicht verlässlich vorgenommen werden kann und darüber hinaus das Statistische Zentralamt bzw. die Statistik Austria eine derartige Prognose nicht anstellen kann, ist unserem Erachten nach die einzig mögliche Methode die Ableitung aus den letzten 20 Jahren. Diese Ableitung ergibt aber eine Wertsicherung von 2,5 % und ist hierzu noch ergänzend zu berücksichtigen, dass derzeit ein international sowie national sehr niedriges Zinsniveau vorherrscht und daher auch eine sehr niedrige Preis- und Lohnveränderung gegeben ist. Dies hat natürlich zur Folge, dass die derzeit vorliegenden Mietpreisanpassungen entsprechend niedrig sind. Da allerdings über einen 20jährigen Zeitraum betrachtet, diese derzeit niedrige Zinssituation nicht angenommen werden kann und die historischen Werte der letzten 20 Jahre eben eine 2,5 Wertsicherung ergeben, hat die von unserer Mandantschaft vorgenommene Prognoserechnung gegenüber der von der Abgabenbehörde vorgenommenen 12jährigen Prognosezeitraum die größere Verlässlichkeit. Es kann keinesfalls richtig sein, einen 20- bzw. 25jährigen Beobachtungszeitraum durch eine 12jährige Beobachtung der Inflationsveränderung einschätzen zu wollen. Es muss immer ein fristenkonformer Vergleich stattfinden, dh, für 20 Jahre Prognoserechnung ist ein 20jähriger Inflationsberechnungszeitraum erforderlich.

Es ergibt sich daher abschließend, dass sowohl die Sondertilgung als auch die Wertanpassung von 2,5 % zu berücksichtigen sind. Wir nur einer dieser Faktoren berücksichtigt, ist innerhalb von 20 Jahren ein Totalgewinn bei unserer Mandantschaft gegeben.

Demzufolge ist die Nichtanerkennung der Einkunftsquelle aufgrund der vorliegenden Unterlagen unrichtig, sodass wir im Wege der Berufungsentscheidung die Anerkennung der Einkunftsquelle unter Anerkennung der vorsteuer- und der Einkommensteuerrechtlichen Berechnung beantragen.

Gemäß § 284 Abs 1 Z 1 beantragen wir eine mündliche Verhandlung, gemäß § 282 Abs 1 Z 1 beantragen wir die Entscheidung des Berufungssenates."

Verfahren vor dem UFS

Nachdem das Finanzamt die Berufung ohne weitere Zwischenerledigung dem UFS vorgelegt hatte, kündigte die steuerliche Vertretung ihr Vertretungsmandat auf, womit die in der Schweiz ansässigen, in Österreich weder einen Wohnsitz innehabenden noch über eine eigene

Postanschrift verfügenden Bw keinen im Inland bzw. in einem EWR- Staat wohnhaften Zustellungsbevollmächtigten mehr hatten. Eine Aufforderung des Finanzamtes vom 13.08.2009 zur Namhaftmachung eines *in Österreich* wohnhaften Zustellungsbevollmächtigten erreichte die Bw an ihrer bisherigen Wohnadresse in der Schweiz mangels Zustellbarkeit nicht: Die Bw waren laut Rücksendungsvermerk der Schweizerischen Post „Weggezogen“, und die Nachsendefrist war abgelaufen.

Der Referent des UFS bemühte sich sowohl bei der diplomatischen Vertretung der Schweiz in Wien als auch bei der Justizbehörde in Bern um eine aktuelle Meldeauskunft der Schweizer Melderegisterämter betreffend die Bw, erhielt jedoch mit Hinweis auf fehlende Voraussetzungen hierfür (kein Strafverfahren, kein darüber hinaus anzuwendendes Amtshilfeabkommen Österreichs mit der Schweiz) abschlägigen Bescheid; auch eine Recherche im Amtlichen Schweizer Telefonbuch blieb ohne Suchergebnis. Der Referent forderte sodann die Bw mit bei der Behörde ohne Zustellversuch hinterlegtem Schreiben die beiden Partner (Bw) jeweils in Bescheidform auf, einen in einem *EWR- Staat* (ausgenommen Liechtenstein) wohnhaften Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen, andernfalls die Zustellung aller weiteren hieramtlichen Erledigungen ohne Zustellversuch durch Hinterlegung bei der Behörde vorgenommen werde.

Dieses Schreiben wurde nicht behoben und blieb folglich unbeantwortet.

Der Referent des UFS lud sodann die Parteien des Verfahrens zur mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat, wobei die Vorladung der Bw durch Hinterlegung ohne Zustellversuch erfolgte.

In der am 15. März 2011 in Abwesenheit der Bw abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

Der Vertreter der Amtspartei wiederholte sein bisherigen Vorbringen (BP- Bericht, Berufungsvorlage) und beantragte, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die gegenständliche Tätigkeit: Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung mit auftretenden Verlusten, unterfällt der Norm des § 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358 (kurz: L-VO) und erfährt zunächst die dort geregelte Annahme von Liebhaberei. Die Annahme von Liebhaberei kann aber gemäß § 2 Abs 4 L-VO ausgeschlossen sein. Liebhaberei liegt (nur) dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der

Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 L-VO gilt als absehbarer Zeitraum ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Da die Bw eine bereits vermietete Eigentumswohnung samt Kfz-Stellplatz erworben haben, ist zu prüfen, ob ihre Betätigung innerhalb von 20 Jahren ein positives Gesamtergebnis erwarten lässt.

Die Bw haben zur Untermauerung ihres Vorbringens, dass die Art der Bewirtschaftung bereits nach 16 ½ Jahren (2021; mit Sondertilgung von € 30.000,00 nach dem 10. Jahr = 2015) der Betätigung einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse, eine **Prognoserechnung neu** vorgelegt, worin

- hinsichtlich des **Kreditzinsenaufwandes** die Kreditsumme nur mit € 207.686,34 berücksichtigt ist. Die Bw wenden sich in ihrer Berufungsschrift und in den Prognosen gegen eine Indexierung der Mieteinnahmen mit bloß 2% statt der von ihnen auf Grund statistischer Unterlagen angenommenen 2,5%. Wenn die Abgabenbehörde einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren anlege, so müsse auch der VPI 1986 herangezogen und die Indexentwicklung der letzten 20 Jahre berücksichtigt werden. Dieses Argument führt schon deswegen nicht zum Erfolg, weil dann auch die vom Prüfer mit 2% indexierten Aufwendungen für Betriebskosten und der von ihm vorsichtig nur mit 3,15% p. a. prognostizierte Zinsenaufwand mit Blick auf die – aus Sicht des Streitzeitraumes – letzten 20 Jahre, somit ab 1986 (und nicht wie bisher ab 1993) nach oben zu korrigieren wären, was das Gesamtbild deutlich verschlechtern würde. Die aus heutiger Sicht enorm hohen Inflationswerte vor 1993 (Zinssätze Ende 1989 – Ende 1994 zwischen 7,8, 9,0% und zuletzt 4,1%, im Schnitt 6,72%) entsprechen zwar nicht dem durchschnittlichen Niveau der Jahre 1993-2005, so dass das Finanzamt von einer vollen Berücksichtigung zu Recht Abstand genommen hat. Im Übrigen ist aber nicht auszuschließen, dass abweichend von den hier undokumentiert gebliebenen Jahren 2009 und 2010 – *2008 war noch von hohen Ausleihzinssätzen geprägt, blieb hier aber ebenso undokumentiert* – zukünftig wieder deutlich höhere Inflationswerte und (wegen erwartbarer Anhebung der Leitzinssätze) auch höhere Kreditzinssätze der Geschäftsbanken Platz greifen werden, so dass aus der Einbeziehung der niedrigen Echtdaten des Jahres 2009 und der (trotz Aufforderung undokumentiert gebliebenen) Zeiträume 2010/1. Quartal 2011 (die Inflation ist, nach Tiefstwerten bis 2010, inzwischen auf den Jännerwert von 3% gestiegen, Zinssatzerhöhungen können bei weiter steigender oder auf 3% sich einpendelnder Inflation schon im Hinblick auf die konkret angekündigten Zinsschritte der EZB wieder erwartet werden) für einen diese Daten mitberücksichtigenden durchschnittlichen Wertansatz auf Sicht von weiteren 15 Jahren (bis 2026) prognostisch nichts gewonnen ist. Der langjährige durchschnittliche Zinssatz laut

Prüferbericht von 3,0% erscheint eher noch zu niedrig, beschwert die Bw keinesfalls unsachlich und hat jedenfalls mehr Realitätsnähe für sich als der Zinssatz von 2,5% laut Prognose der Bw. Immerhin erachtet der UFS jedoch die prognostische Indexierung der Mieteinnahmen und Aufwendungen (ohne Kreditzinsen) mit 2,5% für gerechtfertigt, sodass die Prognose der Bw unter diesem Parameter, freilich unter Bedachtnahme der übrigen Adaptierungen laut Prüferbericht, auf ihre Tauglichkeit für die Annahme einer Einkunftsquelle zu untersuchen ist

- Zinserträge auf den Tilgungsträgern werden, anders als in der ersten Prognoserechnung des früheren steuerlichen Vertreters nicht mehr angesetzt.

- Die prognostisch veranschlagten **Kreditzinsen** ignorieren die tatsächliche Kreditsumme von € 260.851,79, weichen für die Jahre 2005/2006/2007ff mit € 2.596,08/5.192,16/usw. von den erklärten Werten (laut Beilagen zu den Feststellungserklärungen 2005/2006/2007:

€ 9.690,93/7.903,77/10.511,87) erheblich nach unten ab und erscheinen für alle Folgejahre bis 2026 mit jeweils gleich hohen Beträgen von vornherein unrealistisch: Diese Werte können schon deshalb nicht als sachgerecht anerkannt werden, weil sie von einer fiktiven Kreditsumme ausgehen. Allein die Differenz zwischen den 2,5% Zinsen für € 207.686,34 (= € 5.192,16 p. a.) und gleich hohen 2,5% Zinsen für € 260.686,34 (= € 6.521,30 p. a.) beträgt jährlich € 1.329,14 und beläuft sich innerhalb von 20 Prognosejahren (2006-2025) auf ein Ergebnis verschlechternde Differenz von € 26.582,80. Dabei sind die hier als zutreffend erkannten, den gesamten Aufwand zwingend erhöhenden Prognoseansätze des Prüferberichtes:

- für höheren langfristig erwartbaren Kreditzinssatz (3,15%),
- für das Ausscheiden der durch nicht anerkannte Sondertilgung erhofften Ersparnisse an Schuldzinsen (ab 2016 nur mehr € 4.442,16); und
- für aktivierte Finanzierungsnebenkosten, Mietenpooleinzahlungen sowie Reparatur- und Instandsetzungs-Reserve

noch gar nicht berücksichtigt. Folgt man nun dem Indexierungssatz von 2,5% laut Prognose der Bw (dafür spricht eine Berücksichtigung von 20 Jahren Referenzzeitraum 1986-2005), so ist das dort errechnete Gesamtergebnis bis 2026 von +€ 11.979,52 mindestens um bisher nicht berücksichtigte € 26.582,80 Kreditzinsen auf **-€ 14.603,28** zu korrigieren; bis Ende 2026 (Jahr 21+ der Betätigung) verbessert sich das von den Bw errechnete Gesamtergebnis nur unwesentlich auf -€ 12.462,02. Den Gesamtverlust erhöhend abzuziehen sind jedenfalls auch die Abschreibungsbeträge für Finanzierungsnebenkosten 2005-2025 im Gesamtbetrag von 13.058,50 (siehe unten); der Gesamtverlust erhöht sich dadurch bis 2025 auf -

€ 27.661,78.

- **Finanzierungsnebenkosten bleiben unberücksichtigt:** Prüfer und Finanzamt haben

diese Kosten verteilt auf die Kreditlaufzeit prognostisch angesetzt und befinden sich damit im Recht (Ergebnisverschlechterung um $20,5 \times € 637,00 = € 13.058,50$)

- Zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen werden nicht veranschlagt: Der Prüfer hat auch dieses Manko durch einen entsprechenden

Aufwandsansatz (mit 2% gleitender Wertanpassung: € 625/2006 bis € 911/2025, daher noch ohne Berücksichtigung der Indexklausel mindestens € 12.500,00) ausgeglichen, der UFS hegt gegen dessen Höhe keine Bedenken; weitere Verlusterhöhung auf **-€ 40.161,78**.

Auf diese, realitätsnahen Werten entsprechenden, Korrekturansätze in der Prüferprognose sind die Bw nicht überhaupt nicht eingegangen. Das negative Gesamtergebnis ist – selbst wenn man hier Halt machen wollte (der UFS bestätigt jedoch den vom Finanzamt angenommenen Zinssatz von 3,15%) – keineswegs als an der Grenze zu einem bald danach sich zeigenden Gesamtüberschusses der Einnahmen liegend zu beurteilen, sondern vielmehr auf weitere Jahre hoffnungslos feststehend.

Es wurden Schuldzinsen vereinbart, welche in Verbindung mit den übrigen Aufwendungen (AfA, Betriebskosten, Finanzierungsnebenkosten, Einschüsse in den Mietenpool, langfristig erwartbare Instandhaltungs-/Instandsetzungsaufwendungen) die erwartbaren Mieteinnahmen insgesamt ohne weiteres übersteigen konnten. Ob die Bw dieses strukturelle Ertragsdefizit selbst erkannten und einen Teil der Kreditschuld inzwischen auf welche Weise immer getilgt haben, geht aus dem Berufungsvorbringen nicht hervor und wurde im Verfahren nicht dokumentiert. Eine Umschichtung von den Tilgungsträgern auf das Kreditkonto fand nach der Aktenlage nicht statt. Dass es sich bei einer allfälligen Teiltilgung um eine planwidrige, für die Beurteilung der Tätigkeit im Streitzeitraum unbeachtliche (allenfalls *pro futuro* relevante) Änderung der Bewirtschaftungsart handeln würde, erscheint nach den diesbezüglich zutreffenden Prüferfeststellungen wohl begründet.

Den Bw ist es mit der von ihnen beigebrachten (adaptierungsbedürftigen) Prognoserechnung somit nicht gelungen, den Eintritt eines positiven Gesamtüberschusses binnen eines „absehbaren“ Zeitraumes von 20 Jahren darzutun, sodass die Annahme von Liebhaberei nicht ausgeschlossen ist, sondern selbst unter den Parametern der Prognoserechnung der Bw, und umso mehr bei gebotenen Ansatz dort ignorierte Aufwandspositionen, bestätigt erscheint.

Ogleich nicht mehr von entscheidungswesentlicher Bedeutung, ist den Bw entgegen zu halten, dass eine derart hochgradige, marktunübliche Fremdfinanzierung von Eigentumswohnungen, deren Mieteinnahmen die Zinsenbelastung *nur nach eigenem Vorbringen der Bw* durch das Tilgungsträgerkapital am Ende der Kreditlaufzeit decken sollen, zu keiner steuerlichen Einkunftsquelle führen kann: Denn zusätzliche, zwangsläufig erwachsende und im Kreditvolumen nicht mitfinanzierte Aufwendungen wie z. B. AfA,

Betriebskosten, Instandhaltungsreserve und Mietenpooleinschüsse sind in dieser groben Vorscheurechnung noch nicht berücksichtigt und müssen zu einem Gesamtverlust führen.

Die Bw haben sich, konfrontiert mit mehreren Möglichkeiten der Finanzierung ihres Engagements, für jene Extremvariante entschieden, welche mit einer USt- Gutschrift aus dem Vorsteuerabzug als **einzig**e „Eigenleistung“ der Anleger operiert und den wirtschaftlichen Erfolg der Vermietung gänzlich von Umständen abhängig macht, die einem vorsichtigen und steuerrechtlich beratenen „Kaufmann“ (Anleger) als unwägbare erscheinen mussten:

- ungewisse Entwicklung der an den LIBOR-CHF gebundenen Zinsenbelastung bis 2026;
- unrealistische Prognoserechnung, die mit fixer Zinsenbelastung und rasch steigenden Mieteinnahmen rechnet, aber fest stehende Aufwandsgrößen einfach ignoriert und nicht die Zinsenbelastung aus der gesamten Kreditsumme berücksichtigt sowie einen unrealistisch niedrigen Durchschnittszinssatz annimmt;
- Ausblenden der Regelungen des EStG 1988 und der Liebhabereiverordnung samt der dazu ergangenen reichhaltigen Rechtsprechung des VwGH.

Dieses Vorgehen zeugt von oberflächlicher Befassung mit den wirtschaftlichen Parametern der Investition, von einer unrealistischen Einschätzung der Ertragsaussichten (es sei denn, man plante ohnedies (wie im Modellprospekt ausführlich erörtert), die Wohnung nach Ablauf von 10 Jahren zu veräußern oder einer privaten Nutzung zuzuführen, ohne je eine ertragfähige Einkunftsquelle geschaffen zu haben) und von blankem Unwissen über die rechtlichen Voraussetzungen, unter denen hierzulande im Abgabenverfahren die Anerkennung einer derartigen Betätigung als Einkunftsquelle mit Vorsteuerabzug zu erlangen ist.

Der Vorsteuerauschluss bei Vorliegen von Liebhaberei (§ 2 Abs 5 UStG 1994 iVm § 1 Abs 2 und § 6 L-VO II) wurde vom VwGH (siehe E 2006/15/0318 vom 23.09.2010 und dort referierte frühere Rechtsprechung) als eine mit Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie vereinbare „unechte“ Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss angesehen. Der VwGH erkennt dem eine liebhabereiartige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum betreibenden Wirtschaftssubjekt zwar entgegen dem Wortlaut des § 2 Abs 5 UStG 1994 „Unternehmer-“ Eigenschaft im Sinne der 6. MwSt Richtlinie zu; dies bedeutet aber nicht, dass damit immer auch ein einziger ertragsteuerlicher *Betrieb* bzw. eine einzige *Einkunftsquelle* vorliegt. So kann zum Beispiel eine natürliche Person (ein Zusammenschluss natürlicher Personen) im Rahmen ihres Unternehmens mehrere von einander unabhängige Betriebe führen, deren Jahresergebnisse getrennt zu ermitteln sind und die hinsichtlich ihrer Eignung zur Einkunftsquelle auch eine je eigene Beurteilung erfahren können. Dass Zinsen und andere Kapitaleinkünfte eines privaten Anlegers keinen umsatzsteuerlichen Tatbestand erfüllen und den besonderen Vorschriften der §§ 27 bzw. 98 Abs 1 Z 5 unterliegen, sei nur angemerkt.

Gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine als Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 L-VO eingestufte Betätigung nicht als unternehmerische Tätigkeit (Abschnitt II, L-VO, § 6). Da die Annahme von Liebhaberei nach den vorstehenden Erwägungen des Senates bestätigt ist, unterliegt die

Betätigung – auf Grund unechter Steuerbefreiung – auch nicht der Umsatzsteuer, so dass die geltend gemachten Vorsteuern vom Abzug ausgeschlossen sind. Die Bw haben allerdings in den Mietverträgen betreffend Wohnung und Kfz-Stellplatz das Bestandentgelt zuzüglich Umsatzsteuer (10% bzw. 20%) vereinbart und die in den Mietzinsvorschreibungen (= Rechnungen) gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer wie erklärt vereinnahmt. Sie schulden diese Steuer daher im Grunde des § 11 Abs 14 UStG 1994.

Ein ausdrücklich und mit gesonderter Begründung bekämpfter Bescheid über die „Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2005“ ist tatsächlich **nicht** ergangen. Der Fall ist rechtlich jenem vergleichbar, in welchem es einer Erledigung an der für eine Anfechtbarkeit erforderlichen Bescheidqualität mangelt (*Ritz*, BAO³, Tzz 2 und 6 zu § 273). Soweit die Berufung eine im Rechtsmittelschriftsatz angeführte, tatsächlich aber nicht erlassene Norm anführt, war sie daher als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 8. April 2011