



GZ. RV/0907-L/09, RV/0908-L/09,
RV/0744-L/11, RV/0745-L/11,
RV/0427-L/13, RV/0428-L/13,
RV/0429-L/13, RV/0430-L/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Dr. Helmut Mittermayr, Dr. Barbara Postl und Mag. Franz Gall über die Berufungen des Dr. P C und der M C -R als ehemalige Beteiligte der Miteigentümergeinschaft Dr. P C und M C -R, Adresse1, vertreten durch Mag NH und Stb-GmbH, Adresse2, vom 30. Juli 2009, 19. Mai 2011, 5. Februar 2011 und 26. April 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 1. Juli 2009, 9. Mai 2011, 24. Jänner 2013 und 4. April 2013 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß §188 BAO und Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2012 nach der am 12. November 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Abgabepflichtigen sind gemeinsam Eigentümer der Liegenschaft TA 6, E (Wohnung TOP 5.15).

Diese Wohnung wurde ab 1. März 2003 mit Mietvertrag vom 23. Jänner 2003 vermietet.

Im **Fragebogen anlässlich des Beginnes der Vermietung** (beim Finanzamt Wels am 9. Oktober 2003 eingelangt) wird für das Eröffnungsjahr ein Jahresumsatz von 6.500 € und für das Folgejahr von 7.900 €, für das Eröffnungsjahr ein Gewinn von 4.000 € und für das Folgejahr von 5.000 € vorhergesagt.

In der **Umsatz- bzw. Feststellungserklärung für 2003** (vom 6. September 2004) wurde bei einem Umsatz von 6.523,48 € ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 6.999,32 € erklärt.

Mit **Schreiben vom 8. Jänner 2004** ersuchte das Finanzamt um Vorlage des Mietvertrages und einer Prognoserechnung.

In **Beantwortung dieses Vorhaltes** legten die Abgabepflichtigen mit Schriftsatz vom 4. Februar 2004 neben dem Mietvertrag folgende Prognoserechnung vor:

Prognoserechnung										
			Einnahmen	Ausgaben						
	Jahr	Index	Miete	AfA	Zinsen	Geldb.	Beratung	Sonstiges	Jahreserfolg	Gesamterfolg
1	2003		6.603	2.327	10.466	250	500	350	-7.290	-7.290
2	2004		7.924	2.327	5.900	250	500	350	-1.403	-8.693
3	2005	1,01	8.003	2.327	5.802	250	500	350	-1.226	-9.918
4	2006	1,01	8.083	2.327	5.699	250	500	350	-1.043	-10.961
5	2007	1,01	8.164	2.327	5.592	250	500	350	-855	-11.816
6	2008	1,01	8.246	2.327	5.478	250	500	350	-659	-12.475
7	2009	1,01	8.328	2.327	5.359	250	500	350	-458	-12.933
8	2010	1,01	8.411	2.327	5.235	250	500	350	-251	-13.184
9	2011	1,01	8.496	2.327	5.104	250	500	350	-35	-13.219
10	2012	1,01	8.581	2.327	4.966	250	500	350	188	-13.031
11	2013	1,01	8.666	1.778	4.821	250	500	350	967	-12.064
12	2014	1,01	8.753	1.778	4.510	250	500	350	1.365	-10.699
13	2015	1,01	8.841	1.778	4.343	250	500	350	1.620	-9.079
14	2016	1,01	8.929	1.778	4.167	250	500	350	1.884	-7.195
15	2017	1,01	9.018	1.778	3.983	250	500	350	2.157	-5.038
16	2018	1,01	9.108	1.778	3.789	150	500	350	2.541	-2.497
17	2019	1,01	9.200	1.778	2.686	150	500	350	3.736	1.239
18	2020	1,01	9.292	1.778	2.472	150	500	350	4.042	5.280
19	2021	1,01	9.384	1.778	2.248	150	500	350	4.358	9.639
20	2022	1,01	9.478	1.778	2.013	150	500	350	4.687	14.326

In den Erklärungen 2004 bis 2006 wurden ebenfalls nur Werbungskostenüberschüsse erklärt.

Das Finanzamt erließ für 2004 bis 2006 sowohl hinsichtlich der Umsatzsteuer als auch der einheitlichen und gesonderten Feststellung die Bescheide gemäß § 200 BAO vorläufig.

Über die Jahre 2003 bis 2008 wurde **eine Außenprüfung durchgeführt**. Dabei wurde im Schlussbesprechungsprogramm von der Betriebsprüfung Folgendes festgehalten:

„1. Einkunftsquelle

Am 7. 2. 2003 wurde von den Ehegatten C die Wohnung Top 5.1.5. in Adr, TA zu einem Kaufpreis von netto 129.205,10 erworben. Zuzüglich Vertragsnebenkosten betragen die Anschaffungskosten € 144.855 und verteilen sich It. AVZ auf

Grundstück	20.427
Gebäude	18.933
Kücheneinrichtung	5.494

Die Wohnung wird ab 1.3. 2003 an Fr. EW vermietet. Der Mietpreis berechnet sich wie folgt:

	Netto	USt	Brutto
Hauptmietzins	612,38	61,238	
Tiefgaragenplatz	47,96	9,592	
	660,34	70,83	731,17

Die Betriebskosten werden von der Mieterin getragen.

Hinsichtlich des Mietzinses wurde Wertsicherung vereinbart und ist dieser an den Verbraucherpreisindex gekoppelt, wobei Schwankungen bis zu 5% unberücksichtigt bleiben.

Der Mietvertrag ist auf 3 Jahre abgeschlossen und wurde im 2006 und 2009 jeweils um weitere 3 Jahre verlängert.

Zur Dokumentation der Einkunftsquelleneigenschaft wurde im Zuge der Veranlagung für 2003 eine Prognoserechnung eingereicht, aus der sich bereits nach 17 Jahren ein Gesamtüberschuss ableiten lässt (siehe Beilage 1).

Durch das Finanzamt erfolgten die Veranlagungen der Jahre ab 2003 vorläufig.

Im Zuge der Bearbeitung der Steuererklärungen für 2007 wurde seitens des Finanzamtes festgestellt, dass die tatsächlichen erzielten Überschüsse aus der Vermietung wesentlich von den prognostizierten Werten abweichen.

Prognost. Gesamtüberschuss bis 2007	-11.817
tatsächl. Gesamtüberschuss bis 2007	-14.872
Abweichung	25,85%

Die Ehegatten C wurden daraufhin aufgefordert bekanntzugeben, welche Maßnahmen getroffen wurden um das Auseinandertriften von prognostizierten zu tatsächlichen Überschüssen einzudämmen. Weiters wurde um Vorlage der Überschussermittlung für 2008 ersucht.

Der mit Schreiben vom 26.2. 2009 vorgelegten Überschussermittlung ist zu entnehmen, dass auch im Jahr 2008 der tatsächliche Überschuss wesentlich vom prognostizierten abweicht.

Überschuss tatsächlich	-2.881
Überschuss prognostiziert	-659

Somit ergeben sich für den Zeitraum 2003 bis 2008 zusammengefasst folgende Abweichungen

Prognost. Gesamtüberschuss bis 2008	-12.476
tatsächl. Gesamtüberschuss bis 2008	-17.753
Abweichung	42,30%

Die Abweichung ist durch niedrigere Mietzinseinnahmen, durch eine höhere AFA und höhere Beratungs- und sonstige Kosten bedingt. Die Detaildaten sind der Beilage 2 zu entnehmen. Mit selber Post wurde eine aktualisierte Prognoserechnung vorgelegt (Beilage 3) und dem Finanzamt mitgeteilt, dass die erst später geplante Rückführung eines Darlehens bereits 2009 getätigt wurde.

Mit Schreiben des FA Wels vom 12.3.2009 wurde den Ehegatten C mitgeteilt, dass das FA Wels die Durchführung einer abgaben rechtlichen Prüfung beabsichtigt.

In diesem Schreiben wurden die Ehegatten C einerseits aufgefordert die Unterlagen über die behauptete Umschuldung vorzulegen und darauf hingewiesen, dass die bisher vorgelegten Prognoserechnungen keine Ansätze für zukünftige Instandhaltungen, Leerstellungskosten, Mietausfälle enthalten.

Mit Mail vom 23. 4. 2009 (Beilage 3 a) wurde seitens der Steuerkanzlei N bekanntgegeben, dass die behauptete Rückführung des Darlehens nicht stattgefunden hat und derzeit noch überlegt wird, welche Schritte betreffend die Zinsentwicklung getroffen werden sollen.

Mit Schreiben vom 11.5. 2009 (Beilage 4) wurde eine überarbeitete Prognoserechnung (Beilage 5) vorgelegt. Lt. dieser Prognoserechnung würde bereits im 16. Vermietungsjahr ein Gesamtüberschuss erzielt werden.

Abweichend zu den bisher vorgelegten Prognoserechnungen sollen zusätzliche Sondertilgungen beim Bausparvertrag ab 2009 bis 2013 von monatlich € 200,-- und eine vorzeitige Tilgung des bis 2018 laufenden CHF-Kredit im Jahr 2015 den Zinsaufwand wesentlich senken.

Steuerliche Würdigung:

Bei der Vermietung einer Eigentumswohnung handelt es sich um eine kleine Vermietung im Sinne d. § 1 Abs. 2 LVO. Eine Einkunftsquelle nach § 1 Abs. 2 LVO liegt bei Vermietung vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt.

Grundsätzlich liegt eine Betätigung mit Annahme einer Liebhaberei vor, jedoch ist der Nachweis zulässig, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird. Im gegenständlichen Fall beträgt der Beobachtungszeitraum 20 Jahre ab Beginn der Vermietung und endet somit im Feber 2023.

Die Beurteilung der Ertragsfähigkeit ist eine vorausschauende, prognostizierende Bewertung, die anhand einer vom Vermieter zu erstellenden Prognoserechnung zu erfolgen hat.

Ein Zurückbleiben der tatsächlichen Ergebnisse hinter den prognostizierten Überschüssen ist im Rahmen der Entscheidung über die Frage von Vorliegen von Liebhaberei zu beachten.

Im gegenständlichen Fall weichen die erzielten Überschüsse der Jahre 2003 bis 2008 wesentlich (42%) von den ursprünglich prognostizierten Ergebnissen ab und lässt dies den Schluss zu, dass ein Gesamtüberschuss im Beobachtungszeitraum nicht erzielbar ist.

Hinsichtlich der im Feber 2009 (Beilage 3) vorgelegten Prognoserechnung ist auszuführen, dass dieser Prognoserechnung eine behauptete Umschuldung zugrunde liegt, die tatsächlich gar nicht stattgefunden hat und außerdem keine Ansätze für Leerstellungskosten, Mietausfälle und Instandhaltungen enthält.

Bei der im Mai 2009 vorgelegten Prognoserechnung ist das prognostizierte Erzielen eines Gesamtüberschusses bereits im 16. Vermietungsjahr insbesondere auf die behaupteten 5-jährigen Sondertilgungen beim Bausparvertrag und die behauptete Sondertilgung des CHF Kredites bereits im Jahr 2015 zurückzuführen.

Da beide vorzeitigen Darlehenstilgungen nicht von Beginn der Tätigkeit an geplant waren, liegt nach Ansicht des Finanzamtes eine Änderung der Bewirtschaftung vor, ohne deren Auswirkung die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht möglich gewesen wäre.

Anzuführen ist auch, dass hinsichtlich der sonstigen Kosten und der Beratungskosten keine realistischen Ansätze in der Prognoserechnung gewählt worden sind. So weichen die tatsächlichen sonstigen Kosten von den prognostizierten Kosten um rd. 180% ab.

Die in der letztgültigen Prognoserechnung gewählten Ansätze für Leerstehung, Mietausfall und Instandhaltung weichen ebenfalls wesentlich von den Werten ab, die auf den Erfahrungen des täglichen Lebens basieren.

Betreffend die Kreditkosten sind diese sofort als Werbungskosten und nicht auf die Kreditlaufzeit verteilt zum Ansatz zu bringen (siehe ESTR Rz 1385).

Aus oben genannten Gründen liegt hinsichtlich der Vermietung der Wohnung TA keine Einkunftsquelle vor und stellt diese auch keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Hinsichtlich der Jahre 2003 bis 2008 sind die bisher vorläufig ergangenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung zu berichtigen und Nichtfeststellungsbescheide zu erlassen.

Steuerliche Auswirkung

Gewinnfeststellung

	Einkünfte bisher	Einkünfte lt. BP
2003	-6.999,32	0
2004	-2.561,78	0
2005	-1.181,22	0
2006	-1.547,53	0
2007	-2.581,75	0
2008	-2.880,63	0

Umsatzsteuer

	Zahllast bisher	Lt. BP
2003	-26.955,81	0
2004	514,96	0
2005	783,39	0
2006	641	0
2007	735,66	0
2008	727,68	0

Seitens des Abgabepflichtigen werden im Zuge der SB folgende Argumente vorgebracht, deren Berücksichtigung durch die Finanzbehörde seines Erachtens zum Vorliegen einer Einkunftsquelle führen:

1. Die Leerstehung bzw. das Mietausfallsrisiko wurde entsprechend in der Prognoserechnung berücksichtigt, indem die Indexierung der Mieteinnahmen ab dem Jahr 2013 nicht mehr durchgeführt wurde.
2. Aufgrund der tatsächlichen Erfahrungen bzw. Informationen des Steuerpflichtigen gab es bis dato bei drei bekannten Wohnungen im selben Objekt keine Leerstehungen.
3. Es wird beantragt, die Zinsentwicklung bzw. die Zinsaufwendungen wie in Anlage A dargestellt zu berücksichtigen (4% für Bauspardarlehen, 3% für CHF-Kredit).
4. Erhöhungen der monatlichen Tilgungen iHv 200 Euro stellen keine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, welche zur Beurteilung - ob Liebhaberei vorliegt oder nicht - maßgeblich ist.
5. Die Rückführung der Kredite mit der vorhandenen Wüstenrotlebensversicherung war immer Bestandteil der wirtschaftlichen Überlegungen seit Anfang des Ankaufes des gegenständlichen Objektes; die Rückführung der noch vorhandenen Kredite zum Tilgungszeitpunkt der Lebensversicherung geplant, das ist im Jahre 2015.
6. Die Laufzeit der Fremdfinanzierung war ursprünglich auf 15 Jahre geplant, abgestimmt auf das Auslaufen der LV, wobei aus Vorsichtsmaßnahmen eine um 3 Jahre längere Kreditlaufzeit eingeplant wurde, um eventuellen Änderungen auf dem Finanzmarkt vorzubeugen."

Im Bericht über die Prüfung wurde festgestellt:

„Steuerliche Würdigung der anlässlich der SB vorgebrachten Einwände und der überreichten (neuerlich geänderten) Prognoserechnung

1. Zinssatz CHF 3%

Dieser Ansatz erscheint aufgrund der bisherigen Zinsen schlüssig. Im CHFBereich war der durchschnittliche Zinssatz der Jahre 2003 bis 2008 3,07%.

2. Zinssatz Bauspardarlehen 4% und Rate 7.512

Der Ansatz von durchschnittlichen Zinsen von 4% beim Bauspardarlehen für die gesamte Restlaufzeit erscheint zu niedrig. In den Jahren 2003 bis 2009 betrug der durchschnittliche Zinssatz 4,5%. Die der Berechnung der Zinsen in der 4. Prognoserechnung zugrunde gelegte jährliche Rückzahlung ist von einem Zinssatz von 5,5% abgeleitet.

Bei einem Zinssatz von 4,5% gelangt durch die Bausparkasse eine jährliche Rückzahlungsrate von rd. 7.000,- - zur Vorschreibung, da die Ratenhöhe des Bauspardarlebens vom verrechneten Zinssatz abhängig ist um die Laufzeit einzuhalten.

Durch das Finanzamt werden für die Kontrolle der Plausibilität der Prognoserechnung 4,5% Zinsen und eine Rückzahlung von 7.000/Jahr zugrunde gelegt.

3. Sonstige Kosten

Seitens der HG C werden die sonstigen Kosten in den neuen Prognoserechnungen mit Euro 500 pro Jahr veranschlagt und setzen sich aus 350,-- tatsächlichen Kosten und 150,- für zu erwartende Instandhaltungen zusammen.

Seitens des Finanzamtes wurde ermittelt, dass die sonstigen Kosten der Jahre 2003 bis 2008 durchschnittlich 670,--/Jahr betragen haben. Dabei ist bereits berücksichtigt, dass der erfolgte Ansatz von Euro 400,-- als Werbungskosten für Tätigkeiten der M C zu Unrecht erfolgt ist, da M C Gesellschafterin ist.

Durch das Finanzamt werden für die Kontrolle der Plausibilität der Prognoserechnung jährliche sonstige Kosten von Euro 670,-- zugrunde gelegt.

Hinsichtlich des Ansatzes betreffend zu erwartender Instandhaltungen wird auf Punkt 4 verwiesen.

4. Instandhaltung, Leerstehung und Mietausfall

Seitens der HG C wurde das Instandhaltungsrisiko in der Prognoserechnung durch Ansatz von Euro 150/Jahr ab 2009 berücksichtigt. Umgelegt auf den Beobachtungszeitraum bis 2022 ergibt dies Instandhaltungskosten von 2.100 für 20 Jahre und entspricht 1,23% der in der Prognoserechnung ausgewiesenen Mieteinnahmen.

Durch das Finanzamt erscheint auch unter Berücksichtigung, dass seitens der Mieter Einzahlungen in den Reparaturfond der Hausverwaltung erfolgen zu nieder.

Der Einwand der Ehegatten C, dass bisher keine Instandhaltungskosten angefallen sind ist nicht zielführend, da bei Neubauten in den ersten Jahren üblicherweise keine Instandhaltungsarbeiten nötig sind, diese aber mit steigendem Alter des Gebäudes häufiger werden.

Das FA Wels berücksichtigt jedoch, dass ein Reparaturfond eingerichtet ist und geht in seiner Beurteilung von einem Instandhaltungsrisiko ab dem 10. Vermietungsjahr von 4% der erzielten Miete aus. Leerstellungs- und Mietausfallsrisiko wurden seitens der HG C derart berücksichtigt dass ab 2013 bei den Mieteinnahmen keine Indexanpassungen gerechnet werden.

Der derart errechnete Ansatz beträgt für den Prognosezeitraum von 20 Jahren insgesamt Euro 3.600 und entspricht einem prozentuelle Ansatz von 2,11 %. Dieser Wert steht im Widerspruch zu den Erfahrungen des täglichen Lebens. Üblicherweise beträgt das Mietausfallsrisiko 3 bis 4% der erzielten Gesamtmiete und das Leerstellungsrisiko ist mit 2 bis 5% der Gesamtmiete im Beobachtungszeitraum anzusetzen. Aufgrund der Tatsache, dass derzeit die Wohnung zumindest bis 2012 an Mieter mit guter Bonität vermietet ist, erachtet das Finanzamt einen Ansatz am unteren Ende der Bandbreite für realistisch.

Mietausfall 3% der Gesamtmiete, Leerstehung 2% der Gesamtmiete

5. Geldbeschaffungskosten

Das FA schließt sich dem in der 4. Prognoserechnung gewählten Ansatz (Auflösung der restlichen Abgrenzung im Jahr 2009 an.

Aufgrund dieser Parameter ist mit folgenden Gesamtüberschüssen zu rechnen.

Die tatsächlich in den Jahren 2003 bis 2008 erwirtschafteten Ergebnisse sind **Fett gedruckt**

		Miete lt. Prog 26.2.	AfA	Zinsen	Geld- besch	Ber at	Sonst .	Leer- stehung	Miet- ausfall	Inst and halt ung	Jahres- erfolg	Gesamterfolg
1	2003	6.523	2.47 1	9.245	215	261	1.33 1				- 7.000,00	-7.000,00
2	2004	7.828	2.47 1	5.080	131	920	1.78 8				- 2.562,00	-9.562,00
3	2005	7.828	2.47 1	5.278	56	213	991				- 1.181,00	-10.743,00
4	2006	7.828	2.47 1	4.863	244	918	879				- 1.547,00	-12.290,00

5	2007	7.874	2.47 1	6.474	244	500	767				- 2.582,00	-14.872,00
6	2008	7.874	2.47 1	7.235	244	540	265				- 2.881,00	-17.753,00
7	2009	8.682	2.471	6.323,27	3.968	500	670	248,69	373,04		-5.871,99	-23.624,99
8	2010	8.682	2.471	5.304,79		500	670	248,69	373,04		-885,52	-24.510,51
9	2011	8.682	1.784	5.167,76		500	670	248,69	373,04		-61,48	-24.571,99
10	2012	8.682	1.784	5.024,56		500	670	248,69	373,04		81,72	-24.490,27
11	2013	9.000	1.784	4.874,91		500	670	248,69	373,04	360	189,36	-24.300,91
12	2014	9.000	1.784	4.718,53		500	670	248,69	373,04	360	345,74	-23.955,17
13	2015	9.000	1.784	4.555,12		500	670	248,69	373,04	360	509,16	-23.446,01
14	2016	9.000	1.784	4.384,35		500	670	248,69	373,04	360	679,93	-22.766,08
15	2017	9.450	1.784	4.205,89		500	670	248,69	373,04	378	1.290,38	-21.475,70
16	2018	9.450	1.784	4.019,41		500	670	248,69	373,04	378	1.476,87	-19.998,83
17	2019	9.450	1.784	2.474,53		500	670	248,69	373,04	378	3.021,74	-16.977,09
18	2020	9.450	1.784	2.270,88		500	670	248,69	373,04	378	3.225,39	-13.751,70
19	2021	9.900	1.784	2.058,07		500	670	248,69	373,04	396	3.870,20	-9.881,50
20	2022	9.900	1.784	1.835,69		500	670	248,69	373,04	396	4.092,59	-5.788,91
		174.083										

Leerstehung

2% der Miete	3.481,66
verteilt auf 14 Jahre	248,69

Mietausfall

3% der Miete	5.222,49
Verteilt auf 14 Jahre	373,04

Da sich auch nach Berücksichtigung der bei der SB vorgebrachten Einwände nach Ansicht des FA Wels kein Gesamtüberschuss erwirtschaften lässt, sieht das Finanzamt keine Veranlassung vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen.

Auf die steuerliche Würdigung und die steuerliche Auswirkung lt. Niederschrift über die SB wird verwiesen. Für die Jahre 2003 bis 2008 sind Nichtfeststellungsbescheide sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch einh. u. ges. Gewinnfeststellung zu erlassen.

Der Berechnung der zu erwartenden Zinsen lt. FA Wels werden folgende Parameter zugrunde gelegt.

Bauspardarlehen Zinssatz 4,5% , Rate 7.000

	Gesamte Rückzahlung	Kapitalanteil	Zinssatz	Zinsanteil	Stand Darlehen	CHF	Gesamt Zinsen
Stand 1.1.2008					92.855		
2008	7.512	2.432	5,50	5.107	90.423		
2009	7.512	2.539	5,50	4.973	87.884	1.350	6.323
2010	7.000	3.045	4,50	3.955	84.839	1.350	5.305
2011	7.000	3.182	4,50	3.818	81.657	1.350	5.168
2012	7.000	3.325	4,50	3.675	78.331	1.350	5.025
2013	7.000	3.475	4,50	3.525	74.856	1.350	4.875
2014	7.000	3.631	4,50	3.369	71.225	1.350	4.719
2015	7.000	3.795	4,50	3.205	67.430	1.350	4.555
2016	7.000	3.966	4,50	3.30342.856	63.464	1.350	4.384
2017	7.000	4.144	4,50	2.669	59.320	1.350	4.206
2018	7.000	4.331	4,50	2.475	54.990	1.350	4.019
2019	7.000	4.525	4,50	2.271	50.464		2.475
2020	7.000	4.729	4,50	2.058	45.735		2.271
2021	7.000	4.942	4,50	1.836	40.793		2.058
2022	7.000	5.164	4,50		35.629		1.836

Als **Beilage 1)** wurde die Prognoserechnung des Bw aus 2004 (siehe oben) beigelegt.

Als **Beilage 2)** wurde folgender „Vergleich Prognoserechnung zu tatsächlichen Ergebnissen 2003 bis 2008 im Detail“ beigelegt:

Tatsächliche Ergebnisse

		Miete	AFA	Zinsen	Geldbesch.	Berat.	Sonst.	Jahreserfolg	Gesamterfolg
1	2003	6.523	2.471	9.245	215	261	1.331	-7.000	-7.000

2	2004	7.828	2.471	5.080	131	920	1.788	-2.562	-9.562
3	2005	7.828	2.471	5.278	56	213	991	-1.181	-10.743
4	2006	7.828	2.471	4.863	244	918	879	-1.547	-12.290
5	2007	7.874	2.471	6.474	244	500	767	-2.582	-14.872
6	2008	7.874	2.471	7.235	244	540	265	-2.881	-17.753
		45.755	14.826	38.175	1.134	3.352	6.021		

Prognose

1	2003	6.603	2.327	10.466	250	500	350	-7.290	-7.290
2	2004	7.924	2.327	5.900	250	500	350	-1.403	-8.693
3	2005	8.003	2.327	5.802	250	500	350	-1.226	-9.919
4	2006	8.083	2.327	5.699	250	500	350	-1.043	-10.962
5	2007	8.164	2.327	5.592	250	500	350	-855	-11.817
6	2008	8.246	2.327	5.478	250	500	350	-659	-12.476
		47.023	13.962	38.937	1.500	3.000	2.100		
Vergleich									
Tatsächlich		45.755	14.826	38.175	1.134	3.352	6.021		-17.753
Prognose		47.023	13.962	38.937	1.500	3.000	2.100		-12.476
Vergleich		0,973034472	1,06188225	0,980429925	0,756	1,11733333	2,86714286		1,42297211
Abweichung in %		-2,70	6,19	-1,96	-24,40	11,73	186,71		42,30

Als **Beilage 3**) liegt eine weitere Prognoserechnung (mit Post vom 26. Februar 2009 eingelangt) bei:

		Miete	AFA	Zinsen	Geldbesch.	Berat.	Sonst.	Jahreserfolg	Gesamterfolg
1	2003	6.523	2.471	9.245	215	261	1.331	-7.000	-7.000
2	2004	7.828	2.471	5.080	131	920	1.788	-2.562	-9.562
3	2005	7.828	2.471	5.278	56	213	991	-1.181	-10.743
4	2006	7.828	2.471	4.863	244	918	879	-1.547	-12.290
5	2007	7.874	2.471	6.474	244	500	767	-2.582	-14.872
6	2008	7.874	2.471	7.235	244	540	265	-2.881	-17.753
7	2009	8.682	2.471	5.200	250	500	350	-89	-17.842
8	2010	8.682	2.471	5.000	250	500	350	111	-17.731
9	2011	8.682	1.784	4.800	250	500	350	998	-16.733
10	2012	8.682	1.784	4.700	250	500	350	1098	-15.635
11	2013	9.000	1.784	4.600	250	500	350	1.516	-14.119
12	2014	9.000	1.784	4.400	250	500	350	1.716	-12.403
13	2015	9.000	1.784	4.300	250	500	350	1.816	-10.587
14	2016	9.000	1.784	4.200	250	500	350	1.916	-8.671
15	2017	9.450	1.784	4.000	250	500	350	2.566	-6.105
16	2018	9.450	1.784	3.800	150	500	350	2.866	-3.239
17	2019	9.450	1.784	3.600	150	500	350	3.066	-173
18	2020	9.450	1.784	3.400	150	500	350	3.266	3.093
19	2021	9.900	1.784	3.200	150	500	350	3.916	7.009
20	2022	9.900	1.784	3.000	150	500	350	4.116	11.125

Als **Beilage 3a)** lag dem Bericht folgende E-Mail des Steuerberaters an den Betriebsprüfer bei:

„Bezugnehmend auf das letzte Woche mit Ihnen geführte Telefonat möchten wir Ihnen folgendes mitteilen: Herr C hatte am Freitag Nachmittag bei uns in der Kanzlei eine Besprechung. Die in unserem Schreiben vom 26 Februar 2009 (Vorhaltsbeantwortung) angeführte "Rückführung eines Darlehens" wurde laut Aussage unseres Mandanten tatsächlich nicht durchgeführt. Dabei ging es um einen CHF-Kredit, wo von unserem Klienten aus verschiedenen Gründen (ungünstige Kursentwicklung, etc.) der Ausstieg doch noch nicht vollzogen wurde. Es

wurden dann verschiedene Möglichkeiten mit Hr. C besprochen, wie die sich gegenteilig entwickelnden Zinsen "in den Griff" zu bekommen sind.

Als wahrscheinlichste Variante kommt nun eine Umschuldung auf das aktuelle niedrigere Zinsniveau mit Absicherung gegen steigende Zinsen (Zins-Cap) in Betracht, die laut Vereinbarung mit dem Mandanten in den nächsten 14 Tagen durchgeführt werden wird.

Die Vorlage von Unterlagen wird sich daher verzögern. Wir ersuchen Sie aus diesem Grund, die BP bis 08. Mai 2009 "auszusetzen". Bis zu diesem Termin können von uns dann entsprechende Unterlagen vorgelegt werden. Bitte sehen Sie diese beantragte Fristverlängerung nicht als "Hinhaltetaktik" an. Wir sind auch bemüht, diese Angelegenheit so rasch als möglich zu erledigen."

Als **Beilage 4)** lag folgendes Schreiben der Bw. vom 11. Mai 2009 bei:

„Herr C hat in den letzten 14 Tagen einige Angebote bezüglich Umschuldung auf das aktuelle niedrigere Zinsniveau inklusive Absicherung gegen steigende Zinsen (Zins-Cap) eingeholt.

Durch die doch nicht so geringen Kosten bei einer Umschuldung (neuerlich Kreditgebühren, Bearbeitungs- und Eintragungsgebühren, ...) und die bei genauerer Betrachtung auch ziemlich hohen Kosten einer Absicherung gegen steigende Zinsen - die in Summe gesehen nicht viel günstiger kommt, als ein bei 6% Zinsen gedeckeltes Bauspardarlehen - wurde die geplante Umschuldung vom Klienten wieder verworfen.

Um die sich bisher gegenüber der ursprünglichen Prognoserechnung gegenteilig entwickelnden Zinsen jedoch in den Griff zu bekommen, werden laut Angabe von Herrn C in den nächsten 5 Jahren monatlich zusätzlich € 200,00 als "Sondertilgung" beim Bauspardarlehen geleistet werden, sodass die Zinsenbelastung in Summe entsprechend geringer ausfallen wird.

Wie in Ihrem Schreiben vom 12. März 2009 gefordert, legen wir auch noch eine weitere überarbeitete Prognoserechnung (aktualisiert 08.05.2009) in der Beilage vor.

Dazu werden folgende Erläuterungen abgegeben:

1) Mieteinnahmen:

In der Prognoserechnung wurden die Kosten für Mietausfälle und Leerstehungen derart berücksichtigt, dass nur eine einmalige Anpassung der Mieteinnahmen um 5% (Indexsteigerung) vorgenommen und für die zweite Hälfte des Beobachtungszeitraumes nur jährliche Einnahmen von € 9.000,00 angesetzt wurden, Unseres Erachtens wird der Leerstand damit ausreichend einkalkuliert, da das vermietete Objekt in einer sehr guten Wohngegend liegt und somit auch mit einer geringen Leerstehung zu rechnen ist. In den bisherigen sechs Jahren war die Wohnung immer vermietet und Ende Jänner dieses Jahres wurde der Mietvertrag wieder um drei weitere Jahre verlängert (bis 28.02.2012).

2) Instandhaltungen, Instandsetzungen:

Grundsätzlich sind auch für zukünftige Instandhaltungen, Instandsetzungen Kosten in der Prognoserechnung anzusetzen, Bei der vermieteten Wohnung TA 6 handelt es sich um eine im Jahr 2003 neu errichtete Wohnanlage in T bei W, Hier fallen in den ersten Jahren keine bzw. nur sehr geringe Instandhaltungskosten an.

Seit 2007 wird auch monatlich mit den Betriebskosten von der Hausverwaltung ein Beitrag für den „Reparaturfonds“ vorgeschrieben und somit für zukünftige Instandhaltungen und Instandsetzungen vorgesorgt. Diese Beiträge werden von der Mieterin im Rahmen der Betriebskosten bezahlt, sodass bei den Eigentümern keine Aufwendungen anfallen, Eventuell doch selbst zu tragende Kosten wurde in der Prognoserechnung derart berücksichtigt, dass ab 2009 bei "Sonstiges" jährlich zusätzlich € 150,00 - also gesamt € 500,00 angesetzt wurden.

3) Zinsen:

Die Zinsenbelastung wurde in der vorliegenden Prognoserechnung nochmals genau durchgerechnet.

Bei dem Bauspardarlehen wurden - wie bereits angeführt - in den nächsten fünf Jahren zusätzliche Sondertilgungen von jährlich € 2.400,00 berücksichtigt. Der Zinssatz wurde im Jahr 2009 noch mit 5,5% angesetzt, da hier das niedrigere Zinsniveau durch die Berechnungsmodalitäten erst ab 2010 wirksam wird, Ab 2010 wurde dann ein Zinssatz von 3,5% mit einer folgenden jährlichen Steigerung von jeweils 0,25% angewandt; das bedeutet also 2011 3,75%, 2012 4%, usw. Bei 6 % ist das Bauspardarlehen gedeckelt. Somit wurden auch eventuell in der Zukunft steigende Zinsen berücksichtigt.

Beim CHF-Kredit wurden die aktuell bereits niedrigen Zinsen (ca. 2%) für die Jahre 2009 und 2010 berücksichtigt.

Ab 2011 wurde hier wiederum von steigenden Zinsen und somit bis zur Rückführung des Kredites im Jahr 2015 (bei Ablauf bzw. Auszahlung der verpfändeten Lebensversicherung) von einer Zinsenbelastung von rund € 1.500,00 ausgegangen.

Aufgrund der nun nochmals aktualisierten Prognoserechnung ergibt sich ab dem 16. Jahr ein Gesamtüberschuss, sodass bei der gegenständlichen Vermietung von einer Einkunftsquelle auszugehen ist."

Die im Schreiben erwähnte überarbeitete Prognoserechnung („aktualisiert 08.05.2009) liegt als

Beilage 5) vor:

	Jahr	Index	Miete	AfA	Zinsen	Geldb.	Beratung	Sonstiges	Jahreserfolg	Gesamterfolg
1	2003		6.523	2.471	9.245	215	261	1.331	-7.000	-7.000
2	2004		7.828	2.471	5.080	131	920	1.788	-2.562	-9.561
3	2005		7.828	2.471	5.278	56	213	991	-1.181	-10.743
4	2006		7.828	2.471	4.863	244	918	879	-1.547	-12.290
5	2007		7.874	2.471	6.474	244	500	767	-2.582	-14.871
6	2008		7.874	2.471	7.235	244	540	265	-2.881	-17.752
7	2009	1	8.682	2.471	6.100	250	500	500	-1.139	-18.891
8	2010	1	8.682	2.471	4.000	250	500	500	961	-17.930
9	2011	1	8.682	1.784	4.500	250	500	500	1.148	-16.782
10	2012	1	8.682	1.784	4.400	250	500	500	1.248	-15.534
11	2013	1,05	9.000	1.784	4.300	250	500	500	1.666	-13868
12	2014	1	9.000	1.784	4.200	250	500	500	1.766	-12.102
13	2015	1	9.000	1.784	4.100	250	500	500	1.866	-10.236
14	2016	1	9.000	1.784	2.550	250	500	500	3.416	-6.820
15	2017	1	9.000	1.784	2.450	250	500	500	3.516	-3.303
16	2018	1	9.000	1.784	2.300	150	500	500	3.766	463
17	2019	1	9.000	1.784	2.150	150	500	500	3.916	4.379
18	2020	1	9.000	1.784	2.000	150	500	500	4.066	8.445
19	2021	1	9.000	1.784	1.600	150	500	500	4.466	12.911
20	2022	1	9.000	1.784	1.300	150	500	500	4.766	17.677

Als Anlage A) liegt eine weitere Prognoserechnung im BP-Bericht, bei der gegenüber der eben dargestellten die Geldbeschaffungskosten gleich zur Gänze als Aufwand im Jahr 2009

angesetzt werden, sowie beim Bausparkassendarlehen ab 2010 4%, beim CHF-Darlehen ab 2009 3% (bis 2018) angesetzt werden. Ein Gesamtgewinn ergibt sich nach dieser Prognose ab dem 18. Jahr.

Das Finanzamt schloss sich der rechtlichen Beurteilung der Betriebsprüfung an und erließ nach den bisherigen vorläufigen Bescheiden für die Jahre 2003 bis 2006 endgültige Umsatzsteuerbescheide sowie endgültige Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften, in denen die Umsatzsteuer nicht festgesetzt bzw. die Einkünfte nicht festgestellt wurden. Auch für die Jahre 2007 und 2008 wurden gleichartige Bescheide erstellt (alle Bescheide vom 1. Juli 2009). Zur Begründung verwies das Finanzamt auf die Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Juni 2009 und den Betriebsprüfungsbericht.

Mit Schreiben vom 30. Juli 2009 erhoben die Abgabepflichtigen mit folgender Begründung Berufung:

„Aufgrund der Feststellungen im Betriebsprüfungsverfahren zu ABNr. Zahl wurden die bisher erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festgesetzt.

Die Finanzbehörde begründete dies damit, dass bei der Vermietung der Wohnung „Adr , TA 6“ die tatsächlich erzielten Überschüsse wesentlich von den prognostizierten Werten abweichen und sich aufgrund der "eigenen" - durch das Finanzamt überarbeiteten - Prognoserechnung kein Gesamtüberschuss erwirtschaften lässt. Somit sah das Finanzamt keine Veranlassung, vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen und unterstellte auch das Fehlen einer unternehmerischen Tätigkeit.

Die vom Finanzamt immer wieder behaupteten "wesentlichen" Abweichungen der tatsächlichen Kosten zu den Werten der Prognoserechnung können aus unserer Sicht nicht nachvollzogen werden. Die Abweichungen - z.B. bei den Mieteinnahmen, der Abschreibung, den Beratungskosten und sonstigen Kosten - sind zwar beim ersten Blick auf den prozentualen Betrag "groß", beim zweiten Blick auf den tatsächlichen absoluten Betrag ist die Auswirkung jedoch relativ gering. Die Differenzen z.B. bei den Mieteinnahmen betragen absolut € 1.268,00, bei der Abschreibung € 864,00, bei den Beratungskosten € 352,00 (- siehe auch Beilage 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. Juni 2009 "Vergleich Prognoserechnung zu tatsächliche Ergebnisse 2003 bis 2008 im Detail").

Es liegt im Wesen einer "Prognoserechnung", dass Werte für die zukünftigen 20 Jahre nicht im Vorhinein mit dem richtigen Betrag angesetzt werden können und verschiedene Beträge geschätzt werden müssen. Durch die nachträgliche Kontrolle und Gegenüberstellung der Sollwerte mit den Istwerten ergeben sich natürlich Differenzen.

Die vom Betriebsprüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung angeführte "wesentliche Abweichung" der tatsächlichen zu den prognostizierten Überschüssen in den Jahren 2003 bis 2008 ist zwar betragsmäßig gegeben, jedoch im Wesentlichen auf die unvorhersehbare Entwicklung der Zinsen

in den letzten beiden Jahren zurückzuführen. In Summe gesehen wird die Zinsenbelastung wahrscheinlich zwar höher als geplant sein, jedoch wird laut den erstellten und der Finanzbehörde vorliegenden Prognoserechnungen jedenfalls innerhalb des Prognosezeitraumes ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden. Die seit vergangenen Herbst eingetretenen Veränderungen - sprich Zinssenkungen - wurden vom Betriebsprüfer schlichtweg ignoriert, d.h. er berücksichtigte zwar die Zinssteigerungen in den Jahren 2006 und 2007, jedoch passte er die Zinssenkungen nicht mehr bei der durch die Finanzbehörde durchgeführten Berechnung der Zinsenbelastungen an bzw. begründete er in keinsten Weise, warum die vom Steuerpflichtigen in den Prognoserechnungen bekannt gegebenen Zinsenbelastungen nicht anerkannt werden können. Insofern liegt jedenfalls eine Verletzung des Parteiengehörs vor.

Die im Vergleich zur Prognoserechnung niedrigeren Mieteinnahmen sind großteils auf einen Fehler bei der Berechnung der ersten Indexanpassung im Jahr 2006 durch den Vermieter zurückzuführen. Im Dezember 2008 erfolgte dann die Richtigstellung und Neuberechnung der Indexsteigerung, sodass ab 2009 die Einnahmen um rund € 800,00 steigen werden. Somit entsprechen die Einnahmen jedenfalls wieder den prognostizierten Werten.

Auch die weiters angeführte Differenz/Abweichung von 11,73% der tatsächlichen zu den prognostizierten Beratungskosten ist bei genauer Betrachtung nur ein absoluter Betrag von rund € 350,00 für den Zeitraum von sechs Jahren, d.h. die Abweichung beträgt lediglich ca. € 60,00 pro Jahr. Gleichzeitig waren aber auch die in der Prognoserechnung angesetzten Geldbeschaffungskosten um rund 25% niedriger (!) als geplant, was zu einem gewissen Ausgleich der vorstehend angeführten Ausgabenpositionen führte.

Die Zusammensetzung der "sonstigen Kosten" - wo die "größten Abweichungen" auftraten - wurde bereits in unserem Schreiben vom 29.05.2009 unter Punkt 7) und 8) genau aufgeschlüsselt und erläutert.

3) Geldbeschaffungskosten: Der erfolgswirksame Ansatz der restlichen Abgrenzung der Kreditbeschaffungskosten erfolgte gleich lautend wie im BP-Bericht.

4) Sonstige Kosten: Wie bereits mehrmals angeführt, ist die Höhe der sonstigen Kosten - die eine Sammelposition darstellen - in den ersten Jahren aus verschiedenen Gründen höher gewesen. Es ist jedoch ersichtlich, dass die Beträge bis zum Jahr 2008 stetig niedriger wurden. Aus Sicht des Steuerpflichtigen wird in der Zukunft mit etwa so hohen sonstigen Kosten wie im Jahr 2008 gerechnet. Daher wurde auch in der Prognoserechnung jährlich ein Betrag von € 350 - inklusive eines "Sicherheitspolsters" von knapp € 100,00 angesetzt.

Vom Finanzamt wurde diese Entwicklung in der Prognoserechnung überhaupt nicht berücksichtigt.

Resümee:

Wie aus der anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten Prognoserechnung ersichtlich ist, ergibt sich aus Sicht des Steuerpflichtigen nach Ablauf von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss von rund

€ 12.000,00. Es ist daher bei der gegenständlichen Vermietung - entgegen der Ansicht der Finanzbehörde - von einer Einkunftsquelle auszugehen.

Auch in dem Fall, in dem die höheren (unrealistischen) Werte der Finanzbehörde als Grundlage angenommen werden, ergibt sich bei Berücksichtigung eines Zinssatzes von 4% beim Bauspardarlehen und Ansatz der realistischen sonstigen Kosten in Höhe von € 350,00 ab dem Jahr 2009 noch immer ein Gesamtüberschuss von rund € 6.000,00.

Auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen ersuchen wir Sie daher, die streitgegenständlichen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2003, 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 aufzuheben und unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung neu zu veranlagern.

Bei Nichtstattgabe beantragen wir die Vorlage der Berufung an die II. Instanz und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat des UFS."

Auch für die Jahre 2009 bis 2012 ging das Finanzamt von Liebhaberei aus und erließ entsprechende **Nichtfestsetzungsbescheide** sowohl hinsichtlich der Feststellung gemäß § 188 BAO als auch hinsichtlich der Umsatzsteuer.

Mit **Berufungen vom 19. Mai 2011 und 31. Jänner 2013** erhob die Bw Berufung gegen diese Bescheide und verwies zur Begründung auf ihre Berufung betreffend die Jahre 2003 bis 2008.

Mit **Vorlageberichte** vom 18. August 2009, 15. Juni 2011 und 6. Mai 2013 wurden die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bw im Wesentlichen die in der Berufung vorgebrachte Argumentation wiederholt. Insbesondere wurde darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der Instandhaltungen in den Mietverträgen festgelegt sei, dass die Instandhaltung von den Mietern zu tragen sei und dass dafür auch ein entsprechender Fonds bestehe, in den die Mieter einzahlen. Desweiteren sei ein Posten für Leerstehung auf Grund der hervorragenden Lage des Mietobjekts nicht zu berücksichtigen, was sich auch daran zeige, dass es während der ganzen Zeit bis zum Verkauf der Wohnung zu keinem Leerstand der Wohnung gekommen sei.

Das Finanzamt wies erneut darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Erstellung der Prognose von realistischen Ansätzen auszugehen sei und, da man im Vorhinein die Zukunft nicht kenne, bei der Prognose auch Leerstand, Instandhaltungen und Mietausfälle berücksichtigen müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Feststellung von Einkünften:

Strittig ist im konkreten Fall, ob im Berufszeitraum 2003 -2012 hinsichtlich der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung einkommen- und umsatzsteuerlich eine beachtliche Einkunftsquelle oder eine unbeachtliche Liebhaberei vorliegt oder nicht und folglich die Werbungskostenüberschüsse bzw. die erklärten Umsätze und Vorsteuerbeträge außer Ansatz bleiben oder nicht.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für den Berufszeitraum nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999, zu beantworten.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO).

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Diese Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Werden bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO Verluste erzielt (im Berufsfall erklärten die Bw für das Jahr 2003 einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 6.999,32 € aus der Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung, einer zweifelsfreien Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO) und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen

Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Darin sind sämtliche Kalenderjahre der - in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten - Betätigung einzubeziehen. Hat sich die Bewirtschaftungsart zwischenzeitig geändert, so gilt die bisherige Betätigung dadurch als beendet.

Im umsatzsteuerlichen Sinn kann Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung vorliegen (§ 6 LVO).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist somit unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren (vgl. Langheinrich/Ryda, Probleme der Liebhaberei bei der Vermietung und Verpachtung und der vorläufigen Veranlagung, FJ 2001, 84). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Dabei sind laut Verwaltungsgerichtshof bestimmte Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung zu stellen (zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum; Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen; Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände; vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose). Große Bedeutung hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Als Zeitraum, in dem ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0129; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 27.6.2000, 99/15/0012). Dieser Zeitraum kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Im vorliegenden Fall wurde die Eigentumswohnung im Jahre 2012 veräußert und die Vermietung beendet. Dabei ist in diesem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum bei dieser Vermietung ein Gesamtverlust entstanden.

Tatsächliche Ergebnisse lt. Erklärungen:

		Einnahmen				Ausgaben	
	Jahr	Miete	AfA	Finanzierung	Übrige WK	Jahreserfolg	Gesamterfolg
1	2003	6.523	2.471	9.245		-7.000	-7.000
2	2004	7.828	2.471	5.080		-2.562	-9.562
3	2005	7.828	2.471	5.278		-1.181	-10.743
4	2006	7.828	2.471	4.863		-1.547	-12.290
5	2007	7.874	2.471	6.474		-2.582	-14.872
6	2008	7.874	2.471	7.235		-2.881	-17.753
7	2009	8.682	2.471	9.903		-4.268	-22.021
8	2010	8.682	2.471	4.100		-260	-22.281
9	2011	8.810	1.784	3.950		241	-22.040
10	2012	8.087	1.784	4.035		1.751	-20.289

Unbestritten liegt der Grund für den Verkauf der Eigentumswohnung in der Trennung der beiden Miteigentümer (des Ehepaars C). Seit Beginn des Jahres 2012 leben die Ehegatten dauernd getrennt. Dr. P C zog aus dem bisherigen gemeinsamen Haushalt aus und wohnt seither in einer Mietwohnung in U.

Aufgrund der Trennung und der dadurch geänderten wirtschaftlichen Situation wurde der Verkauf der sich im Miteigentum der Ehegatten befindenden Eigentumswohnung in die Wege geleitet. Die ursprüngliche Absicht der Bw lag in der langfristigen Vermietung der gegenständlichen Wohnung und Schaffung einer zusätzlichen Einkunftsquelle für die Zeit der Pension.

Bei der Beurteilung, ob bei der Beendigung der Betätigung eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht, sind grundsätzlich nur die Ergebnisse dieses Zeitraumes heranzuziehen.

Bei einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum wird eine Betätigung vor Erzielung eines Gesamterfolges beendet. Diese Beendigung hat für sich allein gesehen keinen Einfluss auf die für den abgeschlossenen Zeitraum vorzunehmende Beurteilung, ob die Betätigung in der ausgeübten Weise geeignet gewesen wäre, einen Gesamterfolg abzuwerfen.

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates stellt der Verkauf der Eigentumswohnung und die dadurch erfolgte Beendigung der Vermietungstätigkeit als Folge der privaten Trennung der beiden Eheleute für sich allein keinen Grund für die Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei dar.

Es ergeben sich bei Beurteilung der Tätigkeit nach den Umständen, die der ursprünglichen Planung entsprechen (ex ante Betrachtung), zwei Möglichkeiten:

Lässt bei der gegenständlichen Tätigkeit die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn(-überschuss) innerhalb des absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt jedenfalls Liebhaberei vor.

Lässt die ursprünglich geplante Art der Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren erwarten, so ist trotz vorzeitiger Beendigung der Tätigkeit die Einkunftsquelle anzuerkennen.

Entscheidend ist daher die Frage, ob bei der ursprünglich geplanten Art der Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren zu erwarten war.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist somit unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, **wobei es den Bw obliegt nachzuweisen**, ob bei der ursprünglich geplanten Art der Bewirtschaftung eine Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren zu erreichen ist oder nicht.

Umschulden und Schuldtilgung wurden von den Bw erst nachträglich geplant, jedoch gar nicht durchgeführt und sind deshalb unerheblich.

In der ersten Prognose vom 6. Februar 2004 (siehe oben) werden von den Bw die Positionen Leerstehung, Mietausfall und Instandhaltung, die nach der Rechtsprechung bei einer Prognose berücksichtigt werden müssen, nicht angeführt.

Trotz der dadurch geringeren Werbungskostenüberschüsse liegen die Ergebnisse in den Jahren 2003 bis 2008 deutlich unter den prognostizierten Werten (auf die Ausführungen der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht bzw. der Niederschrift über die Schlussbesprechung wird verwiesen).

Eine Widerlegung der Liebhabereivermutung ist durch diese erste von den Bw vorgelegte Prognose daher nicht gelungen, obwohl es den Bw obliegt, an Hand einer realistischen

Ertragsprognose die Ertragsfähigkeit ihrer Vermietungstätigkeit aufzuzeigen bzw. die Liebhabereivermutung zu widerlegen (vgl. VwGH 31.5.2006, 2004/13/0171; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170; VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055).

Die Erstellung einer neuen Prognose, wie sie von der Betriebsprüfung gemacht wurde, war daher zwingend erforderlich. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates beinhaltet diese Prognose zu Recht jedenfalls die bisher nicht berücksichtigten Positionen Leerstehung und Mietausfall. Weiters geht die Betriebsprüfung bei der Höhe der Zinsen für die Finanzierung der Eigentumswohnung von realistischen und nachvollziehbaren Parametern aus (siehe die von der Betriebsprüfung dargestellte Ermittlung der Zinsen im Betriebsprüfungsbericht). Ob der Ansatz von Instandhaltungskosten hier erforderlich ist oder nicht kann dahingestellt bleiben.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates prognostiziert die Betriebsprüfung auf nachvollziehbare Weise unter Berücksichtigung der ursprünglich von den Bw geplanten Bewirtschaftung die am wahrscheinlichsten zu erwartenden Ergebnisse.

Den Einwendungen der Bw, dass die Abweichungen der tatsächlichen Ergebnissen zu den ursprünglich prognostizierten Ergebnissen nur gering seien, wird entgegengehalten, dass der Betriebsprüfung (siehe oben) auf prozentuell doch signifikante Abweichungen kommt und es wird auch darauf hingewiesen, dass bei der Prognose – wie schon oben erwähnt – von der Rechtsprechung als notwendig erachtete Positionen (Leerstehung, Mietausfall und Instandhaltung) nicht berücksichtigt wurden, was zu einem noch höheren Werbungskostenüberschuss im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren führen würde.

Dem Vorbringen der Bw zur Höhe der bei der Prognose zu berücksichtigenden Zinsen, welches im Wesentlichen darauf hinaus läuft, die Höhe der Zinsen müsse das derzeitige niedrige Zinsniveau miteinbeziehen, wird Folgendes entgegengehalten:

Zinsen gehören grundsätzlich in jener Höhe bei der Prognose berücksichtigt, die auf Grund der gewählten Finanzierungsart voraussichtlich im Prognosezeitraum anfallen werden. Grundsätzlich ist eine ex ante Betrachtung anzustellen, d.h. es ist aus der Sicht des Beginnes des Finanzierungszeitraumes die wahrscheinlichste Zinshöhe bei der Prognoserechnung zu berücksichtigen. Da sich das gegenwärtig niedrige Zinsniveau jederzeit innerhalb des Prognosezeitraumes von 20 Jahren wieder ändern kann, darf in die Prognose nicht nur das derzeitige, sondern das am wahrscheinlichsten über den Prognosezeitraum zu erwartende Zinsniveau einfließen. Da der Prognosezeitraum noch bis 2022 läuft ist daher ein zukünftig höherer Zinssatz bei der Ermittlung der Finanzierungskosten einzukalkulieren.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wird der zu erwartende Zinsaufwand von der Betriebsprüfung in ihrer Prognose daher nach den wahrscheinlich zu erwartenden Verhältnissen realistisch und nachvollziehbar berücksichtigt.

Der Unabhängige Finanzsenat hält daher den Eintritt der Umstände der Prognose der Betriebsprüfung für wahrscheinlicher als das Eintreten der Umstände, die von den Bw in ihren Prognosen vorhergesagt werden.

Den Bw ist es mit der von ihnen beigebrachten Prognoserechnung somit nicht gelungen, den Eintritt eines positiven Gesamtüberschusses binnen eines "absehbaren" Zeitraumes von 20 Jahren darzutun, sodass die Annahme von Liebhaberei nicht widerlegt, sondern umso mehr bei gebotenem Ansatz dort fehlenden Aufwandspositionen, bestätigt erscheint.

Die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO konnte somit im konkreten Fall nicht entkräftet werden; die gegenständliche Tätigkeit war daher als Liebhaberei einzustufen und hatte somit eine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu unterbleiben. Die Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2003 bis 2012 war deshalb als unbegründet abzuweisen.

Umsatzsteuer:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen (Umsätze), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 bestimmt, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt. Eine solche Betätigung begründet daher keine Unternehmereigenschaft.

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278, und die dort angeführte Judikatur).

§ 6 LVO bestimmt, dass Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 vorliegt.

Diese umsatzsteuerrechtlichen Regeln sind EU-konform (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

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 Vorsteuerausschluss angesehen. 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).

Wie bereits oben festgestellt, handelt es sich bei der Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnung um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO, die nicht zur Erzielung eines Gesamterfolges in absehbarer Zeit geeignet ist. Es liegt somit gegenständlich auch Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor und war daher in den Berufungsjahren keine Umsatzsteuer vorzuschreiben und kein Vorsteuerabzug zu gewähren. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für die berufungsgegenständlichen Jahre war daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 25. November 2013