



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die steuerl. Vertreterin, gegen die Bescheide des Finanzamtes A betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2008, Anspruchszinsen 2004 bis 2008 sowie betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen 2004 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Bescheid vom 18. Juli 2012, RV/0134-F/11 die auf Grund der Feststellungen der Großbetriebsprüfung zu ABNr.: 178089/09 ergangenen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2008, Anspruchszinsen 2004 bis 2008 sowie betreffend Festsetzung von Säumniszuschlägen 2004, 2006 und die Berufungsvorentscheidung (BVE) wegen Ermittlungsmängeln gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) aufgehoben.

Die Referentin des UFS hat die Aufhebung wie folgt begründet:

„Die angefochtenen Bescheide beruhen auf dem Ergebnis der im Unternehmen der F GmbH (im Weiteren kurz GmbH) und beim Bw als deren Alleingesellschafter durchgeführten Betriebsprüfungen (vgl. nicht datierter Schlussbericht zu ABNr.: xxxxx samt Beilage).

Die Großbetriebsprüfung (kurz Bp) hat die Vermietung des Grundstücks in B, Straße, unter Verweis auf die Begründung bei der GmbH steuerrechtlich nicht anerkannt. Überdies wurde die Vermietung einer Wohnung samt Carport in der C-Straße in J und einer Wohnung in D, E, als Liebhaberei beurteilt. Das Finanzamt (FA) hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 1. März 2012 insgesamt als unbegründet abgewiesen.

Zum bisherigen Verfahren ist festzustellen:

1. Vermietung B, Straße:

Zur steuerrechtlichen Nichtanerkennung der Vermietung ist dem Bp-Bericht betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2007 (laut Beilage wurden vor Prüfungsabschluss die Umsatz- und Einkommensteuererklärung 2008 eingereicht und von der Bp die Erklärungsdaten geändert) lediglich zu entnehmen, es handle sich „dabei“ aus Sicht der Betriebsprüfung um eine verdeckte Ausschüttung der GmbH an den Gesellschafter Bw. Dieser stelle das Grundstück der GmbH zur Verfügung. Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iZm. der Straße würden „daher“ nicht berücksichtigt.

Die BVE-Begründung des FA betreffend u.a. Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2008 ist mit jener zur Berufungsvorentscheidung (BVE) betreffend die F GmbH (u.a. betreffend Körperschaftsteuer 2007 und 2008) im Wesentlichen ident.

Die Referentin hat bereits im Aufhebungsbescheid des Unabhängigen Finanzsenates zu RV/0137-F/11 (F GmbH) betreffend u.a. Körperschaftsteuer (K) 2007 und 2008 festgestellt, dass die in der BVE-Begründung betreffend u.a. Einkommen- und Umsatzsteuer 2004 bis 2008 wiederholte Beurteilung (vgl. BVE, Seite 12 bis 13), dass "trotz des schlussendlichen Vorliegens eines Vertrages eine solche Regelung unter Familienfremden nicht geschlossen worden" wäre, sachverhaltsmäßig nicht gedeckt ist. Das Finanzamt hat - wie in der Begründung zur BVE betr. K 2007 und 2008 - festgestellt, das Anbot vom 31.5.2006 auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages beinhalte alle essentialia negotii und hat die Art des Vertragsabschlusses, nämlich Annahme des Anbots durch Zahlung eines Betrages als im heutigen Wirtschaftsleben durchaus üblich und gängig beurteilt. Inhaltliche Kritik an im Anbot getroffenen Regelungen wurde auch in der BVE-Begründung betreffend u.a. U, E 2004 bis 2008 nicht geübt. Das FA ist vielmehr von „klaren und eindeutigen Regelungen“ im Anbot ausgegangen. Das FA hat seine „schwerwiegenden und nicht zu zerstreuenen Zweifel“ (vgl. BVE-Begründung, Punkt c) Inhalt der Vereinbarung) in keiner Weise substantiiert. Sollte das Finanzamt auf Basis der neuerlich in der BVE betreffend u.a. U, E 2004 bis 2008 getroffenen Feststellungen, dass Zahlungen der GmbH an den Bw bereits im Jahr 2007 - teils für den Zeitraum 2006 und auch für 2007 - erfolgt seien, obwohl der Baubeginn im Jahr 2009 erfolgt

sei, und aus der Bestätigung der Marktgemeinde B hervorgehe, dass die GmbH erst am 17.11.2008 um eine Baugenehmigung angesucht habe, implizit die Ansicht vertreten haben, dass die Annahme des Anbots durch die GmbH bzw. Zahlungen an den Bw vor Einreichung des Bauansuchens bzw. vor Baubeginn fremdunüblich sei(en), teilt die Referentin diese Ansicht, worauf bereits im Aufhebungsbescheid zu RV/0137-F/11 hingewiesen wurde, in dieser Allgemeinheit nicht. Im Übrigen stünde diese Auffassung im Widerspruch zur abschließend (unter „Fremdüblichkeit“) vorgenommenen Beurteilung, dass eine solche Regelung unter Familienfremden (gar) nicht geschlossen worden wäre, da für die GmbH „zu viele Unsicherheiten bzw. Wagnisse vorhanden gewesen“ wären.

Nach Ansicht der Referentin hängt es vielmehr von den Umständen des Einzelfalles ab, wann ein fremder Dritter das inhaltlich bis dato vom FA nicht kritisierte Anbot, dessen Regelungen bei Annahme den Vertragsinhalt bestimmen, angenommen bzw. Zahlungen geleistet hätte. Dass - wie das Finanzamt unter lit. d) „Fremdüblichkeit“ festgestellt hat - die Vertragsparteien überhaupt nicht beabsichtigt hätten, einen Vertrag vor Fertigstellung des Gebäudes abzuschließen, bedeutet nicht, dass fremde Dritte sich in der vergleichbaren Situation auch so verhalten würden. Das Verhalten der Vertragsparteien ist aber gerade daraufhin zu untersuchen, ob sich fremd gegenüberstehende Parteien in der festzustellenden Situation ebenso verhalten hätten. Fest steht, dass ab August 2007 das im Anbot ausbedungene monatliche Entgelt laufend geleistet wurde, und mit der Bezahlung das Anbot als angenommen gilt.

Die Betriebsprüfung (kurz Bp) hat in Pkt. 1. der Beilage zum Bp-Bericht der GmbH festgestellt, dass bereits im Jahr 2006 (genauere Zeitangaben fehlen) mit der Planung des Ausstellungsgebäudes begonnen worden sei. Würde sich eine dem Grundeigentümer fremd gegenüberstehende GmbH erst unmittelbar vor Einreichung des Bauansuchens oder gar erst vor Baubeginn um eine langfristige Nutzung und Zustimmung zur Bebauung des fremden Grundstücks bemühen, wären bei nicht Zustandekommen eines Vertrages alle bisher angefallenen (Planungs-)aufwendungen vergeblich getätigt worden. Nach Ansicht der Referentin würde kein ordentlicher Geschäftsführer dieses Risiko zu Lasten der GmbH, die er vertritt, eingehen.

Soweit das Finanzamt seine Rechtsansicht, eine „solche Regelung“ wäre unter Familienfremden nicht abgeschlossen worden, damit begründet hat, es seien für die F GmbH (Mieterin) „zu viele Unsicherheiten und Wagnisse“ vorhanden gewesen, die laut Berufungsvorbringen in der (allerdings nicht näher eingegrenzten) Planungsphase aufgetretenen Schwierigkeiten (Widerstände von Anrainern und Planungskostenüberschreitungen) gemeint haben sollte, so sind diese nach dem bisher unwidersprochen

gebliebenen Berufungsvorbringen unerwartet eingetreten. In der BVE-Begründung wurde nur allgemein und ohne Festlegung auf einen Zeitraum festgestellt, die Projektverwirklichung sei doch „geraume Zeit“ mit nicht näher konkretisierten Unsicherheiten behaftet gewesen. In der Berufung betr. K 2007 und 2008, auf die seitens der steuerlichen Vertretung des Bw in der Berufung gegen (u.a.) die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide verwiesen wurde, wurde vorgebracht, nur in einem „anfänglich sehr unsicheren Projektzeitraum“ sei die Überweisung der Mietzahlungen verzögert „eingefordert“ worden. Dass die Nachzahlung laut Bp und laut Berufung zu einem von der Referentin nicht feststellbaren Zeitpunkt im Jahr 2007 geleistet wurde, deutet zumindest darauf hin, dass die Unsicherheiten zu diesem erst festzustellenden Zeitpunkt beseitigt waren. Für die Referentin ist mangels konkreter Feststellungen des FA nicht ersichtlich, weshalb ein fremder Dritter das Anbot nicht jedenfalls zu diesem Zeitpunkt annehmen hätte sollen. Hat es sich tatsächlich um unerwartete Schwierigkeiten gehandelt, könnte die Annahme des Anbots auch zu einem früheren, auf Basis der derzeitigen Aktenlage allerdings nicht feststellbaren Zeitpunkt als fremdüblich anzusehen sein. Im Bp-Bericht, der Beilage dazu bzw. in der BVE-Begründung betr. U, E 2004 bis 2007 wurden wie im Bericht der GmbH auch keinerlei Feststellungen dazu getroffen, wie das monatliche Entgelt bemessen wurde, und kann daher nicht beurteilt werden, ob es fremdüblich bzw. marktüblich ist. Der Begründung zur BVE betr. U, E (Seite 13) ist mangels Konkretisierung auch nicht zu entnehmen, welche „Wagnisse“ das Finanzamt als dem Abschluss entgegenstehend beurteilt hat.

Das FA hat die Publizität der Vereinbarung Dritten (Architekten, Baubehörde, finanzierendes Kreditinstitut) gegenüber auch in der BVE betr. U, E nicht in Zweifel gezogen. Soweit das FA Zweifel an der Kenntnis der Bw bzw. ihres Geschäftsführers geäußert hat, ist zu sagen, dass es sich bei der Bw bzw. ihrem Geschäftsführer (GF) nicht um außenstehende Dritte, sondern die Vertragspartnerin bzw. ihren gesetzlichen Vertreter handelt. Eine - von der steuerlichen Vertretung allerdings in Abrede gestellte - mangelhafte (auch inhaltlicher Natur) Kenntnis des Geschäftsführers kann nicht als mangelhafte Publizität gewertet werden. Nicht entscheidungswesentlich für die Frage, ob die Vermietung steuerrechtlich anzuerkennen ist, ist auch unter welcher Bezeichnung („Baurechtszins“, „Baurechtskosten“) die Zahlungen an den Vermieter (Bw) auf Seiten der GmbH laufend verbucht wurden. Für die Referentin besteht kein Zweifel daran, dass der GmbH mit der Annahme des Anbots auch die Berechtigung zukam, das Grundstück zu bebauen.

Das Finanzamt hat im Übrigen keine Feststellungen zu jenem Zeitraum vor Annahme des schriftlichen Anbots, für den laut Bp-Bericht der GmbH im Jahr 2007 (kein konkreter Zeitpunkt angeführt!) eine Nachzahlung in Höhe von 16.927,57 € geleistet wurde, getroffen. Folgt man dem Bp-Bericht (Beilage) der GmbH, ist die Nachzahlung nur für einen nicht näher

konkretisierten Zeitraum im Jahr 2006 geleistet worden. In der Berufung wurde jedenfalls vorgebracht, die Nachzahlung sei für eine betriebliche Nutzung für „Werbezwecke“ in einem auch in der BVE-Begründung nicht datumsmäßig angeführten Zeitraum im Jahr 2006 bis Juli 2007 geleistet worden.

Das schriftliche Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages wurde von der F GmbH im August 2007 angenommen. Bis Juli 2007 konnte der Vermietung des Grundstücks daher nur eine mündliche Vereinbarung zu Grunde gelegen sein, deren Inhalt vom Finanzamt weder erhoben noch festgestellt wurde. Die GmbH wollte sich offensichtlich in dieser Phase noch nicht durch Annahme des schriftlichen Anbots langfristig binden. Da auch dem Berufungsvorbringen nicht zu entnehmen ist, wann die Projektverwirklichung aus Sicht der GmbH nicht mehr unsicher war, lässt sich auch deshalb nicht abschließend beurteilen, ob ein fremder Dritter (Mieter) bereits zu einem früheren oder erst späteren Zeitpunkt das Anbot angenommen hätte. Sind die Schwierigkeiten tatsächlich unerwartet eingetreten, kann auch ein früherer Vertragsabschluss (z.B. bei Planungsbeginn) fremdüblich sein. Eine mündliche Vereinbarung, von der bis Juli 2007 auszugehen ist, kann nach Ansicht der Referentin allerdings nicht die für eine Bebauung eines fremden Grundstücks notwendige Rechtssicherheit bieten. Die steuerliche Vertretung hat in der Berufung vorgebracht, das Grundstück des Bw sei in der Planungsphase bereits für Werbezwecke genutzt worden. Das Finanzamt hat sich mit diesem Vorbringen nicht auseinandergesetzt. Die Referentin kann mangels entsprechender Sachverhaltserhebungen bzw. -feststellungen des FA nicht beurteilen, ob und in welchem Umfang das Grundstück 2006 bis zur Annahme des schriftlichen Anbots (August 2007) tatsächlich betrieblich genutzt wurde. Ebenso wenig ist feststellbar, wie das Entgelt für diesen Zeitraum ermittelt wurde, und ob es fremdüblich bemessen war. Dem Bp-Bericht betreffend die GmbH sowie der BVE-Begründung sind keine Gründe für die nachträgliche Zahlung / Einforderung des Nutzungsentgelts im Jahr 2007 zu entnehmen. Ein fremder „Vermieter“ würde es jedenfalls nicht ohne Weiteres in Kauf nehmen, dass der „Mieter“ das Entgelt für eine (bis dato unüberprüfte) Nutzung seines Grundstücks in einem festzustellenden Zeitraum im Jahr 2006 bis Juli 2007 erst zu einem der derzeitigen Aktenlage nicht zu entnehmenden Zeitpunkt im Jahr 2007 leistet.

Im Übrigen hat der Bw bereits für 2005 und 2006 Werbungskostenüberschüsse (aus Fremdmittelkosten) erklärt. Laut Beilage zum Prüfbericht (Tz. 3.1.) wurde die F G GmbH (nunmehr F GmbH) erst am 25.4.2006 gegründet. Inwieweit eine Vermietungsabsicht bereits im Zeitraum zwischen Anschaffung des Grundstücks und dem erst festzustellenden Beginn der Vermietung an die GmbH nach außen in Erscheinung getreten ist, kann auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht beurteilt werden.

Zusammengefasst ist festzustellen, dass die derzeitige Aktenlage eine abschließende rechtliche Beurteilung des Streitpunktes nicht zulässt. Der entscheidungswesentliche Sachverhalt wurde vom Finanzamt nur unzureichend ermittelt und festgestellt.

Ob im vorliegenden Fall anders lautende Bescheide zu erlassen sein werden, wird - wie bereits im die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung des FA aufhebenden Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates betreffend die Berufung der F GmbH festgestellt wurde - vom Ergebnis des ergänzenden Ermittlungsverfahrens abhängen.

Ist Ergebnis des Ermittlungsverfahrens, dass ab einem erst festzustellenden Zeitpunkt von einer fremdüblichen und diesfalls steuerrechtlich anzuerkennenden Vermietung des Grundstücks auszugehen ist, wäre vor der neuerlichen Erlassung von Bescheiden jedenfalls eine Liebhabereiprüfung durchzuführen.

Entgegen der Ansicht des FA (vgl. BVE-Begründung, Pkt. 2.2., Seite 13) hat eine Beurteilung, eine solche Regelung wäre unter Familienfremden nicht abgeschlossen worden, nicht zur Folge, dass die Betätigung einkommensteuerrechtlich „Liebhaberei“ darstellt. Wird die Betätigung steuerrechtlich nicht anerkannt, hat die Abgabenbehörde keine Liebhabereibeurteilung vorzunehmen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 57, Rz 67).

2. Vermietung C Straße, J:

Die Prüferin hat in Tz 3.2. der Beilage zum Prüfbericht lediglich festgestellt, 2004 sei in der C Straße (genauere Angaben fehlen) in J eine Wohnung gekauft worden. Datum des Erwerbs, Kaufpreis, nähere Angaben zum Mietobjekt (Größe, mitvermietetes Inventar) und zur Vermietung selbst (Beginn, Mieter ab Beginn der Vermietung, Dauer des jeweiligen Mietverhältnisses, Höhe des Mietzinses, Betriebskosten) sind vom Finanzamt auch in der BVE-Begründung nicht festgestellt worden. Die Eigentumsverhältnisse (Miteigentum, Wohnungseigentum) wurden nicht festgestellt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist für den Fall einer inhaltlichen Entscheidung gem. [§ 289 Abs. 2 BAO](#) berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Es ist in erster Linie Aufgabe des bescheiderlassenden Finanzamtes, die dazu erforderlichen sachverhaltsmäßigen Grundlagen zu schaffen und festzustellen. Die für eine umfassende Prüfung der Sache notwendigen Unterlagen (wie fallbezogen jedenfalls Kaufvertrag, Mietverträge, Darlehensvertrag) sind der Aktenvorlage anzuschließen. Der Sachverhalt ist vom FA so weitgehend zu ermitteln und festzustellen, dass der Unabhängige Finanzsenat ohne größeren

Aufwand in der Lage ist, seine ihm aufgetragene Kontrollfunktion dem gesetzlichen Auftrag entsprechend in jeder Richtung zu erfüllen. Es ist nicht Aufgabe der Referentin, den Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung und den gesamten Veranlagungsakt zu durchforsten und darin befindliche Schriftstücke inhaltlich daraufhin zu untersuchen, ob sich aus solchen die für eine umfassende Prüfung und abschließende rechtliche Beurteilung notwendigen Angaben entnehmen lassen.

Den Prognoserechnungen des Bw, auf die sich Bp und FA im Prüfbericht bzw. in der BVE lediglich bezogen haben, ist der Kaufpreis für Wohnung und Carport und die Höhe des monatlichen Mietzinses zu entnehmen. Wann die erste eingereicht wurde, wurde nicht festgestellt. Mietverträge und Zahlungsnachweise wurden nicht vorgefunden. Daher kann weder der Mietzins überprüft werden, noch ob mit dem (den jeweiligen) Mieter(n) tatsächlich eine Wertsicherung des Mietzinses vereinbart wurde und worin diese Vereinbarung konkret bestanden hat. Die Mieteinnahmen wurden in der ersten Prognose ab Jahr 2, in der adaptierten Prognose (Beilage zur Berufung) erst ab 2007 jährlich um 1 % erhöht.

Weder Bp-Bericht noch BVE-Begründung enthalten Feststellungen dazu, an wen die Wohnung ab einem ebenfalls nicht festgestellten Zeitpunkt des Beginns der Vermietung und in weitere Folge vermietet wurde. Da dies und andere wesentliche Umstände der Vermietung (Größe des Mietobjekts, mitvermietete Einrichtungsgegenstände, Mietdauer) weder überprüft noch festgestellt werden können, kann auch nicht beurteilt werden, ob die schuldrechtliche Nutzungsüberlassung der Wohnung fremdüblich (marktüblich) erfolgt ist. Eine Liebhabereiprüfung und -beurteilung hat grundsätzlich erst und nur dann stattzufinden, wenn sachverhaltsmäßig gedeckt feststeht, dass die Wohnung für Vermietungszwecke angeschafft wurde, und dass ein steuerrechtlich anzuerkennendes Mietverhältnis vorliegt. Die nachfolgenden Ausführungen zur Liebhabereibeurteilung des Finanzamtes erfolgen daher unter der erst vom FA festzustellenden Prämisse, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Folgt man der ersten und jener adaptierten Prognose, die der Berufung angeschlossen wurde, wurde der (mangels Anschluss des Kaufvertrages nicht überprüfbare) Kaufpreis für die Wohnung und Carport im Wesentlichen mit einem endfällig auf 20 Jahre vereinbarten (und wie das Aktenstudium der Referentin ergeben hat) Schweizer Franken Darlehen im Gegenwert von 191.750 € finanziert. Der Darlehensvertrag war weder im Arbeitsbogen zur Bp noch im Veranlagungsakt zu finden.

Bp und FA haben nicht festgestellt, wann die erste Prognose eingereicht wurde. Laut erster Prognose wären aus der Vermietung unter Berücksichtigung der Auswirkungen von im Jahr 3, 6 und 9 (keine Kalenderjahrangabe in der ersten Prognose!) vorgesehenen vorzeitigen Tilgungen von jeweils 40.000,00 € ab „Jahr 9“ positive Jahresergebnisse und nach Ablauf von

20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen in Höhe von 9.958,68 € erwirtschaftbar. Die laut Bp am 13.10.2010 eingereichte Prognose sah (nur?) im Jahr 2010 eine „Sondertilgung“ vor. Diese Prognose ist dem im VA-Akt abgelegten Bp-Bericht allerdings nicht angeschlossen. Die Bp hat in der Beilage zum Prüfbericht zu Tz 3.2 festgestellt, tatsächlich sei „bis heute“ (gemeint wohl: bis zur Erstellung des Prüfberichtes) keine „Sondertilgung“ auf den eigentlich endfälligen Kredit durchgeführt worden. Die Bp beurteilte einerseits die in der ersten Prognose ausgewiesenen vorzeitigen Tilgungen (mangels entsprechender Konkretisierung der Mittel und des Zuflusszeitpunkts) als nicht planmäßigen Tilgungen, monierte aber andererseits, dass solche nicht erfolgt seien. Die Durchführung einer nicht von vornherein beabsichtigten (nicht planmäßigen) vorzeitigen Tilgung iHv. jeweils 40.000,00 € hätte im Tilgungszeitpunkt eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung bewirkt. Überdies ist festzustellen, dass - wie bereits angemerkt wurde - die erste Prognose - anders als die Prüferin meint - keine Kalenderjahrangaben enthält. Die Prüferin hat nicht begründet, weshalb sie davon ausgeht, dass die in der ersten Prognose ausgewiesenen Tilgungen von jeweils 40.000,00 € im Jahr 2006 und 2009 durchzuführen gewesen wären. Der Bw vertritt jedenfalls die Ansicht, die laut Bw planmäßigen vorzeitigen Tilgungen hätten im dritten, sechsten und neunten Jahr der ganzjährigen Vermietung stattfinden müssen (2007, 2010, 2013). Da die Bp noch von einer „evtl. Tilgung“ im Jahr 2010 gesprochen hat, geht die Referentin davon aus, dass diese bei Erstellung des (nicht datierten) Prüfberichts noch nicht erfolgt war.

Der Bw hat die Absicht der (vorzeitigen) teilweisen Tilgung der aufgenommenen Fremdmittel bereits dem Grunde und der Höhe nach in der ersten Prognose klar zum Ausdruck gebracht. Aus welchen Mitteln die Tilgungen erfolgen sollten, ist der ersten Prognose nicht zu entnehmen und in der Berufung nur allgemein beantwortet worden. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist die ernsthafte Absicht zum vorzeitigen Fremdmittelabbau anhand geeigneter Unterlagen (z.B. Versicherungsverträge, Bausparverträge etc.) nachzuweisen (vgl. VwGH 28.2.2012, [2008/15/0312](#)). Auf eine bloße Absicht, Darlehen immer so rasch wie möglich zurückzuzahlen, kommt es hingegen nicht an (vgl. VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#)).

Nach der Aktenlage hat der Bw im Oktober 2007 (Anmerkung der Referentin: das ist jenes Jahr, in dem laut Bw die erste vorzeitige Tilgung in Höhe von 40.000,00 € geplant war) eine Umschuldung der Fremdmittel in Euro vorgenommen und hat daraus einen Kursgewinn von 24.138,18 € realisiert. Am 19.2.2009 soll neuerlich eine Konvertierung der (nunmehr) Euro-Schuld in CHF vorgenommen worden sein. Die Konvertierungen und ihre möglichen Auswirkungen wurden weder von der Bp noch vom FA in der BVE-Begründung festgestellt noch einer rechtlichen Würdigung unterzogen. Das FA hätte daher erstmals zu prüfen und sodann sachverhaltsbezogen zu beurteilen, ob die Umschuldung in Euro im Jahr 2007 bzw.

die neuerliche im Jahr 2009 in CHF Teil eines von Anfang an (bei Beginn der Betätigung), in der ersten Prognose bereits dokumentierten - auf teilweise vorzeitige Rückzahlung des Fremdkapitals - gerichteten Bewirtschaftungsplanes war (vgl. VwGH 28.2.2012, [2008/15/0312](#)). Falls die Tilgung durch Umschuldung in Euro im Oktober 2007 nachweislich geplant war, wäre zu beurteilen, ob die (im Vergleich zum laut erster Prognose beabsichtigten Fremdmittelabbau iHv. 40.000,00 €) nur teilweise Verminderung der Schuld eine wesentliche Änderung des ursprünglichen Bewirtschaftungsplanes bewirkt hat. War die Umschuldung 2007 nicht geplant, hätte die Nichtdurchführung der laut Bw 2007 durchzuführenden vorzeitigen Tilgung in Höhe von 40.000,00 € bereits eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung bewirkt. Die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart ist diesfalls so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben (vgl. VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#)). Ist sie als nicht vom Beginn der Tätigkeit an geplant zu beurteilen, kann ihre Nichtdurchführung keine Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2007 bewirken. Ist nicht bereits 2007 eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung eingetreten, ist jedenfalls zu prüfen, inwieweit die neuerliche Umschuldung in CHF im Jahr 2009 geplant war oder ob durch sie eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung eingetreten ist.

Die Bp hat in Tz 3.2. der Beilage zum Prüfbericht als Ergebnis ihrer rechtlichen Würdigung Folgendes festgestellt: „In Anbetracht dessen gehe die Betriebsprüfung zumindest in den Jahren 2004 bis 2009 von Liebhaberei aus“. Sollte die Bp mit der Formulierung „in Anbetracht dessen“ die in der Prognose vom 13.10.2010 laut Bp vorgesehene („evtl. Tilgung“) im Jahr 2010 gemeint haben, so ist festzustellen, dass die vorzeitige Tilgung bei Erstellung des Bp-Berichts offensichtlich noch nicht durchgeführt war, und damit selbst dann, wenn sie der Bp folgend als nicht geplante beurteilt werden würde, keine Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2009 und damit keine im Jahr 2009 abgeschlossene Betätigung bewirken konnte. Eine solche kann erst im Tilgungszeitpunkt eintreten, wenn entsprechende Feststellungen die Beurteilung rechtfertigen, dass sie als nicht von vornherein geplante zu beurteilen ist. Die Nichtdurchführung von als nicht geplant beurteilten Tilgungen kann nie eine abgeschlossene Betätigung bewirken. Im Übrigen ist die „ohne Berücksichtigung von Sondertilgungen“ (wobei unklar ist, welche gemeint sind) durchgeführte Liebhabereibeurteilung und ihr nicht konkretisiertes Ergebnis, selbst bei Ansatz eines Zinssatzes von lediglich 2,5 % könne innerhalb von 20 Jahren ein „Einnahmenüberschuss“ (gemeint wohl ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) nicht entstehen, mangels einer dem Prüfbericht angeschlossenen Berechnung nicht überprüfbar.

Die Begründung zur BVE ist ebenfalls widersprüchlich. Das FA ist ebenfalls ohne nähere Begründung der Ansicht der Prüferin gefolgt, dass die in der ersten Prognose ausgewiesenen ersten beiden Tilgungen 2006 und 2009 durchzuführen gewesen wären, obwohl sie offenbar

auch vom FA als nicht planmäßige (so genannte Sondertilgungen) beurteilt wurden. Diesfalls ist aber die Rechtsansicht, dass „auf Grund des nicht Abführens der Sondertilgungen zumindest in den Jahren 2006 und 2009 jedenfalls für den Zeitraum 2004 bis 2009 keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle" vorliege, womit klar zum Ausdruck gebracht wird, dass das FA eine im Jahr 2009 abgeschlossene Betätigung unterstellt, nicht verständlich. Wird unterstellt, dass die ersten beiden (in der ersten Prognose im Jahr 3 und 6 ausgewiesenen) Tilgungen, laut FA für 2006 und 2009 vorgesehenen, nicht von vornherein geplant waren, hätte nur ihre Durchführung und auch erst in diesem Zeitpunkt eine Änderung der Bewirtschaftungsart und damit eine (in dieser Form) abgeschlossene Betätigung bewirken können. Die Nichtdurchführung von offensichtlich vom FA als nicht geplant beurteilten Tilgungen kann keine Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2009 bewirken. Überdies steht die Ansicht, dass „jedenfalls für den Zeitraum 2004 bis 2009 keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle" vorliege, im Widerspruch zur nachfolgend in der Begründung zur BVE geäußerten Ansicht, dass „planmäßige Sondertilgungen außerhalb des Berufszeitraumes" (gemeint wohl die 2010 durchgeführte und die laut adaptierter Prognose für 2013 in Aussicht genommene) dazu führen würden, dass „mit dem Jahr 2010 eine Änderung der Bewirtschaftung" eintrete. Zum einen kommt dem Umstand, ob eine Tilgung in einer (egal ob ersten oder adaptierten) Prognose „außerhalb des Berufszeitraumes" vorgesehen ist, für die Beurteilung der Frage, ob eine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten ist, keine Bedeutung zu. Auf der anderen Seite wurde laut Berufung ein Betrag von 40.000,00 € zu einem nicht näher konkretisierten und vom FA nicht festgestellten Zeitpunkt im Jahr 2010, jedenfalls aber offensichtlich vor Einbringung der Berufung und vor Ergehen der BVE getilgt. Wird die Tilgung 2010 als von vornherein beabsichtigte (planmäßige) beurteilt, tritt im Zeitpunkt der Tilgung im Jahr 2010 keine Änderung der Bewirtschaftung ein. Geht das Finanzamt davon aus, dass es sich bei dieser um eine nicht von vornherein beabsichtigte gehandelt hat, was auf Grund der in sich bereits widersprüchlichen Formulierung „planmäßige Sondertilgung" nicht abschließend beurteilt werden kann und jedenfalls zu begründen wäre, so ist im Zeitpunkt der Tilgung im Jahr 2010 eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung eingetreten. Für eine Beurteilung, dass bereits 2009 eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung eingetreten sei, und 2009 die Betätigung in der ursprünglichen Bewirtschaftungsart als abgeschlossen zu betrachten wäre, gibt es keine Anhaltspunkte. Im Übrigen wäre auch diesfalls eine Berechnung anzustellen gewesen, ob unter Ausklammerung der Auswirkungen der nicht durchgeführten (Anmerkung: darüber, welche Tilgungen nicht durchgeführt wurden und ob sie Teil des Bewirtschaftungsplanes sind, besteht Streit, der sich auf Basis der derzeitigen Aktenlage nicht entscheiden lässt) und der Tilgung 2010 aus der Vermietung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (vgl. dazu nachstehende Ausführungen)

von 20 (bis max. 23) Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erwirtschaftbar wäre. Nur dann, wenn dies zu verneinen ist, ist für die infolge Änderung der Bewirtschaftung abgeschlossene Tätigkeit von Beginn an bis zur Änderung von Liebhaberei auszugehen.

Das Finanzamt kommt wie die Bp und ohne Berücksichtigung der Tatsache, dass 2010 ein Betrag von 40.000,00 € getilgt wurde, zum Schluss, dass ohne die Tilgungen der Jahre 2006 und 2009 selbst bei einem Zinssatz von 2,5 % p.a. ein Einnahmenüberschuss im laut BVE „Beobachtungszeitraum“ nicht erwirtschaftbar wäre. Der BVE-Begründung ist auch nicht zu entnehmen, für welchen Zeitraum das FA seine auch bezüglich des Ergebnisses (zu erwartenden Gesamtüberschusses der Werbungskosten) nicht konkretisierte Berechnung angestellt hat. Eine Berechnung wurde auch der BVE-Begründung nicht angeschlossen.

Der der Berechnung zu Grunde gelegte Beobachtungszeitraum dient dem Abgleich der Prognose des Bw (prognostizierte Einnahmen/Aufwendungen und Jahresergebnisse) mit den tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen und damit der Überprüfung der Prognose auf ihre Realitätsnähe (Plausibilität). Wie lange der Zeitraum der Beobachtung dauert, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Eine vorläufige Bescheiderlassung ist zulässig, solange wegen verbleibender Unsicherheiten keine abschließende Beurteilung der Ertragsfähigkeit möglich ist. Der Beobachtungszeitraum darf nicht mit dem für die Liebhabereibeurteilung maßgeblichen „absehbaren Zeitraum“ von 20 bis 23 Jahren verwechselt werden und stimmt mit diesem auch zeitlich gesehen nicht überein (vgl. dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 157 f unter Verweis auf Rspr. des VwGH). Der bei einer kleinen Vermietung nach [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) 1993 idgF der Liebhabereibeurteilung zu Grunde zu liegende „absehbare Zeitraum“ von 20 Jahren (vgl. Rauscher/Grübler, aaO, Seite 147 f) verlängert sich um Zeiten (maximal drei Jahre), in denen bereits Aufwendungen iZm. mit der (nachgewiesenermaßen) beabsichtigten Vermietung angefallen sind, aber noch keine Einnahmen aus Vermietung erzielt werden.

3. Vermietung D, E:

Auch zu dieser Vermietung wurden von der Bp und vom Finanzamt in der BVE keine, eine umfassende Bescheidkontrolle ermöglichenden Sachverhaltsfeststellungen getroffen (vgl. zu den jedenfalls erforderlichen obige Ausführungen zu Pkt. 2.). Im Prüfbericht wurde lediglich festgestellt, 2005 sei vom Bw in D, E, eine Wohnung gekauft worden.

Den Prognosen des Bw, auf die sich Bp und FA in der Begründung zum Bericht bzw. der BVE ausschließlich bezogen haben, ist der Kaufpreis zu entnehmen. Wann genau der Bw die Wohnung erworben hat, ist auch diesen nicht zu entnehmen. Ausgehend von dem in der adaptierten Prognose (Anlage zur Berufung) angeführten monatlichen Mietzins von netto 345,45 € wäre die Wohnung ab Jänner 2006 vermietet worden. In der Berufung wurde eine

nicht ganzjährige Vermietung im Jahr 2006 behauptet. Mietvertrag bzw. Mietverträge für die bereits abgelaufenen Jahre der Vermietung befinden sich weder im Veranlagungsakt noch im Arbeitsbogen (AB) zur Bp, sodass weder überprüft noch beurteilt werden kann, wann die Wohnung erstmals und an wen (nahe Angehörige?) sie im Berufszeitraum und ob sie fremdüblich vermietet wurde. Unklar ist auch, ob es sich um eine neue oder eine gebrauchte Wohnung handelt.

Eine Liebhabereiprüfung ist, worauf bereits hingewiesen wurde, bei Auftreten von Verlusten und auch nur dann durchzuführen, wenn sachverhaltsmäßig gedeckt festgestellt werden kann, dass die Wohnung in Vermietungsabsicht angeschafft wurde und fremdüblich vermietet wird. Die diesbezüglich notwendigen Verfahrensergänzungen und erstmalige sachverhaltsbezogene Beurteilung wären jedenfalls vom FA vorzunehmen.

Zur Liebhabereibeurteilung der Bp bzw. des FA in der BVE ist überdies Folgendes festzustellen:

Bp und FA gehen davon aus, dass vor jener Prognose, die der Berufung angeschlossen wurde, nur eine Prognose eingereicht wurde. Laut Bp und FA sah diese in den Jahren 3 und 5 (zusätzliche) Tilgungen vor. Die Referentin hat allerdings im Veranlagungsakt zusätzlich zu jener Prognose, die der Berufung angeschlossen ist, zwei Prognosen gefunden. Beide enthalten keine Kalenderjahrangaben und sehen im Jahr 3 und 5 (neben den Annuitäten) Tilgungen in Höhe von jeweils 5.000,00 € vor. Sie unterscheiden sich aber dadurch, dass die eine im „Jahr 1“ bereits Mieteinnahmen ausweist und auf 20 Jahre erstellt ist, die andere im „Jahr 1“ keine Einnahmen ausweist und auf 21 Jahre erstellt ist. Wann und in welcher zeitlichen Abfolge die Prognosen beim FA eingereicht wurden, ist nicht feststellbar.

Der für die Liebhabereivermietung bei einer „kleinen Vermietung“ maßgebliche „absehbare Zeitraum“ von 20 Jahren verlängert sich um Zeiträume, in denen noch keine Einnahmen, aber bereits Aufwendungen iZm. mit der geplanten Vermietung angefallen sind, und beträgt maximal 23 Jahre. Das FA ist von einem „Beobachtungszeitraum“ von 20 Jahren ausgegangen (vgl. BVE-Begründung, worin der absehbare Zeitraum neuerlich mit dem Beobachtungszeitraum verwechselt wurde).

Die Anschaffungskosten wurden laut erster Prognose mit Eigenmitteln iHv 56.311,42 € und Fremdmitteln in Höhe von 84.236,00 € finanziert. Laut BVE und adaptierter Prognose des Bw wurden sie u.a. mit einem Bauspardarlehen iHv. 95.000,00 € finanziert. Durch monatliche Ratenzahlungen vermindern sich Schuld und Zinsaufwand kontinuierlich. Die in der adaptierten Prognose (vgl. Beilage zur Berufung) ausgewiesenen jährlichen Annuitäten sind höher als jene laut erster Prognose. Ablichtungen des Kauf- und des Darlehensvertrages und

allfällige Änderungsvereinbarungen zum Darlehensvertrag (z.B. Höhe der Ratenzahlungen) befinden sich weder im Veranlagungsakt noch sind sie im Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung abgelegt. Eine Überprüfung der Finanzierung ist nicht möglich.

Eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen, wonach die in der ersten Prognose ausgewiesenen Tilgungen (anders als die Bp meint) „im zweiten und fünften Jahr der vollen Vermietung (2007 und 2010)“ geplant gewesen seien, und nur die erste nicht durchgeführt worden sei, hat nicht erkennbar stattgefunden. Die im Veranlagungsakt abgelegten ursprünglichen Prognosen enthalten beide - entgegen der Ansicht der Bp - keine Kalenderjahrangaben. Die Bp hat nicht begründet, warum sie von an sich beabsichtigten Tilgungen im Jahr 2007 und 2009 ausgeht. Das FA hat sich nicht auf Kalenderjahre festgelegt und damit nicht ersichtlich gemacht, ob der Ansicht des Bw zu folgen ist oder weshalb ihr nicht zu folgen sei. Das FA hat in der BVE-Begründung lediglich festgestellt, dass es sich bei den vorgesehenen Sondertilgungen um sehr geringe Beträge handle.

Weist der Bw nach, dass das Vorhandensein der Mittel (5.000,00 €) für die zusätzliche Tilgung im Jahr 2010 bereits bei Einreichung der ersten Prognose feststand und aus welcher Quelle diese Mittel stammen hätten sollen, ist nach Ansicht der Referentin von einer bereits bei Beginn der Betätigung geplanten zusätzlichen (zu den monatlichen Raten) Tilgung im Jahr 2010 auszugehen, deren Auswirkung einzubeziehen wären. Eine weitere Tilgung (nach 2010) war aber - wie das Berufungsvorbringen, die in der ersten Prognose vorgesehenen Tilgungen seien für 2007 und 2010 geplant gewesen, bestätigt – ursprünglich nicht beabsichtigt. Sie könnte damit, selbst wenn sie künftig (in welcher Höhe immer) durchgeführt werden sollte, nicht Teil des bei Beginn der Betätigung bereits festzulegenden Bewirtschaftungsplanes sein.

Das Finanzamt hat in der BVE-Begründung, ohne seine Rechtsansicht, es handle sich um Sondertilgungen, zu begründen, die Ansicht vertreten, „ohne Ansatz der Sondertilgungen“ und bei Heranziehung eines „üblichen“ Zinssatzes von 4,5 % sei ein Gesamtüberschuss (Ergänzung der Referentin: der Einnahmen) im zeitlich nicht näher konkretisierten „Beobachtungszeitraum“ (Anmerkung der Referentin: absehbarer Zeitraum gemeint?) nicht erzielbar. Weiters sei diesbezüglich festzuhalten, dass die Prognose das Leerstandsrisiko nicht bewerte und bei der Instandhaltung nur 0,1 % in Ansatz bringe, was auch bei einer neuen Wohnung außerhalb jeder Norm sei. Was das FA mit der Feststellung, die im Jahr 2010 durchgeführte Sondertilgung liege außerhalb des Berufszeitraumes sagen will, entzieht sich dem Verständnis der Referentin. Ob eine Tilgung außerhalb des Berufszeitraumes erfolgt, ist, wenn das FA im Berufungsverfahren davon Kenntnis erhält, nicht wesentlich.

In der Begründung zur BVE wurde im Übrigen weder konkretisiert, mit welchem Betrag fallbezogen das Leerstandsrisiko (bis einschließlich 2009 soll es laut Berufung keine

Leerstände gegeben haben) und Instandhaltungskosten zu berücksichtigen seien, noch wurde der BVE eine Berechnung des nach Adaptierung zu erwartenden Gesamtüberschusses der Werbungskosten angeschlossen. Das Leerstandrisiko (= Wagnis der Ertragsminderung durch Mietausfälle bis zur Wiedervermietung) ist nach Ansicht der Referentin von verschiedenen Faktoren wie Baualter der Wohnung, Höhe des verlangten Mietzinses, Lage und Ausstattung der Wohnung und Regelungen im Mietvertrag abhängig. In die Bewertung des Ansatzes wird auch einzubeziehen sein, ob die Vermietung vom Steuerpflichtigen selbst oder über eine Firma professionell organisiert wird. Hält das FA einen Ansatz in einer Prognose für unzureichend bzw. fehlen laut FA notwendige Ansätze in der Prognose gänzlich, muss die Berechnung und Erläuterungen dazu konkret darüber Aufschluss geben, welchen Ansatz das FA fallbezogen als realistisch erachtet, für welchen Zeitraum dieser maßgeblich sein soll und worauf sich der Ansatz des FA (Judikatur-, Literaturverweise etc.) gründet. Andernfalls kann dieser und die Berechnung weder vom Bw noch vom Unabhängigen Finanzsenat auf seine Schlüssigkeit hin überprüft werden. Weitere für die Nachvollziehbarkeit maßgebliche Ausgangspunkte der auch hinsichtlich des rechnerischen Ergebnisses nicht konkretisierten „Berechnung“ (insbes. Schuldenstand, der der Berechnung des Zinsaufwandes für noch nicht abgelaufenen Prognosejahre im absehbaren Zeitraumes zu Grunde gelegt wurde, Höhe der Ratenzahlung) wurden ebenfalls nicht festgestellt. Es wurden auch keine Feststellungen dazu getroffen, wie die steuerliche Vertretung des Bw den Zinsaufwand berechnet hat. Unklar ist auch, ab welchem Jahr das FA ausgehend von welchem Schuldenstand den Zinsaufwand durch Anwendung eines Zinssatzes von 4,5 % berechnet hat. Laut BVE-Begründung liegt der Zinsberechnung des Bw ab einem ebenfalls nicht festgestellten Zeitpunkt ein Zinssatz von 4 % zu Grunde.

Das FA hat nicht begründet, worauf sich seine Ansicht gründet, ein Zinssatz von 4,5 % sei üblich. Das FA hat sich auch mit dem Berufungsvorbringen zu Instandhaltung und Tragung der Zahlungen zur Reparaturrücklage durch den Mieter nicht auseinandergesetzt und die mietvertragliche Regelung nicht ersichtlich geprüft, zumal dazu auch keine Feststellungen getroffen wurden. Mietverträge sind - wie gesagt - weder im Veranlagungsakt noch im Arbeitsbogen zur Bp abgelegt. Im Übrigen ist auch unklar, welchem Aufwand der Bw in der adaptierten Prognose (Beilage Berufung) unter der Position „Sonstiges“ Rechnung getragen hat.

Was den der Prognose für noch nicht abgelaufene Jahre bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraumes zu Grunde zu legenden realistischen Zinssatz anlangt, ist zu bemerken, dass die künftige Zinsentwicklung für jedermann nur schwer prognostizierbar ist. Die Europäische Zentralbank hat am 5. Juli 2012 den Leitzinssatz auf das historische Tief von 0,75 % gesenkt. Weitere Leitzinssenkungen sollen nicht ausgeschlossen sein (vgl. <http://diepresse.com> –

Bericht vom 9. Juli 2012). Laut einem Bericht vom 7./8. Juli 2012 (Wochenendausgabe - Immobilienteil) in der Tageszeitung „Die Presse“ verlangen Banken derzeit rund 2,25% Sollzinsen. Bei Aufnahme eines Bauspardarlehens ist nach diesem Bericht derzeit mit einem Zinssatz von 3 % zu rechnen. Eine Berechnung des Zinsaufwandes unter Anwendung eines Zinssatzes von 4,5 % bis zum Ablauf des absehbaren Zeitraums erscheint angesichts dieser Unsicherheit und da es nach Ansicht der Referentin derzeit keine Anzeichen dafür gibt, dass sich das Zinsniveau in absehbarer Zeit maßgeblich erhöht, überprüfungswürdig.

Zusammengefasst ist festzustellen, dass eine abschließende Beurteilung der Streitpunkte angesichts der nur unzureichenden Sachverhaltsermittlung und mangels ausreichender Sachverhaltsfeststellungen der Bp bzw. des FA nicht möglich ist.

Gem. [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheid und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Durch die Aufhebung tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung der angefochtenen Bescheide befunden hat. Ob tatsächlich anders lautende Bescheide zu erlassen sein werden, hängt vom Ergebnis des durchzuführenden ergänzenden Ermittlungsverfahrens ab.

Es ist nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates als Kontrollinstanz, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals zu ermitteln, festzustellen und einer erstmaligen Beurteilung zu unterziehen. Von der Abhaltung der beantragten mündlichen Berufungsverhandlung wird, um unnötige Verfahrensverzögerungen zu vermeiden, abgesehen. Eine abschließende Sachverhaltsklärung ist nach Ansicht der Referentin angesichts des in zahlreichen Punkten unerhoben gebliebenen Sachverhaltes im Rahmen einer mündlichen Verhandlung nicht zu erwarten."

Das Finanzamt hat sodann am 6. September 2012, ohne zuvor die vom UFS aufgetragenen Sachverhaltsermittlungen durchzuführen, Umsatz- Einkommensteuer und Anspruchszinsenbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 sowie SZ Bescheide für 2004 und 2006 erlassen, die sich inhaltlich nicht von den aufgehobenen unterscheiden, erlassen.

In der gesonderten Bescheidbegründung zu den Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2008 vom 6. September 2009 wurde zunächst die Begründung zur (ebenfalls aufgehobenen) Berufungsvorentscheidung gegen die ursprünglichen Bescheide sowie unter

Punkt 3. mit der Überschrift „*Rechtliche Würdigung durch UFS*“ die Begründung zum Aufhebungsbescheid des UFS wiedergegeben.

Unter Punkt 4. „*Rechtliche Würdigung nach Aufhebung durch den UFS*“ ist zu lesen:

„a) Vermietung B Straße:

In Bezug auf die oben angeführte Vermietung erlaubt sich das Finanzamt, die folgenden bescheidbegründenden Ausführungen zu tätigen:

Unter Bedachtnahme auf den bisherigen Verfahrensverlauf - die einzelnen Verfahrensschritte wurden oben ausführlich dargestellt, hat das Finanzamt als Abgabenbehörde I. Instanz den vorliegenden Sachverhalt rechtlich zu würdigen. Zu beurteilen ist das Vertragsverhältnis zwischen der GmbH und dessen 100% Gesellschafter.“

Nachfolgend wurden die bereits unter „*Rechtliche Würdigung Berufungsvorentscheidung*“ lit. a 1. Einkommensteuer (vgl. Seite 7f der Bescheidbegründung) dargestellten Voraussetzungen für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wiedergegeben. Sodann wurde ausgeführt, in enger Anlehnung an die Berufungsentscheidung des UFS und der darin ausgesprochenen Kritik in Bezug auf die Sachverhaltsermittlung werde in einem nächsten Schritt geprüft, ob es sich bei der vorliegenden Vereinbarung zwischen der GmbH und Bw um eine alle Merkmale der Fremdüblichkeit aufweisende Vereinbarung handle oder dies verneint werden müsse. Dazu würden die in der Berufungsentscheidung des UFS unter dem Punkt „*zum bisherigen Verfahrensgang ist festzuhalten*“ aufgezeigten Punkte jeweils in kursiver Schrift dargestellt, daran anschließend werde die Rechtsmeinung und somit rechtliche Würdigung des Finanzamtes dargetan (*Anmerkung der Referentin: nachfolgend werden nur die Ausführungen des Finanzamtes wiedergegeben, da die Referentin die Begründung zum Aufhebungsbescheid bereits vorstehend wörtlich wiedergegeben hat*).

Es sei richtig, dass das Angebot auf Abschluss des Superädifikates vom 31.5.2006 alle wesentlichen Vertragsbestandteile enthalte. Korrekt sei auch, dass eine solche Wahl der Angebots- und Annahmeform, nämlich durch Bezahlung eines bestimmten Betrages im Wirtschaftsleben heute absolut üblich sei. Dies umso mehr, als durch eine solche Vorgehensweise keine Notwendigkeit einer eventuellen Anzeige eines Rechtsgeschäftes mit der daraus resultierenden Gebührenschuld entstehe. Was dem Finanzamt allerdings unüblich erscheine, sei die Tatsache, dass das Angebot - welches in seiner schriftlichen Ausfertigung im Bp-Arbeitsbogen aufliege, die Vereinbarung enthalten habe, dass der Vertrag als angenommen gelte, wenn ab dem 1.5.2006 die monatlichen Zahlungen auf das angegebene Konto überwiesen werden würden. Die erste monatliche Zahlung sei nämlich erst ab August 2007, somit doch einen Zeitraum von einem Jahr und drei Monaten später als vertraglich

vereinbart erfolgt. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Vertrag zwischen der GmbH und Bw zustande gekommen. Zwar sei die Zahlung und somit die Annahme des Angebots nicht zu der Zeit, welche das Vertragswerk vorsehe, erfolgt. Letztendlich sei es ca. ein Jahr später dann doch zu den vereinbarten Zahlungen gekommen. Daraus schließe das Finanzamt, dass durch schlüssig konkludentes Verhalten beider Vertragsteile die verspätete Zahlung hingenommen worden sei. Zu bedenken gebe die Abgabenbehörde diesbezüglich, dass damit einzig das zivilrechtliche Zustandekommen des Vertrages angenommen werde.

Der Referentin sei darin zuzustimmen, dass es von den Umständen des Einzelfalles abhängt, wann ein fremder Dritter ein Angebot annehme und dass dies auch vor Fertigstellung des Gebäudes geschehen könne. Aus Sicht des Finanzamtes sei die Vertragsgestaltung und die nach Außen tretende Abwicklung jedoch äußerst seltsam und in keiner Weise geeignet, Fremdüblichkeitskriterien zu erfüllen. Aufzuzeigen sei, dass dem Geschäftsführer der GmbH das entsprechende Angebot bzw. der entsprechende Vertrag überhaupt nicht Erinnerung gewesen sei. Immerhin handle es sich bei der Person des GF um ein Organ der GmbH und dessen Haftenden. Faktum sei auch, dass eine mündliche (und schriftliche) Vereinbarung vom Geschäftsführer der GmbH vehement bestritten worden sei. Man hätte zuerst die Fertigstellung des Gebäudes abwarten wollen und dann entsprechende Verträge abschließen wollen. Dies auch in Zusammenhang mit der Weiterverrechnung an die anderen Unternehmen. In diesem Konnex zu sehen sei nach Ansicht der Abgabenbehörde auch das E-Mail vom 17.10.2007, in welchem der Geschäftsführer die Zahlung an den Bw anweise. Es manifestiere sich indes für die Abgabenbehörde der „Anschein“, dass die eben angeführte Zahlung quasi nur auf Geheiß des Alleingesellschafters erfolgt sei. Diesbezüglich werde auf den „*Inhalt des Arbeitsbogens*“ verwiesen. Die eben beschriebenen Tatsachen vermöchten es nach Ansicht des Finanzamtes jedenfalls nicht, diesbezüglich von einer Vereinbarung auszugehen, welche einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe.

Der eben aufgezeigte Sachverhalt wäre unter fremden Dritten auf diese Art und Weise nie verwirklicht worden, weil es ihm an Klarheit und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt fehle. In der Stellungnahme zur Berufungsschrift - abgeheftet unter dem Reiter Berufung – nehme die Prüferin darauf Bezug. Die entsprechende Unterlage sei dem UFS vorgelegen.

Die Nachzahlung sei am 17.10.2007 erfolgt. Eine Kopie des Zahlungsbeleges sei im Arbeitsbogen aufliegend. Die Rechtsansicht der Referentin, dass der Umstand, dass die Nachzahlung (laut FA am 17.10.2007) im Jahr 2007 erfolgt sei, darauf hindeute, dass die Unsicherheiten zu diesem (nunmehr vom FA mit 17.10.2007 angegebenen) Zeitpunkt beseitigt gewesen seien, widerspreche „*der vorhandenen Aktenlage und den Ermittlungsergebnissen*“

der Betriebsprüfung". Wie aus der zitierten Stellungnahme der Betriebsprüferin (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl jene zur ursprünglichen Berufung) zu ersehen sei, sei eine Zahlung von Entgelt für die Nutzung der Liegenschaft seitens des Geschäftsführers bestritten worden, habe dieser doch erst die Fertigstellung der Gebäude abwarten und erst dann entsprechende Verträge schließen und die durch ihn vertretene GmbH somit binden wollen.

Es treffe zu, dass nicht ermittelt worden sei, ob das geflossene Entgelt marktüblich sei. Grund dafür sei, dass vom GF der GmbH *„im Zuge der Besprechungen während der Betriebsprüfung (entsprechende Gesprächsnotizen sind im Arbeitsbogen aufliegend) zu verstehen gegeben"* worden sei, dass nach seiner Kenntnis weder ein schriftlicher noch mündlicher Vertrag abgeschlossen worden sei, sondern mit dem Abschluss eines solchen bis zur Fertigstellung des Gebäudes zugewartet werden solle. In diesem Zusammenhang verweise das Finanzamt auf seine bescheidbegründenden Ausführungen „weiter oben“. Es werde der „Sachverhaltsansicht“ der Referentin gefolgt, dass die laut FA nachweislich am 17.10.2007 stattgefundene Nachzahlung für einen nicht näher konkretisierten Zeitraum erfolgt sei. Die Betriebsprüfung habe versucht, den Zeitraum, für den die Zahlung bzw. Nachzahlung erfolgt sei, zu erheben; dies allerdings nur mit mäßigem Erfolg. Trotz Nachfrage der Betriebsprüferin habe es dazu keine Unterlagen gegeben bzw. sei einzig der Zahlungsbeleg vorgelegt worden. Die anteilige betriebliche Nutzung für Werbezwecke sei in der Berufungsschrift einzig vorgebracht worden, detaillierte Unterlagen dazu seien allerdings nicht vorgelegt worden. Aufgrund des Gesamtzusammenhanges sei die Zahlung von 16.927,57 € im Zusammenhang mit den „weiter oben“ getätigten Ausführungen zu werten. Sie sei für die Abgabenbehörde ein weiterer Ausfluss dessen, dass die entsprechende Zahlung nur auf Anweisung von Bw erfolgt sei, habe doch der GF vor Fertigstellung des Gebäudes keinen Vertrag (weder schriftlich noch mündlich) schließen wollen. Die Initiative für den Vertrag und die Zahlungen sei nach Ansicht des Finanzamtes eindeutig von Seiten des Gesellschafters der GmbH gekommen. Die Abgabenbehörde dürfe sich in dieser Hinsicht nur wiederholen und klarstellen, dass ein solches Vertragswerk, welches nur von einer Seite wirklich benannt werden könne und vom anderen Vertragsteil zu dieser Zeit auch nicht gewollt worden sei (Vertragsabschluss erst nach Fertigstellung des Gebäudes) wohl nur nach außen hin den Anschein einer fremdüblichen Vertragsgestaltung erwecken solle. Die gänzliche Gestaltung wie sie vorliegend sei, sei nach Ansicht des Finanzamtes nicht fremdüblich. Es bestünden zu viele Zweifel und Ungereimtheiten, welche bei einer Vertragsabwicklung unter fremden Dritten auf diese Art und Weise nicht widerstandslos hingenommen worden wären.

Dass seitens des GF der GmbH das Vorhandensein einer schriftlichen als auch einer mündlichen Vereinbarung bestritten worden sei, ergebe sich u.a. auch aus den Besprechungsunterlagen *„Besprechungspunkte 26.5.2010"* und den Anmerkungen darauf als

auch aus der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur ursprünglichen Berufung. Auch die Zahlung am 17.10.2007 sei in diesem Lichte zu sehen. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsentscheidung seien somit schlicht und einfach widerlegt. Eine mündliche Vereinbarung, wie in der Berufung angeführt, habe in der Zeit vor Juli 2007 nicht vorgelegen.

Es sei richtig, dass sich die Berufungsbehörde nicht mit dem Vorbringen in der Berufungsentscheidung im Bezug auf die Nutzung zu Werbezwecken auseinandergesetzt habe. In diesem Punkt sei der Referentin vollinhaltlich zu folgen. Das Finanzamt gehe dazu allerdings zu bedenken, dass es der GmbH frei gestanden wäre, ihr Vorbringen in der Berufungsschrift sogleich mit den korrespondierenden Unterlagen (Beweismitteln) zu untermauern. Auch gebe die Abgabenbehörde diesbezüglich zu bedenken, dass auch während des gänzlichen Betriebsprüfungsverfahrens diesbezügliche Unterlagen ausgeblieben seien bzw. erfolglos abverlangt worden seien. Möglicherweise wären die bemängelten Sachverhaltserhebungen bzw. -feststellungen von größerem Erfolg getragen gewesen, wären sie durch die Abgabenbehörde II. Instanz erfolgt. Die gesetzliche Grundlage hierfür sei in der BAO jedenfalls gegeben und wäre eine solche Vorgehensweise somit gesetzlich gedeckt gewesen. Das Vertragsverhältnis wie es zwischen der GmbH und deren Gesellschafter zur rechtlichen Würdigung anstehe, sei seinem Wesen nach nicht fremdüblich gestaltet. Insbesondere verfüge es nicht über einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und ebensowenig könne die Vertragsabwicklung als fremdüblich angesehen werden. Abschließend begründen dürfe die Abgabenbehörde dies wie folgt:

Da sei einerseits das Angebot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages, welches mit 31.5.2006 datiere. Darin werde vereinbart, dass das Angebot als angenommen gelte, wenn ab dem 1.5.2006 die vereinbarten monatlichen Zahlungen geleistet werden würden. Die entsprechenden Zahlungen seien jedoch nicht (beginnend) mit 1.5.2006, sondern sei am 17.10.2007 eine Zahlung für die Nutzung 2006 (Baurechtskosten) in der Höhe von 16.927,57 € geleistet worden. Die Zahlung sei somit mehr als ein Jahr nach dem vereinbarten Termin erfolgt. Der Überweisung gehe ein E-Mail des Geschäftsführers an die Buchhaltungskraft voraus, in welchem diese angewiesen werde, den oben genannten Betrag mit der Widmung „*Baurechtskosten, Straße, B*“ an den Bw zur Überweisung zu bringen. Auch sei aus den Aufzeichnungen der Besprechungstermine ersichtlich, dass das schriftliche Anbot auf Abschluss des Superädifikatsvertrages erst am 5.10.2010 vorgelegt worden sei. Die Vorlage des schriftlichen Vertrages habe nach Angabe des Geschäftsführers so lange auf sich warten lassen, da weder ein schriftlicher noch ein mündlicher Vertrag vorgelegen habe.

Von Seiten des Geschäftsführers habe mit einem entsprechenden Vertragsabschluss zumindest noch bis zur Fertigstellung des Gebäudes abgewartet werden sollen. Dies

erschließe sich aus den Feststellungen, welche dem Bericht über das Ergebnis der Betriebsprüfung entnommen werden könne, weiters aus der Stellungnahme der Betriebsprüferin zur Berufung der GmbH vom 15.2.2011 und den Ausführungen des Besprechungsprotokolls vom 26.5.2010, welches der steuerlichen Vertretung am 26.5.2010 auf elektronischem Wege übermittelt worden sei. In diesem Lichte müsse auch die Zahlung der Baurechtskosten im Jahre 2007 gesehen werden, sei diese doch nicht aufgrund von jeden Zweifel ausschließenden, genau determinierten vertraglichen Regelungen, sondern vielmehr auf Anweisung des Gesellschafters der GmbH erfolgt. Für das Finanzamt stehe in Zusammenschau des vorliegenden Sachverhaltes jedenfalls fest, dass die getroffenen Regelungen nicht einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten. Insbesondere würde die vorliegende Vertragsgestaltung unter fremden Dritten, welcher ein jeder für sich auf seine eigene Vorteilsmaximierung erpicht sei, so nicht gelebt werden.

Der Rechtsansicht der Referentin, dass eine Beurteilung, wie sie das FA in der BVE-Begründung, Pkt. 2.2., Seite 13, vorgenommen habe, eine solche Regelung wäre unter Familienfremden nicht abgeschlossen worden, nicht zur Folge habe, dass die Betätigung einkommensteuerrechtlich „Liebhaberei“ sei, sei beizupflichten. Einer Liebhabereiprüfung vorgelagert sei stets die Beurteilung der Frage, ob die ausgeführte Betätigung eine grundsätzliche Steuerbarkeit auslöse. Habe der Steuerpflichtige eine ihm zurechenbare Betätigung im Rahmen der Einkunftsarten des [§ 2 Abs. 3 EStG 1988](#) gar nicht entfaltet, komme eine Beurteilung nach der Liebhabereiverordnung erst gar nicht in Betracht. Aufgrund der mangelnden Fremdüblichkeit des vorliegenden Vertragsverhältnisses sei eine Vermietungstätigkeit erst gar nicht entfaltet worden.

b) Vermietung C-Straße, J :

Das genaue Datum des Erwerbs und der Kaufpreis seien aus den im Steuerakt befindlichen Dauerbelegen und auch Seite 1 der Prognoserechnung lt. Bp ersichtlich. Weiters befinde sich auf der Prognoserechnung laut Bp auf Seite 1 der Hinweis auf den Kauf im Jahre 2004 (xxxxxxxxx). Richtig sei, dass die genaue Größe der Wohnung nicht gesondert erhoben worden sei. Jedenfalls sei die Wohnung mit einer Küche ausgestattet. Dies eröffne sich aus dem Mailverkehr über den Grundstücksanteil und den Küchenpreis, welcher ebenfalls im Steuerakt aufliege. Die in der Wohnung befindliche Küche werde jedenfalls mitvermietet und sei dies in Bundesland auch so üblich. Die Akquisition von Mietern werde von der Fa. H vorgenommen. Ihr sei auch die Aufgabe der Mietverwaltung übertragen. Die Vermietung erfolge an fremde Dritte. Über die einzelnen Mietverträge seien nach Angabe der Betriebsprüferin keine gesonderten Vermerke gemacht worden. Die Eigentumsverhältnisse seien im Grundbuch ersichtlich. Es handle sich dabei um Wohnungseigentum. Es sei richtig,

dass der UFS in seiner Funktion als Abgabenbehörde II. Instanz „eine gewisse Kontrollfunktion“ besitze. Der von der Referentin vertretene Auffassung, dass es nicht Aufgabe der Abgabenbehörde II. Instanz sei, den Arbeitsbogen zur Betriebsprüfung und den gesamten Veranlagungsakt zu durchforsten und darin befindliche Schriftstücke inhaltlich daraufhin zu untersuchen, ob sich aus solchen die für eine umfassende Prüfung und abschließende rechtliche Beurteilung notwendigen Angaben entnehmen lassen würden, könne so nicht gefolgt werden. Es sei dem UFS nicht untersagt, zusätzliche Sachverhaltsermittlungen vorzunehmen, sollte er der Ansicht sein, dass dies für die abschließende rechtliche Beurteilung des Falles notwendig sei. Auf die einschlägigen Bestimmungen der BAO dürfe diesbezüglich verwiesen werden.

Wie sich aus den Dauerbelegen im betreffenden Steuerakt ergeben, sei die entsprechende Prognoserechnung (Anmerkung der Referentin: gemeint jene des Bw, auf die sich Bp im Prüfbericht und FA in der BVE bezogen haben) samt „Anschreiben“ des steuerlichen Vertreters am 30.7.2004 vorgelegt worden.

Nach Angabe der Betriebsprüferin seien die Mietverträge und Bankbelege nicht kopiert worden und würden aus diesem Grund nicht im Akt aufliegen. Aufgrund des Umstandes, dass die Vermietung durch ein professionelles Unternehmen - die Fa. H - erfolge, seien der Betriebsprüferin - nach Angaben der Prüferin - die entsprechenden Mietverträge „mit üblichem Inhalt (auch Indexanpassung)“ vorgelegen. Bei der in einer Prognoserechnung angesetzten Indexanpassung handle es sich stets nur um eine etwaige Schätzung. Es sei richtig, dass weder Bp-Bericht noch BVE-Begründung dezidierte Angaben dazu machen würden, an wen die Wohnung ab einem ebenfalls nicht festgestellten Zeitpunkt des Beginns der Vermietung und in weiterer Folge vermietet worden sei. Aufgrund der Tatsache, dass die Mietverwaltung von einer Fremdfirma - der Fa. H - durchgeführt werde, habe sich diese Frage nicht eröffnet. In diesem Zusammenhang werde gesondert auf das „Anschreiben“ der steuerlichen Vertretung des Abgabepflichtigen verwiesen. Darin komme zum Ausdruck, dass das gegenständliche Objekt seit 15.2.2004 vermietet werde. Auch seien mit dem besagten Schreiben „entsprechende Rechnungskopien“ übermittelt worden. Letztlich finde sich in dem Schreiben der steuerlichen Vertretung der Hinweis darauf, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 01-06/2004 erstmals über Finanz-Online übermittelt worden seien und sich die Mieteinnahmen der neuen Wohnung daraus ergeben würden. Auch seien in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 Einnahmen aus der Vermietung des Objektes in Höhe von 5.600,00 € erklärt worden. Die Mieterlöse für den Carport würden sich gesondert auf 266,67 € belaufen. Aufgrund dieser Faktenlage habe die Abgabenbehörde keinen wie immer gearteten Zweifel daran, dass die besagte Wohnung für unternehmerische Zwecke

angeschafft worden sei und zeitnah mit der Anschaffung 2004 auch bereits Mieteinnahmen zu verzeichnen seien.

Die Referentin moniere richtig, dass sich der Kaufvertrag nicht in den Akten befindlich sei. Allerdings sei eine Kopie der Rechnung der Fa. I „im Akt aufliegend“, woraus sich der Kaufpreis der Wohnung samt Carport mit 212.273,92 inklusive 20 % Umsatzsteuer beziffern lasse. Der dazu gehörige Darlehensvertrag sei von der Betriebsprüferin nicht kopiert worden. Die Eckpunkte des Darlehensvertrages seien allerdings aus der Prognoserechnung ersichtlich. Bei der Bank sei mit Datum xxxxxxx ein endfälliger Schweizer Franken-Kredit in Höhe von CHF 275.816,50 zum Kurs von 1,44 (entspreche 191,300 €) aufgenommen worden. Die (endfällige) Rückführung sei bis 31.3.2024 vorgesehen.

Wie sich aus den zuvor angeführten Unterlagen ergebe, sei die erste Prognoserechnung auf dem Postweg am 30.7.2004 (Eingangsstempel) in die Sphäre der Abgabenbehörde gelangt.

In der Prognoserechnung - wie sie der der Abgabenbehörde im Juli 2004 vorgelegt worden sei - würden die Jahreszahlen fehlen. Statt der konkreten Jahreszahl mit 2004 beginnend seien die Jahre 1 bis 25 angeführt. Aufgrund der „Sachlage“ wie sie oben beschrieben worden sei, sei das Jahr 1 mit dem Kalenderjahr 2004 gleichzusetzen und habe dort auch die Vermietung begonnen. Die Prognoserechnung, wie sie im Juli 2004 dem Finanzamt vorgelegt worden sei, sehe Sondertilgungen in Höhe von jeweils 40.000 € in den Jahren drei, sechs und neun der Vermietung vor. Auf Kalenderjahre bezogen seien die Sondertilgungen in den Jahren 2006, 2009 und 2012 vorgesehen gewesen. Die Prognoserechnung habe einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in der Höhe von 9.958,68 € nach 20 Jahren vorgesehen.

Die Prognoserechnung, welche mit Datum 13.10.2010 der Prüferin übergeben worden sei und im Arbeitsbogen abgelegt worden sei, habe eine Sondertilgung im Jahr 2010 in der Höhe von 80.000,00 € und eine weitere Sondertilgung im Jahr 2013 in der Höhe von 40.000,00 € vorgesehen. Dabei würden die 80.000,00 € eine „Nachholung“ der beiden nicht getätigten Sondertilgungen in der jeweiligen Höhe von 40.000,00 € darstellen. Dies erschließe sich für die Abgabenbehörde klar und deutlich aus den auf der Prognoserechnung getätigten Angaben. Nach einem Zeitraum von 20 Jahren ergebe die besagte Prognoserechnung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 9.449,71 €. Dies unter der Voraussetzung, dass Sondertilgungen in der Höhe von gesamt immerhin 120.000 €, nämlich einmal 80.000,00 € und einmal 40.000,00 € geleistet werden würden. Der Zinssatz sei mit 4 % veranschlagt worden, Instandhaltungsaufwand mit 0,1 %, Mietausfallwagnis mit 2 % und eine jährliche Indexsteigerung mit 1 %. Leerstandskosten (Kosten, die im Zeitpunkt eines Mieterwechsels bis zur Neuvermietung anfallen würden) seien in der Prognoserechnung vom 13.10.2010 nicht berücksichtigt worden. Die Variante zwei der am 13.10.2010 abgegebenen

Prognoserechnung habe leichte Abweichungen zur vorigen Variante. So seien Sondertilgungen einzig in der Höhe von 80.000,00 € veranschlagt. Dies in zwei gleichmäßigen Tranchen im Jahr 2010 und 2013, ein Leerstandrisiko habe ebenfalls nicht Eingang in die Prognose gefunden. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten liege bei dieser Variante nach 20 Jahren bei 1.900,00 €.

Wie im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung zum Vorschein gekommen sei, seien bis zum Prüfungsabschluss im Jahr 2010 keine Sondertilgungen geleistet worden. Nach Ansicht des FA hätten auf Basis der ursprünglichen Prognoserechnung aus dem Jahr 2004 bis zum Prüfungsabschluss bereits zwei Sondertilgungen in Höhe von jeweils 40.000,00 € durchgeführt werden müssen. Eine davon im Jahr 2006, die andere Sondertilgung im Jahr 2009.

Die Referentin irre, wenn sie davon ausgehe, dass die Bp einerseits die in der ersten Prognose ausgewiesenen vorzeitigen Tilgungen (mangels entsprechender Konkretisierung der Mittel und des Zuflusszeitpunktes) als nicht planmäßige Tilgungen beurteilt habe, sie andererseits aber moniert habe, dass solche nicht erfolgt seien. Wie aus der Stellungnahme der Prüferin vom 15.2.2011 klar und deutlich hervorgehe, seien in der besagten Prognoserechnung aus dem Jahre 2004 Sondertilgungen angeführt. Im Zuge der Außenprüfung sei allerdings festgestellt worden, dass die in der Prognoserechnung angeführten und somit geplanten Sondertilgungen von Seiten der Abgabepflichtigen nicht durchgeführt worden seien. Auch habe im Zuge der Prüfung vom Abgabepflichtigen offensichtlich nicht konkretisiert werden können, mit welchen Mitteln (Mittelherkunft) die Sondertilgungen geleistet hätten werden sollen. Aufgrund dieser Tatsache sei dann im Zuge der abgabenrechtlichen Außenprüfung von der Prüferin eine Prognoserechnung ohne Einbeziehung der nur geplanten, aber in Tatsache nicht durchgeführten Sondertilgungen für das gegenständliche Objekt erstellt worden. In der von der Prüferin erstellten Prognoserechnung sei unter Heranziehung eines Zinssatzes von lediglich 2,5 % p.a. und ohne Einplanung eines Wechselkursrisikos selbst unter Bedachtnahme auf den Konvertierungsgewinn aus dem Jahr 2007 nach einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in der Höhe von 4.005,12 € prognostiziert worden. Zu bedenken gebe die Abgabenbehörde diesbezüglich, dass kein Leerstandrisiko in die Prognoserechnung gefunden habe.

Wie bereits zuvor erwähnt, gehe weder die Betriebsprüfung noch die Abgabenbehörde von nicht planmäßigen Tilgungen aus, sondern vom Unterlassen der Durchführung der planmäßigen, nämlich in der Prognoserechnung aus dem Jahr 2004 angezeigten Sondertilgungen. Dies werde mit einer etwas differenten Wortwahl so auch im Bericht zur Bp dargebracht. Es sei weiters versucht worden, zu erheben, mit welchen Mitteln die geplanten Sondertilgungen erfolgen hätten sollen. Die diesbezügliche Rechtsansicht, dass eine

außerplanmäßige Sondertilgung, welche von vornherein nicht beabsichtigt gewesen sei und somit auch nicht Eingang in die Prognoserechnung gefunden habe, eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung darstelle, sei korrekt, treffe aber nicht den vorliegenden Sachverhalt (*Anmerkung der Referentin: Die Referentin erlaubt sich klarzustellen, dass die Rechtsansicht, die das FA für „korrekt“ hält, laut Begründung zum Aufhebungsbescheid wie folgt gelautet hat: „Die „Durchführung einer nicht von vornherein beabsichtigten (nicht planmäßigen) vorzeitigen Tilgung iHv. jeweils 40.000,00 € hätte im Tilgungszeitpunkt eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung bewirkt“*)

Es sei richtig, dass die erste Prognoserechnung keine Jahreszahlen enthalte. Aufgrund des Gesamtzusammenhanges (Anschreiben vom Juli 2004 samt Übermittlung der Prognoserechnung und Hinweis auf die erstmals mittels Finanz-Online übermittelten Umsatzsteuervoranmeldungen) stehe jedoch fest, dass die Wohnung bereits im Jahr 2004 vermietet worden sei. Aus diesem Grund sei auch davon auszugehen, dass die Sondertilgungen von jeweils 40.000,00 € in den Jahren 2006 und 2009 durchzuführen gewesen wären, seien sie in den betreffenden Jahren doch auch in der Prognoserechnung angeführt worden. Die Sondertilgungen seien für die Jahre 3 (2006), 6 (2009) und 9 (2012) in der entsprechenden Prognoserechnung angeführt. Der entsprechenden Neuinterpretation des Steuerpflichtigen in die Richtung, dass die Sondertilgungen erst im dritten, sechsten und neunten Jahr der gänzlichen vollständigen Vermietung erfolgen hätten sollen, könne die Abgabenbehörde nicht nachvollziehen. Bei der Erstellung der ursprünglichen Prognoserechnung aus dem Jahr 2004 habe der Abgabepflichtige gemeinsam mit dem steuerlichen Vertreter die Zeitpunkte der Sondertilgungen frei gewählt. Auch sei die gegenständliche Wohnung bereits im Jahr ihrer Anschaffung 2004 während des überwiegenden Teiles des Jahres vermietet worden. Dies ergebe sich klar aus der Aktenlage. Die tatsächlich nur geplante Abweichung der Sondertilgung um jeweils ein Jahr, stelle jedenfalls ein einseitiges Abweichen von der im Jahre 2004 der Finanzbehörde übermittelten Prognoserechnung dar und wäre nach Ansicht des FA jedenfalls zeitgerecht anzuzeigen gewesen.

Wie sich im Zuge der Besprechungen während der Betriebsprüfung und auch aus der am 13.10.2010 der Betriebsprüfung vorgelegten Prognoserechnung ergebe, sei für das Jahr 2010 noch mit einer Sondertilgungen in der Höhe von 80.000,00 € zu rechnen gewesen.

Der Ansicht der Referentin (*Anmerkung der Referentin: gemeint jene, dass der Bw die Absicht der (vorzeitigen) teilweisen Tilgung der aufgenommenen Fremdmittel bereits dem Grunde und der Höhe nach in der ersten Prognose klar zum Ausdruck gebracht habe, aus welchen Mitteln*

die Tilgungen erfolgen sollten, der ersten Prognose aber nicht zu entnehmen und in der Berufung nur allgemein beantwortet worden sei) sei vollinhaltlich zuzustimmen.

Die Umschuldungen, wie sie in den Jahren 2007 und 2009 erfolgt seien, würden in der der Finanzverwaltung im Jahr 2004 übermittelten Prognoserechnung nicht aufscheinen. Eine entsprechende Dokumentation in der Prognoserechnung habe somit nicht stattgefunden. Die im Jahre 2007 und 2009 durchgeführten Konvertierungen des Darlehens seien in der ursprünglich vorliegenden Prognoserechnung aus dem Jahre 2004 nicht vorgesehen gewesen. Eine Darlehenskonvertierung stelle aber nur unter bestimmten Voraussetzungen eine Änderung der Bewirtschaftung dar. Eine Umschuldung sei grundsätzlich keine Änderung der Bewirtschaftung. Die Umwandlung eines Bausparkassendarlehens in einen niedriger verzinsten Fremdwährungskredit oder umgekehrt stelle grundsätzlich keine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements dar. Ein solcher bedeutender Eingriff in die wirtschaftliche Gestaltung wäre hingegen denkbar, wenn ein bestehender Kredit durch eine eigenkapitalähnliche Finanzierung (zB zinsloses Privatdarlehen) ersetzt werden würde (vgl. hierzu LRL 2012 Rz 100). Aus dem Umstand der Darlehenskonvertierung liege ein Änderung der Bewirtschaftung somit nicht vor.

Bezüglich der für die Jahre 2006 und 2009 geplanten, aber nicht durchgeführten Sondertilgungen dürfe die Abgabenbehörde wie folgt ausführen: Aufgrund der in der ersten Prognoserechnung aus dem Jahre 2004 hervorgehenden Sondertilgungen wäre nach Ablauf von 20 Jahren mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von 9.958,00 € zu rechnen gewesen. Genauso wie eine außerplanmäßige (Sonder-)tilgung, welche der Finanzbehörde nicht von Beginn an angezeigt worden sei, stelle auch die Nichtdurchführung einer der Finanzbehörde gegenüber angezeigten und somit geplanten Sondertilgung eine Änderung der Bewirtschaftung dar. Es sei somit in einem nächsten Schritt die Betätigung in zwei getrennten Abschnitten auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin zu überprüfen.

Im vorliegenden Fall seien somit im Bezug auf die Vermietung C Straße die Jahre 2004 bis 2005 gesondert zu betrachten, stelle es sich doch dabei um einen Abschnitt mit einheitlicher Bewirtschaftung dar. Die steuerlichen Ergebnisse der Jahre 2004 bis 2005 wurden nachfolgend tabellarisch angeführt. In dem gesondert zu beurteilenden Zeitraum 2004 bis 2005 sei mit der gegenständlichen Betätigung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielt worden. Das Jahr 2006 sei somit das erste Jahr der geänderten Bewirtschaftung und fange somit in diesem Jahr der absehbare Zeitraum (20 Jahre) grundsätzlich neu zu laufen an.

Die Jahre 2006 bis 2008 seien den obigen Ausführungen folgend wiederum als Zeitraum einer einheitlichen Bewirtschaftung anzusehen. Die Jahre 2007 und 2008, weil diese planmäßig erfolgt seien, das Jahr 2006, weil es das erste Jahr der geänderten (außerplanmäßigen Bewirtschaftung) dargestellt habe. Aufgrund der Tatsachen, dass die für das Jahr 2009 geplante Sondertilgung außerplanmäßig nachweislich nicht stattgefunden habe, sei der Zeitraum 2006 bis 2009 wiederum als ein solcher einer einheitlichen Bewirtschaftung anzusehen. Die steuerlichen Ergebnisse der Jahre 2006 bis 2008 wurden nachfolgend tabellarisch dargestellt. Wie aus den oben angeführten steuerlichen Ergebnissen der Jahre 2006 bis 2008 ersichtlich sei, habe auch in den besagten Jahren einheitlicher Bewirtschaftung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielt werden können. Zwar sei im Jahre 2006 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in der Höhe von 99,48 € erzielt worden. Eine Liebhabereibetrachtung sei trotzdem durchzuführen, da sich nach dem Gesamtbild der Betätigung ergebe, dass Liebhaberei vorliege. Dies deshalb, da wiederum von einem Zeitraum einheitlicher Bewirtschaftung von 2006 bis 2008 ausgegangen werden müsse (LRL 2012 Rz 5). Im Bezug auf den Einwand der UFS (*Anmerkung der Referentin: vgl. dazu Seite 54 f der Bescheidbegründung*) dürfe an dieser Stelle nochmals wiederholt werden, dass die Betriebsprüfung als auch die Abgabenbehörde von einer geplanten - weil in der Prognoserechnung aus dem Jahr 2004 angezeigten und offengelegten - Sondertilgung ausgehe, welche jedoch (planwidrig) nicht durchgeführt worden sei.

Gemeint seien in diesem Zusammenhang jedenfalls alle in der ursprünglichen Prognoserechnung aufgeschienenen Sondertilgungen. Im Zuge der Durchführung der abgabenrechtlichen Außenprüfung sei von der Betriebsprüferin eine Prognoserechnung erstellt worden. Die Prognoserechnung, welche von der Betriebsprüferin „ohne jeweilige Berücksichtigung der Prognoserechnungen“ erstellt worden sei, sei „im Arbeitsbogen aufliegend“. Sie sei Teil der Stellungnahme vom 15.2.2011 und unter dem Aktenreiter „Abschluss“ SB 28.12.2010“ abgeheftet. Die Eckpunkte der besagten Prognoserechnung würden sich wie folgt zusammenfassen lassen: Miete Wohnung netto 560,00 €, Miete Carport netto 26,67 €, Instandhaltung 0,1 % der AK Gebäude, sonstiger Aufwand p.a. 380,00 €, Mietausfallwagnis 2 %, Indexsteigerung p.a. 1 %; Zinssatz Bankdarlehen p.a. 2,5 %, Bankspesen p.a. 40,00 €. Ein Leerstandrisiko sei in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden. Unter Einbeziehung des Konvertierungsgewinns aus dem Jahr 2007 ergebe das Ergebnis dieser Prognoserechnung nach Ablauf von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von 4.005,12 €.

Die Abgabenbehörde gehe wie schon mehrfach erwähnt von in den Jahren 2006, 2009 und 2012 geplanten Sondertilgungen aus, welche allerdings (planwidrig) nicht durchgeführt worden seien. Dies stets bezogen auf die im Jahre 2004 der Abgabenbehörde vorgelegte,

diese Sondertilgungen beinhaltende Prognoserechnung. Der UFS gehe diesbezüglich von einer differenten Sachverhaltslage aus. Es werde der Referentin vollinhaltlich beigelegt, dass eine Nichtdurchführung einer nicht geplanten (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl einer geplanten*) Sondertilgung eine Änderung der Bewirtschaftung darstellen könne. Das entspreche aber nicht dem vorliegenden Sachverhalt. Die entsprechenden Prognoserechnungen (ursprüngliche Prognose aus dem Jahre 2004 und Prognoserechnung durch die Bp erstellt) würden als Anhang dieser Bescheidebegründung beigelegt.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet sei, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, sei als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliege, sei für das Streitjahr nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) und [BGBl. II Nr. 15/1999](#), zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheide dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung ([§ 1 Abs. 1 LVO](#)), das seien solche, die durch die Absicht veranlasst seien, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen würden, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung ([§ 1 Abs. 2 LVO](#)). Liebhaberei sei gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) auch zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnung mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen würden.

Diese Annahme von Liebhaberei könne 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 lasse. Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahme über die Werbungskosten erzielt werden müsse, gelte 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](#)).

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit sei eine vorausschauende, prognostizierende Bewertung, wobei diese anhand einer vom Betätigenden zu erstellenden Prognoserechnung zu erfolgen hat. Auf Grund der Zukunftsprognose sei zu beurteilen, ob die Betätigung bei gleich bleibender Bewirtschaftung einen Gesamtüberschuss erwarten lasse und deshalb eine Einkunftsquelle darstelle.

Eine einmal als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit müsse nicht auch zukünftig immer als Liebhaberei zu qualifizieren sein, wie umgekehrt sich eine Einkunftsquelle zur Liebhaberei wandeln könne, weil der Liebhabereibetrachtung jeweils nur Zeiträume gleicher Wirtschafts-

führung zugrunde gelegt werden können. Mit der Änderung der Wirtschaftsführung beginne ein neuer Beurteilungszeitraum zu laufen (vgl. hierzu LRL 2012 Rz 93).

Im gegenständlichen Fall habe der Abgabepflichtige in seiner im Jahr 2004 der Abgabenbehörde vorgelegten Prognoserechnung in den Jahren 2006, 2009 und 2012 Sondertilgungen in Höhe von jeweils 40.000,00 € angeführt und offen gelegt. Sei eine vorzeitige Darlehensrückzahlung vom Beginn der Tätigkeit an geplant, liege keine zu einer Änderung der Bewirtschaftung führende außerordentliche Tilgung vor. Es müsse jedoch eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgungsplanung bestehe. Die ernsthafte Absicht sei dann anzunehmen, wenn Höhe und Zuflusszeitpunkt des für die Fremdkapitaltilgung vorgesehenen Geldbetrages von vornherein konkretisierbar und anhand geeigneter Unterlagen nachweisbar seien. Im zur Beurteilung vorliegenden Sachverhalt seien die Sondertilgungen der Behörde gegenüber angezeigt worden, betragsmäßig konkretisiert, allerdings planwidrig nicht durchgeführt worden. Eine entsprechende Aufnahme in den Kreditvertrag sei nach Angaben des steuerlichen Vertreters allerdings nicht erfolgt, da ein ordentlicher Kaufmann stets in Verhandlung mit dem Kreditinstitut sei und somit die zum betreffenden Zeitpunkt freien Mittel für die Sondertilgung heranziehen könne.

Aufgrund der Tatsache, dass die geplanten Sondertilgungen im Berufungsverfahren weder planmäßig durchgeführt worden seien, noch eine entsprechende Aufnahme in die Darlehensverträge (genaues Datum und genaue Höhe der Sondertilgung, als auch Nachweis der Mittelherkunft (Ansparung) erfolgt sei, könnten sie keine Beachtung finden und sei somit eine Änderung der Bewirtschaftung vorliegend.

Auch würden sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die Sondertilgungen aufgrund des Auftretens von Unwägbarkeiten nicht stattgefunden hätten. Dadurch trete jedenfalls - wie oben angeführt - eine Änderung der Bewirtschaftung ein. Wie aus der beigegeführten Prognoserechnung der Betriebsprüfung ersichtlich sei, sei auch unter außer Acht lassen der geplanten Sondertilgungen in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielbar und liege somit ertragsteuerlich Liebhaberei vor.

Zu der in der Berufungsschrift seitens des steuerlichen Vertreters vorgelegten Prognoserechnung sei zu sagen, dass diese nicht schlüssig (plausibel) sei. Die besagte Prognoserechnung sehe einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in der Höhe von 5.530,24 € vor. Vorgesehen seien darin zwei Sondertilgungen in der jeweiligen Höhe von 40.000,00 € in den Jahren 2010 und 2013. Was allerdings nicht berücksichtigt worden sei, sei die Tatsache, dass nach 10 Jahren damit zu rechnen sei, dass Ersatzan-schaffungen für die Einrichtungsgegenstände erfolgen müssten. Setze man die AfA für die

Einrichtung über das Jahr 2013 hinaus in der identen Höhe mit 426,67 € fort, so verringere sich der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten allein dadurch bereits auf 838,87 € (5.530,24 € minus 426,67 € x 11 ergebe 838,87 €). Auch ein Leerstandrisiko sei in der Prognoserechnung, welche der Berufungsschrift beigelegt worden sei, nicht berücksichtigt worden. Es sei jedenfalls mit 1,5 % der jährlichen Mieteinnahmen anzusetzen. Berechnet auf Basis der Mieteinnahmen in der Höhe von 7.040,00 € (ohne Indexsteigerung), ergebe dies p.a. 105,60 €. Setze man das Leerstandrisiko auch nur für die Jahre 2012 bis 2024 unter der obigen Prämisse an, so seien dies nochmals Werbungskosten in der Höhe von 1.267,20 €. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten sei allein aufgrund dieser moderaten Abänderungen auf plausible Werte nicht mehr erzielbar.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) würden der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen (Umsätze) unterliegen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gem. [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) sei Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübe. Gemäß [§ 2 Abs. 5 UStG 1994](#) gelte eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gesamtgewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse, nicht als gewerbliche oder berufliche, und damit auch nicht als unternehmerische Tätigkeit. Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei habe auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung (vgl. VwGH 21.9.2005, [2001/13/0278](#), und die dort angeführte Judikatur). Gemäß § 6 der Liebhabereiverordnung BGBl. II 1993/33 idF BGBl. II 1997/358 (LVO 1993) könne Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn allerdings nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Unstrittig stehe im gegenständlichen Fall fest, dass es sich bei der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit um eine sog. kleine Vermietung handle und damit eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliege, die innerhalb eines angemessenen Beobachtungszeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erwarten lasse. Dem [§ 6 LVO](#) zufolge müsse im vorliegenden Fall somit auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht Liebhaberei angenommen werden.

Der VwGH habe bereits in seinem Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0002 und 0003 zum Ausdruck gebracht, dass die umsatzsteuerliche Regelung der so genannten „kleinen Vermietung“ (§ 1 Abs. 2 iVm. § 6 LVO 1993, BGBl. 33/1993, [§ 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994](#)) der Sechsten MwSt.-Richtlinie 77/388/EWG nicht widerspreche. Die österreichische Regelung finde demnach aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt.-Richtlinie, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in

richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen sei (vgl. Ruppe; UStG³, § 2 Tz 258/1 sowie das Erkenntnis des VwGH vom 7. Juni 2005, [2000/14/0035](#)). Auch im Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, habe der VwGH ausgesprochen, dass die umsatzsteuerliche Behandlung der „Liebhaberei“ bei der kleinen Vermietung dem Gemeinschaftsrecht entspreche. Auch nach Ansicht des VfGH bestünden keine verfassungsrechtliche Bedenken aus umsatzsteuerlicher Sicht, wenn der Verordnungsgeber bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermute (VfGH 24.2.2003, B 266-270/03 zu einer „kleinen Vermietung“; vgl. RdW 2003, 345).

Insoweit verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die im Einkommensteuerbescheid 2004 bis 2008 und Umsatzsteuerbescheid 2004 bis 2008 angewendeten Gesetzesbestimmungen in der Berufung vorgebracht würden, erübrige sich eine Auseinandersetzung, da einerseits gemäß [Art. 18 B-VG](#) die gesamte staatliche Verwaltung auf Grund der Gesetze auszuüben sei, andererseits es nicht in die Kompetenz des Finanzamtes falle, Gesetzesbestimmungen auf ihre Verfassungskonformität hin zu überprüfen.

Unter „**Vermietung** D X“ wurde festgestellt, der Kaufvertrag über die gegenständliche Wohnung stamme vom x, Vorvertrag und Rechnung würden vom xxxxxx stammen. Das genaue Kaufdatum der Wohnung sei sowohl dem Arbeitsbogen unter dem Reiter „Anlagen“ und unter dem Reiter „X“ ersichtlich, als auch auf der Rechnung, welche als Dauerbeleg im betreffenden Steuerakt aufliege.

Aus der Einkommensteuererklärung und den betreffenden Beilagen aus dem Jahre 2006 ergebe sich, dass Mieteinnahmen während des ganzen Jahres erklärt worden seien. Die vermietete Wohnung habe ein Ausmaß von 53 m², eine monatliche Miete in der Höhe von 380,00 brutto sei durchaus fremdüblich. Auch die Vermietungsabsicht sei nach Ansicht der Abgabenbehörde ausreichend dargelegt, sei doch die Anschaffung am x (Kaufvertragsdatum) und die Vermietung ab dem Jahre 2006 erfolgt.

Es sei korrekt, dass nicht feststellbar sei, in welcher zeitlichen Abfolge die beiden Prognoserechnungen an das Finanzamt gesendet worden seien. Da die Anschaffung der Wohnung im Jahre 2005 erfolgt sei, sei die (erste) Prognoserechnung von einer Vermietung bereits im Jahre 2005 ausgegangen. Wie sich aus der Aktenlage ergebe, seien Einnahmen aus Vermietung erst im Jahre 2006 erzielt worden und seien somit im Jahre 2005 nur Werbungskosten angefallen. Der absehbare Zeitraum verlängere sich somit von 20 auf 21 Jahre.

Der entsprechende Darlehensvertrag liege im Steuerakt nicht auf. Die Eckpunkte des Darlehensvertrages seien allerdings von der Betriebsprüferin vermerkt worden und im Arbeitsbogen unter dem Reiter „X“ ersichtlich. Der Grund dafür, weshalb die monatlichen Annuitäten in der Prognoserechnung niedriger seien als die wahren Werte sei dem schwankenden Zinsniveau zuzuschreiben. Würden die Darlehenszinsen ein steigendes Niveau zeigen, passe die Bausparkasse ihre Zinshöhe den Gegebenheiten an. Dies habe zur Folge, dass auch die monatliche Annuität Schwankungen nach oben, aber auch nach unten ausgesetzt sein könne.

Die im Akt vorliegende Prognoserechnung, welche von einer Vermietung bereits ab dem Jahre 2005 ausgehe, sehe Sondertilgungen in der Höhe von 5.000,00 € in den Kalenderjahren 2007 und 2009 vor. Die Prognoserechnung, welche von einer Vermietung erst im Jahre 2006 ausgehe, sehe Sondertilgungen in den Jahren 2007 und 2010 vor. Betragsmäßig würden diese bei jeweils 5.000,00 € liegen. Somit stehe für die Abgabenbehörde fest, dass ursprünglich davon ausgegangen worden sei, Sondertilgungen in den Jahren 2007 und 2009 zu machen, wie dies auch in der ursprünglichen ersten Prognoserechnung, welche Mieteinnahmen bereits im ersten Jahr der Vermietung vorsehe, angeführt sei. Erst als sich herausgestellt habe, dass im Jahr 2005 keine Mieteinnahmen zu erzielen seien, sei die zweite Prognoserechnung mit Sondertilgungen im Jahr 2007 und 2010 dem Finanzamt übermittelt worden.

Gemäß der ursprünglichen Prognoserechnung sollten die Sondertilgungen in den Jahren 2007 und 2009 erfolgen. Festgestellt worden sei seitens der Betriebsprüfung, dass bis zum Abschluss der Betriebsprüfung überhaupt keine Sondertilgungen geleistet worden seien. Erwähnt werden müsse in diesem Zusammenhang auch, dass beide Prognoserechnungen – jene, welche mit Mieteinnahmen schon im Jahr 2005 rechne und jene, welche Mieteinnahmen erst im Jahr 2006 verzeichne - von einer zu geringen Summe an Fremdmitteln ausgehe. Laut Prognoserechnungen sei der Fremdmittelbedarf mit 84.236,00 € prognostiziert worden, tatsächlich seien es aber nach den Ermittlungen der Bp 95.000,00 €. Das seien immerhin 10.764,00 € Differenz oder 12,78 % mehr an Fremdmitteln. Da eine Konkretisierung der Mittelherkunft in Bezug auf die ursprünglichen Sondertilgungen nicht stattgefunden habe (es werde diesbezüglich auf die Ausführungen des Berichts verwiesen), könne die Abgabenbehörde daraus auch nicht schließen, dass bereits bei Einreichung der ersten Prognoserechnung festgestanden habe, aus welchen finanziellen Mitteln die Sondertilgung im Jahr 2010 erfolgen solle (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl: hätte sollen*). Die Überlegungen der Referentin aufgreifend sei die Sondertilgung des Jahres 2010 somit nicht in die weiteren Überlegungen einzubeziehen. Auch seien diesbezüglich aus der Berufungsschrift keine wie immer gearteten Ableitungen möglich, enthalte diese doch einzig den Hinweis darauf, dass ein ordentlicher Kaufmann ständig in Verbindung mit den Bank- und

Kreditinstituten sei. Bezüglich der der Berufung angeschlossenen Prognose (Anmerkung der Referentin: vgl. Bescheidebegründung, Seite 65), die nach Ablauf von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen von 5.006,42 € ausweise, sei auffallend, dass weder seitens der Bp noch der steuerlichen Vertreterin eine Absetzung für Abnutzung im Hinblick auf Einrichtungsgegenstände angesetzt worden sei. Dies verwundere umso mehr als in der ursprünglichen Prognoserechnung die AfA für Einrichtungsgegenstände mit 239,16 € p.a. angeführt worden sei. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Einrichtungsgegenstände in Mietwohnungen einer erhöhten Abnutzung unterliegen würden und nach 10 Jahren jedenfalls eine Ersatzanschaffung zu erfolgen habe. Diesem Umstand Rechnung tragend sei in der Prognoserechnung des FA die Absetzung für Abnutzung in Bezug auf Einrichtungsgegenstände mit 239,16 € für den gänzlichen Prognosezeitraum zum Ansatz gebracht worden. Wie ersichtlich (vgl. Berufungsbegründung – Tabelle Seite 66) sei der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nur noch gering. Werde in einem nächsten Schritt auch noch die Sondertilgung in der Höhe von 5.000,00 € weggelassen, so sei ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mehr zu erzielen. Bei einem Zinssatz von 4,5% p.a. und unter Einbeziehung der tatsächlichen Ergebnisse ergebe sich das folgende Bild (vgl. Tabelle, Seite 67). Die oben abgebildete Prognoserechnung beinhalte die tatsächlichen Ergebnisse bis zum Jahr 2009 und setze anschließend unter Ausschluss der Sondertilgung von 5.000,00 fort. Berücksichtigung habe weiters die AfA für die Einrichtung samt erfahrungsgemäß notwendiger Ersatzbeschaffung nach 10 Jahren gefunden, wobei bei der Ersatzbeschaffung mit den identen Anschaffungskosten für die Einrichtung gerechnet worden sei. Der Zinssatz sei mit 4,5 % (für den zu prognostizierenden Zeitraum) zum Ansatz gebracht worden. Wie aus der oben dargestellten Prognose ersichtlich sei, sei nach 21 Jahren mit einem Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von 6.957,42 € zu rechnen.

Was die Äußerungen der Referentin in Bezug auf die Annahme eines zu hohen Zinsniveaus in den Prognoserechnungen anlange, so dürfe dazu ausgeführt werden, dass selbst bei einer Prognose durch den steuerlichen Vertreter ein Zinssatz von 4,5% herangezogen worden sei und das Zinsniveau der Bausparkassen für Ausleihungen in den Jahren 2008 und 2009 bei 5,5 % gelegen sei. Im Anschluss daran wiederholte das Finanzamt die bereits auf Seite 57 bis 58 bzw. 60 bis 61 gemachten Ausführungen zur einkommensteuer- und umsatzsteuerlichen, unionsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Beurteilung der „kleinen Vermietung“, die bereits vorstehend wiedergegeben wurden.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2012 (Eingang 3. Oktober 2012) hat die steuerliche Vertreterin einen Antrag auf Verlängerung der Frist zur Einbringung einer Berufung gegen die Umsatz-, Einkommen- und Anspruchszinsenbescheide 2004 bis 2008 sowie betreffend die Bescheide

über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen 2004 und 2006 bis zum 11.12.2012 eingebracht. Mit Bescheid vom 5. Oktober 2012 hat das FA die Frist bis 9. November 2012 verlängert.

Mit Schreiben vom 5. November 2012 (Eingang beim FA 9. November 2012) hat die steuerliche Vertreterin des Bw fristgerecht gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008, die Bescheide betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen zur Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2008 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Säumniszuschlägen für die Jahre 2004 und 2006 vom 10.9.2012 berufen.

Eingangs der Berufung (unter 1. Gegenstand der Berufung) wurde ausgeführt, aufgrund der Prüfungsfeststellung der Großbetriebsprüfung betreffend die Veranlagungszeiträume 2006 – 2007 (Außenprüfung) seien im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Datum 12.11.2010) und in der Bescheidbegründung (Datum 5.9.2012) folgende Feststellungen getroffen worden, die Gegenstand der vorliegenden Berufung seien:

Zu Punkt 1.1 „Vermietung Straße“ wurde vorgebracht, die Betriebsprüfung habe das Nutzungsentgelt der GmbH, welches an den Alleingesellschafter für die Überlassung des Grundstückes bezahlt worden sei, steuerlich nicht als Aufwand anerkannt. Sie habe stattdessen eine verdeckte Gewinnausschüttung unterstellt. Die Kapitalertragsteuer für die an Bw bezahlten Beträge sei mittels Haftungs- und Zahlungsbescheiden für die Zeiträume 2007-2008 vorgeschrieben worden. Beim Bw seien die negativen und positiven Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks in den Jahren 2005, 2006, 2007 und 2008 aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden worden.

Die Betriebsprüfung begründe diese Vorgehensweise damit, dass das vorgewiesene Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages (Beilage 1) nach außen nicht zum Ausdruck gekommen sei und daher keine Berücksichtigung finden könne. Weiters gehe die Betriebsprüfung stattdessen offensichtlich von einem fehlenden Baurechtsvertrag aus, da bei den Überweisungen die Bezeichnung Baurechtskosten bzw. Baurechtszins verwendet worden seien (Tz 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung unter Verweis auf Punkt 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung). Auf die Ausführungen in der Berufung F GmbH St.Nr. xxx werde verwiesen (Beilage 2).

Unter 1.2 „Vermietung C-Straße“ wurde ausgeführt, der Bw habe im Jahr 2004 in der C-Straße in J eine Wohnung gekauft. Eine Prognoserechnung sei dem Finanzamt im Jahr 2004 vorgelegt worden. In der Prognoserechnung seien vorzeitige Darlehenstilgungen eingeplant worden, welche vom Bw aus Ersparnissen, aus den Guthaben des entsprechenden Tilgungsträgers und aus laufenden Gewinnen der K GmbH & CoKG ausgeführt werden

würden. Die Betriebsprüfung gehe bei dieser Vermietung von Liebhaberei aus (zumindest für die Jahre 2004 bis 2009), die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher nicht berücksichtigt und die Umsatzsteuerbeträge rückgefordert bzw. gutgeschrieben worden. Die Betriebsprüfung begründe dies damit, dass bis Ende 2009 keine Sondertilgungen getätigt worden seien und dies auch bei Sondertilgungen ab dem Jahr 2010 nur zu einer für die Zukunft wirkenden Änderung der Bewirtschaftung führen würde. Die Betriebsprüfung habe die Vermietung gänzlich ohne Sondertilgungen berechnet und demnach Liebhaberei festgestellt.

Unter Punkt 1.3. „X“ wurde ausgeführt, der Bw habe im Jahr 2005 in D, X, eine Wohnung gekauft. Eine Prognoserechnung sei dem Finanzamt im Jahr 2007 vorgelegt worden. In der Prognoserechnung seien vorzeitige Darlehenstilgungen eingeplant, welche vom Bw aus Ersparnissen und aus laufenden Gewinnen der K GmbH & CoKG ausgeführt werden würden.

Die Betriebsprüfung gehe bei dieser Vermietung von Liebhaberei aus (zumindest für die Jahre 2005 -2009), die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher nicht berücksichtigt und die Umsatzsteuerbeträge rückgefordert bzw. gutgeschrieben worden. Die Betriebsprüfung begründe dies damit, dass bis Ende 2009 keine Sondertilgungen getätigt worden seien und dies auch bei Sondertilgungen ab dem Jahr 2010 nur zu einer für die Zukunft wirkenden Änderung der Bewirtschaftung führen würde. Die Betriebsprüfung habe die Vermietung gänzlich ohne Sondertilgungen berechnet und habe demnach Liebhaberei festgestellt.

Im Begründungsteil der Berufung wurde zunächst unter Punkt 2. *„ergänzende Sachverhaltsdarstellung“* zu Punkt 2.1 „Vermietung Straße“ ausgeführt, das Grundstück in B sei am Datum vom Bw gekauft worden. Die Anschaffung sei aus betrieblicher Veranlassung erfolgt. Der Bw habe geplant, das Grundstück einer Managementgesellschaft der F Unternehmen zur Errichtung eines Ausstellungs- und Verwaltungsgebäudes zur Nutzung zur Verfügung zu stellen.

Am 25.4.2006 sei die F G GmbH, die jetzige F GmbH gegründet worden, bei welcher der Bw Alleingesellschafter sei. Im Jahr 2006 habe die GmbH mit der Planung des Ausstellungsgebäudes begonnen. Bei der Planung sei es zu unerwarteten Unwägbarkeiten gekommen. Es habe Widerstände der Anrainer und Planungskostenüberschreitungen gegeben, welche zu Verzögerungen und Unsicherheiten im Zusammenhang mit dem Bauprojekt geführt hätten. Der tatsächliche Baubeginn sei dann im Jahr 2009 gewesen.

Das Grundstück sei während der Planungsphase wie auch jetzt der F GmbH zur betrieblichen Nutzung gegen Entgelt zur Verfügung gestanden. Die langfristige Überlassung des Grundstücks sei Voraussetzung für die Projektplanung gewesen. In der Planungszeit sei das Grundstück schon zu Werbezwecken (Aufstellen großer Werbetafeln und Werbetransparente)

für die F Gruppe betrieblich verwendet worden. Ab August 2007 seien von der Bw monatliche Zahlungen an den Bw in Höhe von 1.500,00 für die Nutzung des Grundstücks bezahlt worden. Für die bis dahin anteilige Nutzung im Jahr 2006/2007 seien in Summe 16.927,57 € berechnet und im Jahr 2007 zur Anweisung gebracht worden.

Unter Punkt 2.2. „Vermietung C-Straße“ wurde vorgebracht, die Finanzierung sei über einen Kredit in Schweizer Franken erfolgt. Gleichzeitig würden für Tilgungen Ansparungen in einen Tilgungsträger getätigt. Vorzeitige Darlehenstilgungen seien laut Vereinbarung mit dem Kreditinstitut jederzeit erlaubt. Der Fremdwährungskredit erziele seit Jahren einen weit geringeren Zinssatz als in der Prognoserechnung langfristig unterstellt worden sei. Die erste vorgesehene vorzeitige Tilgung (EUR 40.000) sei aufgrund der positiven Entwicklung nicht geleistet worden.

Zu Punkt 2.3 „Vermietung X“ wurde ergänzend vorgebracht, die Finanzierung sei über ein Bauspardarlehen in Euro erfolgt. Vorzeitige Darlehenstilgungen seien laut Vereinbarung mit dem Kreditinstitut jederzeit erlaubt. Bei Ankauf der Wohnung seien bereits mehr als 30 % aus Eigenmitteln finanziert worden. Sondertilgungen seien daher nur in sehr geringem Ausmaß noch eingeplant worden (zwei Mal EUR 5.000). Der Zins des Bauspardarlehens sei vom Vermieter zu wenig überwacht worden und daher erst verspätet reduziert worden. Für die Jahre, in denen seitens des Kreditinstituts ein überhöhter Zins verrechnet worden sei, seien Zinsgutschriften ausgestellt worden. Die erste vorgesehene vorzeitige Tilgung sei nicht geleistet worden, da es sich im Vergleich zum Kaufpreis und den bereits eingebrachten Eigenmitteln um einen sehr unwesentlichen Betrag (EUR 5.000) gehandelt habe.

Unter Punkt 3. Berufungsbegründung wurde zu Pkt. 3.1. Vermietung Straße ausgeführt:

Die Betriebsprüfung habe den Bw offensichtlich als beherrschenden Gesellschafter der Bw dem Kreis der „nahen Angehörigen“ zugeordnet. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen würden im Steuerrecht dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Grundsätze würden auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise beruhen und hätten ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung. Allerdings dürfe ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen.

Im gegenständlichen Fall seien keine Geldflüsse aus privaten Motiven oder zum Erreichen einer niedrigeren Progression vollzogen worden. Die Zahlungen seien dem Grunde und der

Höhe nach aus betrieblicher Veranlassung erfolgt (vgl. Doralt/Toifl, EStG, § 2 Rz 158). Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne ausgeschlossen werden, da das Grundstück ausschließlich und ununterbrochen betrieblich gewidmet und genutzt worden sei. Die Zahlungen für die Nutzung des Grundstücks seien auch der Höhe nach nicht unangemessen.

Unter der Überschrift „*Publizitätswirkung*“ wurde ausgeführt, Gemeinde, Kreditinstitut und Architekten als unternehmensfremde Parteien hätten von einer Nutzungsvereinbarung zwischen der GmbH und dem Bw Kenntnis erlangt. Spätestens bei der Baueingabe habe das entgeltliche Nutzungsverhältnis zwischen der GmbH und dem Bw der Gemeinde gegenüber zwecks Vollständigkeit der Baueingabe kommuniziert werden müssen (Beilage 2). Das Kreditinstitut, welches die Finanzierung des Ausstellungsgebäudes vorgenommen habe, habe zur Besicherung der Finanzierung ein eingetragenes Pfandrecht verlangt. Für diesen Vorgang bedürfe es der Zustimmung des Liegenschaftseigentümers und Pfandrechtsbestellers und daher der Darlegung des entgeltlichen Nutzungsverhältnisses, um zusätzlich alle zukünftigen Zahlungsflüsse gegenüber dem Kreditinstitut anzugeben.

Für die Planung des Gebäudes sei den teilnehmenden Architekten das bestehende Verhältnis von entgeltlicher Nutzungsüberlassung des Grundstückes durch den Bw an die Errichtergesellschaft F GmbH offen gelegt worden.

Aus den dargestellten Umständen werde die Publizitätswirkung der gegenständlichen Nutzungsregelung (Superädifikatsvereinbarung) offensichtlich.

Unter „*Inhalt der Vereinbarung*“ wurde ausgeführt, mit dem der Betriebsprüfung vorgelegten Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages seien die Eckpunkte der Nutzungsüberlassung festgelegt worden. Es gebe keinen Zweifel daran, dass Einigkeit und Eindeutigkeit betreffend das Bestandsobjekt „Grundstück“, des Bestandsentgeltes und der langfristigen Laufzeit in Anlehnung an die Abschreibungsdauer eines Betriebsgebäudes bestanden habe. Regelungen über Mieterinvestitionen, Tragung von Betriebskosten und Instandhaltungspflichten im engeren Sinne verstünden sich von selbst, da der Bestandgegenstand das Grundstück sei, das Gebäude im Eigentum der Errichtergesellschaft stehe, sie demnach Investitionen/Instandhaltungen in das Eigengebäude tätige und die Betriebskosten für ein im (Anmerkung der Referentin: gemeint wohl in ihrem) Eigentum stehendes Gebäude nach der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis wohl selbst zu tragen habe.

Verständlich sei auch, dass im alltäglichen Sprachgebrauch und Geschäftsverkehr der Unternehmer und Mitarbeiter nicht von einem „Superädifikat“ gesprochen werde. Dies falle in die Terminologie der rechtswissenschaftlichen Berufe. Die Überweisungstexte der Mitarbeiter

der Verwaltungsabteilung der Gesellschaft verwundern daher nicht, indem sie vereinfacht als Baurechtskosten bzw. Baurechtszins bezeichnet werden würden. Die Worte „Baurecht“ und „Bauzins“ seien im wirtschaftlichen Leben gebräuchliche Ausdrücke für die Nutzungsüberlassung eines Grundstückes jeglicher Art, jedoch sei die Verwendung des Begriffs „Superädifikat“ wie bereits erwähnt vor allem bei Juristen anzutreffen. Die Bezeichnung sei für die steuerliche Anerkennung einer Vereinbarung nicht entscheidungsrelevant.

Unter „Fremdüblichkeit“ hat die steuerliche Vertreterin vorgebracht, die äußere Form des Vertrages in Form eines Anbots auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages sei eine im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Ebenso seien zunächst mündliche und in der Folge schriftlich abgeschlossene Bestandverträge unter schriftlich festgelegten Eckpunkten der Nutzungsvereinbarung fremdüblich. Der Inhalt der gegenständlichen Bestandsvereinbarung sei vollständig und fremdüblich betreffend alle wesentlichen Merkmale wie Mietzinshöhe und Zahlungsfristen, Laufzeit, Wertsicherung, Schicksal des Gebäudes fixiert worden. Der Vertrag sei ausgeführt und die Mietzahlungen tatsächlich getätigt worden. Nur in einem anfänglich sehr unsicheren Projektzeitraum sei die Überweisung der Mietzahlungen verzögert eingefordert worden. Es seien jedoch keine unüblichen Änderungen an der Miethöhe vorgenommen worden (vgl. Doralt/Toifl, EStG, § 2 Rz 166/8). Weiters seien die Mietzahlungen regelmäßig, zeitgerecht und entsprechend der seit Anbeginn vereinbarten Höhe erfolgt. Auch seien keine überhöhten Mietentgelte an den „nahen Angehörigen“ (Bw) gezahlt worden.

Im gegenständlichen Sachverhalt sei auf die Einzelumstände Rücksicht zu nehmen, unter denen das Zustandekommen des Superädifikatsvertrages als fremdüblich erachtet werden könne. Der Geschäftsführer habe die Zahlung von Entgelt für die Nutzung der Liegenschaft nicht bestritten. Bei der Vermietung der Straße handle es sich um eine steuerliche Einkunftsquelle, welche auch anhand einer Prognoserechnung belegt werden könne.

Zur Vermietung C-Straße wurde unter Pkt. 3.2. der Begründung ausgeführt, die vorzeitigen Darlehenstilgungen seien im dritten, sechsten und neunten Jahr - gerechnet ab dem ersten Jahr der vollen Miete - eingeplant worden. Bei Erstellung der ursprünglichen Prognoserechnung sei von der Annahme aus geplant worden, dass im Jahr 2004 bereits ganzjährig vermietet werden könne. Tatsächlich sei dann im Jahr 2004 die Bauphase erst beendet und ein Teil des Jahres vermietet worden. Die vorzeitigen Darlehenstilgungen würden daher im dritten, sechsten und neunten Jahr der ganzjährig vermieteten Jahre stattfinden (2007, 2010, 2013). Diese vorzeitigen Darlehenstilgungen würden im zulässigen zehnjährigen Zeitraum stattfinden.

Die vorzeitige Darlehenstilgung des Jahres 2010 in Höhe von 40.000,00 € sei planmäßig geleistet worden. Die Tilgungsabsicht liege nachweislich unverändert vor. Eine Änderung der

Bewirtschaftung habe keinesfalls stattgefunden, da die zweite Sondertilgung planmäßig nach Zeitpunkt (entsprechend der ursprünglichen Prämisse) und Höhe stattgefunden habe.

Es habe kein Bedarf bestanden, die vorzeitige Darlehenstilgung von vornherein im Kreditvertrag zu fixieren, da ein ordentlicher Kaufmann stets in Verhandlung bleibe und die Mittel zur Sondertilgung zum jeweiligen Zeitpunkt mit den betriebswirtschaftlich geeigneten Mitteln tätige (entweder aus dem laufenden Einkommen oder aus dem Tilgungsträger bei guter Entwicklung).

Da mittelfristig ein im Vergleich zur Prognoserechnung besserer Zinssatz zur Anwendung gekommen sei, sei ein in der beiliegenden aktualisierten Prognoserechnung verwendeter langfristiger Zinssatz von 3,5 % als realistisch einzustufen bzw. sogar als zu hoch zu bewerten. Weiters sei zu beachten, dass es sich bei der gegenständlichen Wohnung um eine völlig neue Wohnung handle, die über sehr viele Jahre keine Instandhaltung benötigen werde. Weiters würden laut derzeitigem Mietvertrag die Kosten von Verbesserungen und Einzahlungen in den Reparaturfonds ausschließlich vom Mieter getragen.

Bereits im Jahr 2005 und 2006 seien positive Jahresergebnisse erzielt worden. Seit dem Jahr 2009 würden ununterbrochen positive Jahresergebnisse vorliegen. Im Zeitraum von 20 Jahren werde unzweifelhaft ein Gesamtüberschuss erzielt. Der kumulierte Überschuss der Jahre 2004 bis 2009 sei höher als in der ursprünglichen Prognoserechnung ermittelt (Istwerte in Beilage 6 ersichtlich).

Bezüglich der Vermietung „X“ wurde in der Berufungsbegründung zu Punkt 3.3. vorgebracht, die vorzeitigen Darlehenstilgungen seien im zweiten und fünften Jahr - gerechnet ab dem ersten Jahr der vollen Miete - eingeplant worden. Bei Erstellung der ursprünglichen Prognoserechnung sei von der Annahme aus geplant worden, dass im Jahr 2006 bereits ganzjährig vermietet werden könnte. Die vorzeitigen Darlehenstilgungen würden daher das Jahr 2007 und 2010 betreffen. Diese vorzeitigen Darlehenstilgungen würden im zulässigen zehnjährigen Zeitraum stattfinden.

Die vorzeitige Darlehenstilgung des Jahres 2010 in Höhe von 5.000 EUR sei planmäßig geleistet worden. Die Tilgungsabsicht liege nachweislich unverändert vor. Eine Änderung der Bewirtschaftung habe keinesfalls stattgefunden, da die zweite Sondertilgung planmäßig nach Zeitpunkt und Höhe stattgefunden habe. Es habe kein Bedarf bestanden, die vorzeitigen Darlehenstilgungen von vornherein im Kreditvertrag zu fixieren, da ein ordentlicher Kaufmann stets in Verhandlungen bleibe, die Mittel zur Sondertilgung zum jeweiligen Zeitpunkt mit den betriebswirtschaftlich geeigneten Mitteln tätige und es sich bei der gegenständlichen Sondertilgung um sehr geringe Geldbeträge handle.

In der beiliegenden aktualisierten Prognoserechnung werde ein langfristiger Zinssatz von 4,5% verwendet. Dieser könne auch von Experten als realistisch eingestuft werden bzw. sogar als zu hoch bewertet werden. Weiters sei zu beachten, dass es sich bei der gegenständlichen Wohnung um eine völlig neue Wohnung handle, die über sehr viele Jahre keine Instandhaltung benötigen werde. Weiters würden laut derzeitigem Mietvertrag die Kosten von Verbesserungen und Einzahlungen in den Reparaturfonds ausschließlich vom Mieter getragen.

Seit dem Jahr 2010 würden positive Jahresergebnisse vorliegen. Im Zeitraum von 20 Jahren werde unzweifelhaft ein Gesamtüberschuss erzielt werden. Der kumulierte Überschuss der Jahr 2005 bis 2011 sei höher als in der ursprünglichen Prognoserechnung ermittelt (Istwerte seien in Beilage 7 ersichtlich).

In Punkt 5. wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem zuständigen Referenten des UFS beantragt.

Das Finanzamt hat die Berufung am 15. November 2012 ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS direkt zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt hat über Ersuchen der Referentin am 7. Februar 2013 einen Vorhalt an den Bw gerichtet, mit dem u.a. die Kauf-, Miet- und Darlehensverträge inklusive allfälliger Änderungen sowie ein belegmäßiger Nachweis der Fremdmittelaufwendungen bezüglich der Vermietungen C-Straße und X angefordert wurden.

Mit Schreiben vom 30. April 2013 hat die steuerliche Vertreterin den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Vermietung Straße:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die zwischen dem Bw als Alleingesellschafter der F GmbH und dieser vereinbarte Überlassung des Grundstückes Straße in B zur Nutzung (Bebauung) steuerrechtlich anzuerkennen ist.

Eingangs ist festzustellen, dass das Finanzamt (FA) vor Erlassung der „neuen“ Bescheide keine ergänzenden Sachverhaltsermittlungen zu diesem Streitpunkt durchgeführt hat. Die Begründung zu den angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2004 bis 2008 erschöpft sich im Wesentlichen in der Wiedergabe der Begründung zur aufgehobenen Berufungsvorentscheidung, jener des Aufhebungsbescheides des Unabhängigen

Finanzsenates (UFS) und einer Art Replik auf kursiv hervorgehobene Textpassagen aus der Begründung des UFS zum Aufhebungsbescheid.

Der Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012, RV/0134-F/11, ist in Rechtskraft erwachsen.

Gem. [§ 289 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) ist das FA aber bei unveränderter Sachlage, von der angesichts des Unterbleibens weitergehender Sachverhaltsermittlungen vor Erlassung der „neuen“ Bescheide auszugehen ist, an die im Aufhebungsbescheid von der Referentin dargelegten Rechtsanschauungen auch dann gebunden, wenn das Finanzamt diese als unzutreffend ansieht.

Die Referentin des UFS hat in der Begründung zum Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012, RV/0134-F/11, u.a. festgestellt, dass die Beurteilung des FA, dass *„trotz schlussendlichen Vorliegens eines Vertrages eine solche Regelung unter Familienfremden nicht geschlossen worden“* wäre, sachverhaltsmäßig nicht gedeckt sei. Das FA habe festgestellt, das Anbot auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages beinhalte alle essentialia negotii und habe die Art des Vertragsabschlusses, nämlich Annahme des Anbots durch Zahlung eines Betrages als im heutigen Wirtschaftsleben durchaus üblich und gängig beurteilt. Inhaltliche Kritik an im Anbot getroffenen Regelungen seien auch in der BVE-Begründung nicht geübt worden.

Das Finanzamt hat in der Begründung zu den „neuen“ Bescheiden inhaltliche Kritik am Anbot lediglich insofern geübt, als es meint, es sei unüblich, dass das Anbot (auf Abschluss eines Superädifikatsvertrages) die Vereinbarung enthalte, dass der Vertrag (gemeint wohl: das Anbot) als angenommen gelte, wenn ab dem 1. Mai 2006 die monatlichen Zahlungen auf das angegebene Konto überwiesen werden würde. Die Referentin vermag nicht zu erkennen, weshalb es unüblich sein sollte, im Anbot zu bestimmen, auf welche Weise der Vertrag zu Stande kommt.

Das Finanzamt geht in der Bescheidbegründung selbst davon aus (Seite 38), dass durch schlüssig konkludentes Verhalten beider Vertragsteile die verspätete Zahlung hingenommen worden sei. Dass ein fremder Vermieter die Nachzahlung nicht angenommen bzw. gefordert hätte bzw. ein fremder Mieter sie nicht geleistet hätte, hat das FA nicht behauptet. Die in der Begründung auf Seite 41 vom FA vertretene Ansicht, die Zahlung in Höhe von 16.927,57 € sei nur auf Anweisung des Bw erfolgt, ist sachverhaltsmäßig nicht gedeckt und steht erkennbar im Widerspruch zur Feststellung des FA (Seite 40, erster Absatz), der Geschäftsführer der GmbH habe die Buchhaltungskraft mit E-Mail vom 17.10.2007 angewiesen habe, den Betrag mit der Widmung „Baurechtskosten Straße, B“ an den Bw zu überweisen.

Kreditinstitut und Bürgermeister der Marktgemeinde B haben schriftlich bestätigt, dass sie bereits im Zuge der Finanzierungsgespräche bzw. im Rahmen des Bauansuchens von der

Vereinbarung Kenntnis erhalten haben. Das Finanzamt hat keinerlei Zweifel an der Richtigkeit der Bestätigungen und damit an der Publizität der Vereinbarung erhoben.

Das Finanzamt stützt seine mehrfach wiederholte Ansicht, den Zahlungen liege kein fremdübliches Mietverhältnis zu Grunde, wie bereits im vorausgegangenen Berufungsverfahren, das durch den Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012 abgeschlossen wurde, ausschließlich darauf, der Geschäftsführer habe im Zuge der Betriebsprüfung angegeben, mit dem Abschluss eines Vertrages hätte bis zur Fertigstellung des Gebäudes gewartet werden sollen. Dass aber gerade eine solche Vorgangsweise angesichts des bereits 2006 erfolgten Planungsbeginns nicht fremdüblich gewesen wäre, hat die Referentin bereits im Aufhebungsbescheid festgestellt.

Das Finanzamt hat keine Gründe ersichtlich gemacht, weshalb ein (an der GmbH nicht beteiligter) fremder Vermieter das streitgegenständliche Anbot nicht gestellt hätte und weshalb das schriftliche Anbot von einem fremden Dritten nicht im August 2007 angenommen worden wäre. Das Finanzamt hat auch keine Gründe dafür aufgezeigt, weshalb einander fremd gegenüberstehende Vertragspartien die Nachzahlung nicht geleistet bzw. angenommen hätten. Solche sind auch für die Referentin nicht zu erkennen, zumal die Planungsarbeiten für das errichtete Gebäude bereits 2006 begonnen haben und die Schwierigkeiten in der Planungsphase nach den vom FA unwidersprochen gebliebenen Feststellungen unerwartet eingetreten sind.

Auf Basis der vom FA in der händischen Bescheidebegründung getroffenen Feststellungen kann nicht davon ausgegangen werden, dass den Zahlungen der Jahre 2007 und 2008 eine fremdunübliche Vereinbarung zu Grunde gelegen wäre und deshalb eine umsatz- bzw. einkommensteuerrechtlich unbeachtliche (unentgeltliche) Nutzungsüberlassung des Bw an die GmbH anzunehmen wäre. Die Rechtsansicht, das Vertragsverhältnis sei *„seinem Wesen nach nicht fremdüblich gestaltet und verfüge nicht über einen klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und ebensowenig könne die Vertragsabwicklung als fremdüblich angesehen werden“*, vermag schon deshalb, weil sie nicht auf entsprechenden, durch Ermittlungsergebnisse gestützte Sachverhaltsfeststellungen beruht, nicht zu überzeugen.

Im Übrigen wird zu diesem Streitpunkt ergänzend auf die Begründung zur Berufungsscheidung des UFS vom 11. März 2013, RV/0479-F/12, betreffend die Berufung der F GmbH verwiesen.

Die Referentin hat bereits im Aufhebungsbescheid festgestellt, dass dann, wenn von einer steuerrechtlich anzuerkennenden Vereinbarung auszugehen ist, im Weiteren die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung zu prüfen ist.

Laut den vom Bw vorgelegten Verträgen (Kreditzusagen vom 31.1.2006) wurde der aus dem vorgelegten Kaufvertrag ersichtliche Kaufpreis für das Grundstück (448.350,00 €) mit einem Kredit über 237.000,00 € und einem CHF-Kredit im Gegenwert von 237.000,00 € finanziert. Da die aufgenommene Darlehenssumme den Kaufpreis um 25.650,00 € übersteigt, vermutete die Referentin, dass auch Nebenkosten (wie z.B. Grunderwerbsteuer, Grundbucheintragsgebühr, Vertragserrichtungskosten) fremdfinanziert wurden. Die steuerliche Vertreterin hat dies telefonisch am 30. April 2013 eingeräumt. In beiden Kreditverträgen ist bestimmt, dass bis 1.1.2008 eine Rückzahlungsvereinbarung zu treffen ist. Beide Finanzierungen sind „*unabhängig davon*“ bis 31.12.2030 zur Gänze zurückzuzahlen.

Die steuerliche Vertreterin des Bw hat erstmals der Berufung vom 27. Jänner 2011 gegen die (vom UFS am 18. Juli 2012 aufgehobenen) Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2008 eine Ertragsprognose für die Jahre 2005 bis 2025 angeschlossen. Laut dieser Prognose wäre aus der Vermietung des Grundstücks nach Ablauf des Prognosezeitraumes ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 26.768,00 € erwirtschaftbar.

Die der Berufung vom 5. November 2012 angeschlossene (adaptierte) Prognose unterscheidet sich u.a. von der ersten darin, dass sie nunmehr bis einschließlich 2011 die tatsächlichen Ergebnisse (höherer tatsächlicher Zinsaufwand für 2010 und 2011, kein Mietausfall) und einen Gesamtüberschuss von 21.687,00 € ausweist.

Der steuerlichen Vertreterin des Bw wurde am 8. April 2013 telefonisch mitgeteilt, dass die Referentin davon ausgeht, dass es sich bei der Vermietung eines einzelnen Grundstückes um eine kleine Vermietung iSd. [§ 1 Abs. 2 LVO](#) handelt, für die die Liebhabereivermutung gilt. Da zu Beginn der Vermietung keine Prognose bezüglich der Ertragsfähigkeit der Vermietung vorgelegt worden sei, müsse auf Basis der vorgelegten Kreditverträge im Nachhinein beurteilt werden, was bezüglich der Finanzierung (als Teil der bei Beginn der Vermietung festzulegenden Bewirtschaftungsart) für den Prognosezeitraum geplant gewesen sei.

Laut Kreditvertrag vom 31.1.2006 über 237.000,00 Euro sollte nach Ablauf der Fixzinsperiode (3 % bis 31.12.2006, 3,25 % bis 31.12.2008) ab 1.1.2009 eine im Vertrag allerdings nicht näher konkretisierte „*Neuvereinbarung der Kondition*“ erfolgen, die wohl, wenn man den tatsächlichen Ergebnissen ab 2009 laut vorgelegter Prognose folge, auch getroffen worden sei. Der in der Prognose angeführte Zinsaufwand 2009 habe sich jedenfalls im Vergleich zu jenem des Jahres 2008 um nahezu zwei Drittel vermindert. Dass diese massive Reduktion des Zinsaufwandes Teil eines bereits bei Beginn der Betätigung festzulegenden Bewirtschaftungsplanes gewesen sei, könne den Kreditverträgen nicht entnommen werden. 2013 werde dann wieder ein mit dem für 2008 in der Prognose ausgewiesenen vergleichbarer Zinsaufwand angesetzt. Der Zinsaufwand 2012 betrage laut Prognose 6.508 €, jener für 2013

werde mit 21.292 € prognostiziert. Für den verbleibenden Prognosezeitraum (2014 bis 2025) werde von einem jährlich gegenüber dem Vorjahr um 400,00 € geringeren Zinsaufwand ausgegangen. Worauf die Annahme eines degressiven Verlaufs des Zinsaufwandes zurückzuführen sei, könne mangels Erläuterungen zur Prognose nicht nachvollzogen werden. Nach den Kreditverträgen sei von einer endfälligen Rückzahlungsvereinbarung auszugehen. Anders lautende Vereinbarungen lägen dem UFS nicht vor. Unter Ausklammerung der nach Ansicht der Referentin nicht ersichtlich von vornherein geplanten gravierenden Änderung in der Finanzierung ab 2009 könne nach Ansicht der Referentin im absehbaren Zeitraum von 21 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwirtschaftet werden und sei daher von Beginn an bis zur Änderung der Bewirtschaftungsart (2009) von Liebhaberei auszugehen. Das Gegenteil sei vom Bw nachzuweisen. Von einem von vornherein bestandenen ernsthaften Plan, die Finanzierung in der sich aus der Prognose ergebenden Weise 2009 zu ändern, könne auf Basis der Kreditverträge nicht ausgegangen werden. Da im Berufszeitraum keine Änderung der Bewirtschaftung eingetreten sei, obliege allerdings die Beurteilung, ob die Betätigung in der ab 1.1.2009 betriebenen, geänderten Art objektiv ertragsfähig sei, nicht der Referentin.

Die steuerliche Vertreterin hat mit E-Mail vom 16. April 2013 Folgendes mitgeteilt:

„Wir konnten bei der Bank folgende Auskunft erhalten: Abgesehen von den Konvertierungen mit Aufschlagsänderungen wurden aus der Sicht der Bank keine Änderungen vorgenommen.

Laufzeit bis 31.12.2010

Zinsanpassung: vierteljährliche Anpassung an den 3-Monats-CHF-Refinanzierungssatz der Sparkassen + 1,435 % Aufschlag, kaufmännisch gerundet auf 1/8 %.

Zinsanpassung: vierteljährliche Anpassung an den Monatswert des 3-Monats-Euribor + 0,875 % Aufschlag, kaufmännisch gerundet auf 1/8 % (für Kredit XXX, endfällig).“

Überdies wurden die tatsächlichen Zinsen 2009 mit „ca.“ 11.400,00 € (3.400,00 € seien versehentlich in der Prognoserechnung für 2009 nicht enthalten) bekannt gegeben.

In der Antwort-E-Mail vom 16. April 2013 hat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nachstehende Feststellungen getroffen. Die steuerliche Vertreterin des Bw wurde gebeten, die angeführten offenen Fragen zu klären sowie die angeführten Beweismittel vorzulegen:

„Ich nehme an, dass sich alle von Ihnen in Ihrer E-Mail angeführten Bankauskünfte auf die Vermietung Straße, B beziehen. Falls nicht, bitte ich um Klarstellung. Ich kann Ihrer E-Mail nicht entnehmen, welcher Kredit, der für die Finanzierung der Liegenschaft aufgenommen wurde (Euro oder CHF-Kredit über bzw. im Gegenwert von je 237.000,00 €) wann genau mit welchen Auswirkungen (Schuldenstand nach Konvertierung, Kurs im Zeitpunkt der Konvertierung - Kursgewinn?) konvertiert wurde. Da sich diese Angaben aus mit der Bank getroffenen Änderungsvereinbarungen und der Schuldenstand bzw. Kurs bei Konvertierung aus Bankbelegen ergeben müssten, bitte ich sie, diese zu besorgen und vorzulegen.

Den Kreditzusagen (beide vom 31.1.2006) betreffend die Finanzierung der Liegenschaft Straße kann ich keine konkreten Pläne, Konvertierungen der Schuld zu gewissen Zeitpunkten vorzunehmen, entnehmen. Die Kreditusage betreffend den Euro-Kredit sieht keine Konvertierungsmöglichkeit, jene betreffend den CHF-Kredit sieht nur eine abstrakte Möglichkeit der Konvertierung vor. Dass 2009 aber eine wesentliche Änderung der Finanzierung vorgenommen wurde, ergibt sich - wie ich Ihnen bereits anlässlich unseres letzten Telefonates mitgeteilt hatte - bereits aus Ihrer der Berufung angeschlossenen Prognose (Rückgang des Zinsaufwandes von 20.386 € (2008) auf laut nunmehriger Angabe ca. (?) 11.400,00 € im Jahr 2009).

Laut Kreditusage betreffend den CHF-Kredit ist jede Konvertierung mit Kosten verbunden (Bearbeitungsgebühr von 0,5 % und Devisenkommission von 0,1 % von der offenen Forderung). Aus der der Berufung vom 5.11.2012 angeschlossenen (letzten) Prognose ist nicht ersichtlich, dass Konvertierungskosten erfasst wurden. Für 2009 wurden unter „Bankspesen, sonstiger Aufwand“ nur 35,00 € ausgewiesen. Die Konvertierungen hatten - wie Sie schreiben - auch Aufschlagsänderungen zur Folge. Was den Euro Kredit anlangt, wurde in der ursprünglichen Kreditusage eine Fixzinsvereinbarung bis 31.12.2008 getroffen, ab 1.1.2009 ist eine Neuvereinbarung der Kondition vorgesehen, die offenbar so getroffen wurde, dass vierteljährlich eine Anpassung an den Monatswert des 3-Monats Euribor + 0,875 % Aufschlag, kaufmännisch gerundet auf 1/8 % (für Kredit XXX, endfällig) erfolgt.

Was wurde mit der Differenz (25.650,00 €) zwischen aufgenommener Kreditsummen (474.000,00 €) und dem Kaufpreis in Höhe von 448.350,00 € für die Liegenschaft finanziert?

Die steuerliche Vertreterin des Bw hat am 30. April 2013 mitgeteilt, dass der Bw keine Unterlagen (Beweismittel) mehr vorlegen und kein weiteres Vorbringen erstatten wolle. Der Antrag auf mündliche Verhandlung werde zurückgezogen. Auf Nachfrage hat die steuerliche Vertreterin lediglich bestätigt, dass eine Konvertierung für die 2009 eingetretene massive Verminderung des Zinsaufwandes ab 2009 (laut Prognose bis 2012) verantwortlich gewesen sei. Mit E-Mail vom selben Tag wurde der tatsächliche Zinsaufwand 2009 mit 11.217,28 €, die Spesen für die Kontoführung wurden mit 205,60 € angegeben.

Der Bw hat keinen Beweis dafür erbracht, dass die massive Zinsreduktion 2009 (auf Basis des korrigierten Zinsaufwandes gegenüber dem Vorjahr um nahezu die Hälfte) Teil eines von vornherein bestehenden Finanzierungsplanes für den Prognosezeitraum gewesen ist. Die steuerliche Vertreterin des Bw hat nicht behauptet und auch keine Prognose vorgelegt, wonach aus der Vermietung des Grundstücks bei Beibehaltung der ursprünglich gewählten Bewirtschaftungsart (d.h. ohne Konvertierung) im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften gewesen wäre.

Der Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2. Vermietung C-Straße, J:

Auf Basis der von der steuerlichen Vertreterin des Bw mit Begleitschreiben vom 12. März 2013 vorgelegten Verträge (Kaufvertrag, Darlehensvertrag, Änderungsvereinbarungen 2007 und 2009, Mietverträge) ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

Der Bw hat mit Kaufvertrag vom xxxxxxxx in A-J eine Eigentumswohnung (Top 3) samt Carport (Top 7) um 176.894,93 € zuzüglich 20 % USt, sohin 212.273,92 € brutto erworben. Die Finanzierung erfolgte laut Kreditusage der Bank vom xxxxxxx mit einem endfälligen Schweizer-Franken-Kredit in Höhe von 275.816,50 CHF im Gegenwert von 191.300,00 € (laut Prognose 191.750,00 €). Die Rückzahlung der (endfälligen) Finanzierung soll laut Kreditvertrag aus dem Erlös des als Sicherstellung bestellten Veranlagungsproduktes (Depot Nr. xxxxxxxxxx) spätestens am 31.3.2024 erfolgen. Eine danach allenfalls verbleibende Restforderung wäre in 60 monatlichen Kapitalraten zurückzuzahlen. Eine vorzeitige (teilweise) Rückzahlung der Finanzierung vor dem Kündigungstermin ist laut Kreditusage unzulässig. Dem Tilgungsträger ist laut Kreditvertrag monatlich eine Zahlung von mindestens 490,00 € zuzuführen.

Im Berufszeitraum (2004 bis 2008) wurden drei Mietverträge abgeschlossen. Die Eigentumswohnung wurde laut dem Begleitschreiben vom 12. März 2013 angeschlossenen (allerdings nicht unterfertigten) ersten, auf drei Jahre befristeten Mietvertrag erstmals ab 15.2.2004, befristet auf drei Jahre (bis 14.2.2007) um netto 560 €,00 € zuzüglich 10 % USt (56,00 €) sohin um brutto 616,00 € vermietet. Für den Carport wurde ein Bruttomietzins von 32,00 € inkl. 20 % USt., sohin netto 26,67 € zuzüglich 20 % USt. (5,33 €) vereinbart.

Der zweite (ebenfalls nicht unterfertigte) Mietvertrag (kurz MV) weist eine Mietdauer vom 1.4.2007 bis 31.3.2010, einen Nettomietzins von 566,91 € zuzüglich 10 % USt (56,69 €), sohin brutto 623,60 € für die Wohnung und einen Mietzins für den Carport von 32,40 € inkl. 20 % USt aus. Dieses Mietverhältnis wurde offensichtlich vorzeitig beendet, da die Wohnung ab 1.11.2008 (Datum der Unterfertigung des MV 31.10.2008) wiederum auf drei Jahre befristet (Ende 31.10.2011) um 570,00 € zuzüglich 10 % USt und der Carport um netto 26,67 € zuzüglich 20 % USt vermietet wurde.

Fest steht, dass es sich bei der Vermietung um eine „kleine Vermietung“ iSd. [§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#) 1993 idF [BGBl. Nr. 33/1993](#) und [BGBl. II Nr. 15/1999](#) (kurz LVO) handelt.

[§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) bestimmt, dass Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen ist, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen (Liebhabereivermutung).

Nach [§ 2 Abs. 4 LVO](#) liegt bei Betätigungen gemäß [§ 1 Abs. 2 LVO](#) 1993 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ([§ 3 LVO](#)) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im

Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn kann nach [§ 6 LVO](#) nur bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 LVO](#) vorliegen.

Beweispflichtig dafür, dass die Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt ([§ 2 Abs. 4 LVO](#) 1993), ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, an Hand einer plausiblen Prognose die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des [§ 2 Abs. 4 letzter Satz LVO](#) 1993 nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 24.5.2012, [2009/15/0075](#), VwGH 27.4.2011, [2008/13/0162](#)).

Der Bw hat mit Begleitschreiben vom 27. Juli 2004 (Eingang 30. Juli 2004) und damit nach Beginn der Vermietung dem FA die erste Prognoserechnung vorgelegt. Die erste Prognose enthielt keine Kalenderjahrangaben und wurde für 25 Jahre erstellt. Sie wurde unter Berücksichtigung prognostizierter Auswirkungen von in der Prognose im Jahr 3, 6 und 9 ausgewiesenen vorzeitigen Tilgungen in Höhe von jeweils 40.000,00 € erstellt. Laut dieser Prognose wären aus der Vermietung ab „Jahr 9“ positive Jahresergebnisse (Einnahmenüberschüsse) und nach Ablauf von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 9.958,68 € zu erwarten gewesen.

Streit besteht u.a. darüber, auf welches Kalenderjahr sich die Angaben in der Prognose hinsichtlich der vorzeitigen Tilgungen (Jahr 3, 6 und 9) beziehen. Nach Ansicht der Referentin kann dahingestellt bleiben, ob sie sich auf - wie das FA meint - das Jahr 2006, 2009 und 2012 oder wie die steuerliche Vertreterin des Bw meint - auf die Jahre 2007, 2010 und 2013 bezogen haben, da - wie im Weiteren begründet werden wird - die Referentin davon ausgeht, dass die vorzeitigen Tilgungen von vornherein nicht ernsthaft geplant waren.

Fest steht im Übrigen, dass bereits die in der ersten Prognose unter „Jahr 3“ ausgewiesene vorzeitige teilweise Tilgung in Höhe von 40.000,00 weder 2006 noch 2007 geleistet wurde. Der Bw geht in der Berufung vom 5. November 2012 (wie schon bisher) davon aus, dass die erste Tilgung im Jahr 2007 geplant war, aber aufgrund der „positiven Entwicklung“ nicht durchgeführt worden sei. Eine Änderung der Bewirtschaftung infolge Nichtdurchführung der ersten Tilgung hat nach Ansicht des Bw keinesfalls stattgefunden, da die zweite Sondertilgung planmäßig nach Zeitpunkt (entsprechend der ursprünglichen Prämisse) und Höhe

stattgefunden habe. Das Finanzamt geht von einer Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2006 und einer im Jahr 2009 in Folge Nichtdurchführung der ersten beiden (nach Ansicht des FA geplanten) Tilgungen aus.

Die steuerliche Vertretung hat der Berufung vom 5. November 2012 eine Prognose angeschlossen, die unter Berücksichtigung der Auswirkungen einer am 17.12.2010 durchgeführten Tilgung iHv. 40.000,00 € und einer laut Prognose im Jahr 2013 in gleicher Höhe ausgewiesenen erstellt wurde. Die adaptierte Prognose weist **nach Ablauf von 21 Jahren** einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 5.584,18 € aus.

Nach Ansicht der Referentin kann der Auffassung des Finanzamtes und der der steuerlichen Vertretung des Bw, die vorzeitigen Tilgungen laut erster Prognose seien als von vornherein ernsthaft geplante zu beurteilen, aus nachstehenden Gründen nicht gefolgt werden:

Der Bw hat zwar in der ersten Prognose im Jahr 3, 6 und 9 vorzeitige Tilgungen ausgewiesen und diese betraglich konkretisiert (jeweils 40.000,00 €). Der betragsmäßige Ausweis in der Prognose kann aber nicht schon als Beweis dafür angesehen werden, dass der Bw ernsthaft beabsichtigt hat, zu bestimmten Zeitpunkten diese Beträge aus von vornherein feststehenden Mitteln zu leisten.

Ein von vornherein feststehender, ernsthafter Plan zur vorzeitigen teilweisen Rückzahlung liegt nur dann vor, wenn bei Beginn der Betätigung **Tilgungszeitpunkt, Mittelherkunft und Vorhandensein der benötigten Mittel im festzulegenden Tilgungszeitpunkt nachgewiesenermaßen festgestanden haben.**

Aus der Angabe „im Jahr 3, 6, 9“ (erste Prognose) kann - wie bereits die unterschiedlichen Interpretationen seitens des FA bzw. des Bw zeigen - nicht einmal das Jahr der angeblich geplanten Tilgung gesichert abgeleitet werden. Was die Mittelherkunft anlangt, hat die Referentin bereits im Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012 festgestellt, dass der ersten Prognose nicht zu entnehmen sei, aus welchen Mitteln die vorzeitigen Tilgungen erfolgen hätten sollen, und dass dies in der (ersten) Berufung nur allgemein beantwortet worden sein. Die Referentin hat unter Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2012, [2008/15/0312](#), darauf hingewiesen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die **ernsthafte Absicht zum vorzeitigen Fremdmittelabbau anhand geeigneter Unterlagen (z.B. Versicherungsverträge, Bausparverträge etc.) nachzuweisen** sei und dass es auf eine bloße Absicht, Darlehen immer so rasch wie möglich zurückzuzahlen, nicht ankomme.

Ob bereits von Beginn an ein ernsthafter Plan, vorzeitige Tilgungen zu bestimmten Zeitpunkten aus bestimmten Mitteln vorzunehmen, bestanden hat, ist eine Tatsachenfrage, die von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu entscheiden ist (VwGH 28.2.2012, [2008/15/0312](#)).

Aus der im Juli 2004 eingereichten ersten Prognose bzw. dem Begleitschreiben dazu geht weder der konkrete Tilgungszeitpunkt noch die Quelle hervor. In der Berufung vom 5. November 2012 wurden auch nur zwei mögliche Quellen angeführt (laufendes Einkommen oder aus dem Tilgungsträger „*bei guter Entwicklung*“). Der Berufung wurden keine Unterlagen (Beweismittel) angeschlossen, aus denen der jeweilige (nicht benannte) Tilgungszeitpunkt sowie die Mittel, aus denen die im Jahr 3, 6, 9 ausgewiesenen vorzeitigen Tilgungen geleistet werden sollten und ihr gesichertes Vorhandensein im jeweiligen Tilgungszeitpunkt entnommen werden hätte können. Im Übrigen müssen aus dem laufenden Einkommen stets Ausgaben wie Lebenshaltungskosten gedeckt werden, sodass das gesicherte Vorhandensein eines Betrages von 40.000,00 € zum jeweiligen Tilgungszeitpunkt aus dieser Angabe nicht abgeleitet werden kann. Dass der Tilgungsträger zu den einzelnen Tilgungszeitpunkten den erforderlichen Ertrag erzielt hätte, hat der Bw selbst nicht behauptet.

Dass kein von vornherein feststehender Plan bestanden hat, zeigt nach Ansicht der Referentin aber auch das Vorbringen in der Berufung, es habe kein Bedarf bestanden, die vorzeitigen Darlehenstilgungen von vornherein im Kreditvertrag zu fixieren, „*da ein ordentlicher Kaufmann stets in Verhandlung bleibe und die Mittel zur Sondertilgung zum jeweiligen Zeitpunkt mit den betriebswirtschaftlich geeigneten Mitteln tätige*“. Der Bw übersieht mit diesem Vorbringen, dass es sich bei der Vermietung einer Eigentumswohnung nicht um eine erwerbswirtschaftlich orientierte Betätigung ([§ 1 Abs. 1 LVO](#)-Tätigkeit) handelt, bei der, anders als bei einer „kleinen Vermietung“, auch Auswirkungen von erst im Verlauf der Betätigung getroffenen, betriebswirtschaftlich sinnvollen Reaktionen (so genannte Strukturverbesserungsmaßnahmen) in die Liebhabereibeurteilung einzubeziehen sind. Bei einer kleinen Vermietung muss die Art der Bewirtschaftung, zu der auch der **Finanzierungsplan für den gesamten Prognosezeitraum** gehört, bereits bei Beginn der Betätigung festgelegt werden. Für die Liebhabereibeurteilung sind bei einer kleinen Vermietung nämlich jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftung heranzuziehen ([§ 2 Abs. 4 LVO](#)).

Der Abgabepflichtige muss, wenn er mit der Bank nicht bereits zu Beginn der Vermietung (im ursprünglich abgeschlossenen Kreditvertrag) eine konkrete Vereinbarung bezüglich vorzeitiger Tilgungen getroffen hat, der Abgabenbehörde (an sich bereits mit der ersten bei Beginn einzureichenden Prognose) andere Unterlagen (Beweismittel) vorlegen, aus denen sich der

jeweilige beabsichtigte Tilgungszeitpunkt, die Mittelherkunft (Quelle) und das gesicherte Vorhandensein der Mittel für jede in der zu Beginn der Betätigung erstellten Prognose angeführte vorzeitige Tilgung ergeben. Der Bw hat keinerlei Beweismittel vorgelegt.

Die Referentin geht mangels entgegenstehender Beweise aus vorstehend angeführten Gründen in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der Bw von vornherein keine ernsthafte Absicht hatte, die in der ersten Prognose im Jahr 3, 6 und 9 ausgewiesenen Tilgungen, die er erst im Zuge der Betriebsprüfung den Jahren 2007, 2010 und 2013 zugeordnet hat, durchzuführen. Die Auswirkungen der nach Ansicht der Referentin nicht von vornherein geplanten Sondertilgungen sind aus der Prognose auszuklammern. Die Ansicht der Referentin wurde der steuerlichen Vertreterin des Bw telefonisch am 8. April 2013 zur Kenntnis gebracht, zumal das FA die in der ersten Prognose ausgewiesenen Tilgungen als geplante (aber nicht durchgeführte) Tilgungen beurteilt hat.

Werden nicht geplante Sondertilgungen durchgeführt, führt dies im Zeitpunkt der Durchführung zu einer Änderung der Bewirtschaftung. Die am 17.12.2010 durchgeführte Tilgung (Reaktion auf die Liebhabereibeurteilung der Bp/des FA) liegt außerhalb des Berufszeitraumes (2004 bis 2008), sodass es nicht Aufgabe der Referentin ist, zu beurteilen, ob die Betätigung in der geänderten Art als objektiv ertragsfähig anzusehen ist.

Wie die Referentin bereits im Aufhebungsbescheid vom 18. Juli 2012, RV/0134-F/11 festgestellt hat, hat der Bw am 9. Oktober 2007 eine Konvertierung des Schweizer-Franken-Kredits in Euro vorgenommen und hat durch den „Umstieg“ (Änderung der Rückzahlungswährung) einen Kursgewinn von 24.138,18 € realisiert. Die Schuld hat nach der Konvertierung 167.161,82 € betragen. Der Umstieg in den Euro war - wie das FA unwidersprochen festgestellt hat - nicht von vornherein geplant. Der nicht von vornherein geplante freiwillige „Umstieg“ (Änderung der Rückzahlungswährung) in den Euro stellt nach Ansicht der Referentin eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart dar. Anders wäre dieser Vorgang nur dann zu beurteilen, wenn die Bank eine Zwangskonvertierung der Schuld in Euro vorgenommen hätte (Unwägbarkeit). Die Änderung der Rückzahlungswährung hat trotz Verminderung der Schuld (bis zur neuerlichen Konvertierung im Jahr 2009) zu einem erheblich höheren Zinsaufwand geführt.

Für die Liebhabereibeurteilung ist daher von zwei getrennt auf ihre Einkunftsquelleneigenschaft hin zu beurteilenden Betätigungen (Betätigung in der ursprünglich gewählten und in der ab 9.10.2007 geänderten Bewirtschaftungsart) auszugehen.

Am 19. Februar 2009 hat der Bw neuerlich (Anmerkung der Referentin: wohl wegen der hohen Zinsbelastung in den Jahren 2008 und 2009) eine Konvertierung der (nunmehr) Euro-

Schuld in CHF vorgenommen. Auch dieser Währungswechsel im Jahr 2009 war nach den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen des FA nicht von vornherein geplant. Seine Auswirkungen sind bei der Liebhabereibeurteilung in der ab 9.10.2007 (Umstieg in den Euro) geänderten Bewirtschaftungsart daher auszuklammern. Ob durch den neuerlichen Währungswechsel ab 19.2.2009 ein Wandel zu einer objektiv ertragsfähigen Betätigung (Einkunftsquelle) eingetreten ist, hat die Referentin nicht zu beurteilen, da der Währungswechsel außerhalb des Berufszeitraumes (2004 bis 2008) stattgefunden hat.

Die erste Prognose der Bw wurde unter Berücksichtigung der Auswirkungen von nach obig begründeter Ansicht der Referentin nicht von vornherein geplanten Sondertilgungen (im Jahr 3, 6 und 9) erstellt. Die der Berufung vom 5. November 2012 angeschlossene Prognose wurde unter Berücksichtigung der Auswirkungen einer im Jahr 2010 durchgeführten und einer laut Prognose 2013 beabsichtigten Tilgung (beide jeweils 40.000,00 €) und der Konvertierungen in Euro im Jahr 2007 und neuerlich in den CHF im Jahr 2009 erstellt.

Die steuerliche Vertreterin des Bw hat keine Prognose vorgelegt, die aufzeigt, dass aus der **Betätigung in der bei Beginn der Vermietung gewählten Bewirtschaftungsart** (endfälliger CHF-Kredit, keine von vornherein ernsthaft geplanten Tilgungen und Währungswechsel - siehe dazu nochmals obige Beweiswürdigung), also **unter Ausklammerung der Auswirkungen der nicht von vornherein geplanten Sondertilgungen und der Währungswechsel 2007 und 2009**, im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielbar gewesen wäre.

Der Bw hat auch keine Prognose vorgelegt, dass die **Betätigung in der durch den Umstieg in den Euro im Oktober 2007 bewirkten geänderten Bewirtschaftungsart** ohne die Sondertilgungen 2010 und 2013 und ohne neuerlichen Währungswechsel 2009 im absehbaren Zeitraum von 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten führen hätte können.

Die der Berufung vom 5. November 2012 angeschlossene (letzte) Prognose zeigt lediglich, dass unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Tilgung 2010 und der in der Prognose im Jahr 2013 ausgewiesenen Tilgung sowie der Währungswechsel (in Euro und CHF) nach Ablauf von 21 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar wäre.

Die Referentin geht daher zusammengefasst davon aus, dass die Vermietung sowohl in der ursprünglich gewählten als auch in der ab 9.10.2007 (Umstieg in Euro) betriebenen geänderten Bewirtschaftungsart einkommen- und umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei darstellt. Sogar sind einkommensteuerlich weder die Jahresergebnisse (Werbungskostenüberschüsse)

noch umsatzsteuerrechtlich die Entgelte und Vorsteuern der Jahre 2004 bis 2008 zu berücksichtigen.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die der Berufung angeschlossene Prognose für einen Zeitraum von 21 Jahren erstellt wurde. Die Wohnung wurde am 16. Jänner 2004 erworben und nach dem vorgelegten ersten Mietvertrag bereits ab 15.2.2004 vermietet. Der absehbare Zeitraum von 20 Jahren verlängert sich nur um Zeiten (beginnt also nur früher), in denen noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Aufwendungen im Zusammenhang mit der geplanten Vermietung angefallen sind. Unter Ausklammerung des Einnahmenüberschusses des Jahres 2024 (= Jahr 21 laut Prognose) in Höhe von 4.386,74 € würde sich selbst unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Sondertilgungen 2010 und 2013 und der Währungswechsel nur mehr ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 1.197,44 € ergeben. Inwieweit der Bw im Übrigen bei der Prognose des Zinsaufwandes ab 2012 das ihn seit dem neuerlichen „Wechsel“ im Jahr 2009 in den CHF treffende Kursrisiko einbezogen hat, kann mangels Erläuterung der Berechnung des Zinsaufwandes weder der Prognose noch der Berufungsbegründung entnommen werden. Der Zinsaufwand für bereits abgelaufenen Jahre, die nicht bereits Gegenstand der Überprüfung durch die Betriebsprüfung waren (2009 bis 2012), wurde trotz Anforderung der Bankbelege für die Jahre 2004 bis 2012 der Vorhaltsbeantwortung nicht angeschlossen.

Die Berufung war auch in diesem Punkt aus vorstehend angeführten Gründen abzuweisen.

3. Vermietung D, X:

Der Bw hat an obiger Adresse mit Kaufvertrag vom xx eine Eigentumswohnung samt Autoabstellplatz im Freien um 135.900 brutto angeschafft. Die Wohnung wurde mit Eigenmitteln und einem Bauspardarlehen in Höhe von 95.000,00 € finanziert.

Laut Mietvertrag vom 16.6.2005 wurde die Wohnung samt Autoabstellplatz ab 1. Dezember 2005 um 380,00 € brutto auf drei Jahre befristet vermietet. Laut Prognose wurde erst ab 2006 ganzjährig vermietet. Das erste Mietverhältnis wurde offensichtlich vorzeitig beendet, zumal das zweite, wiederum auf drei Jahre befristete Mietverhältnis, laut vorgelegtem Mietvertrag bereits am 1. August 2008 begonnen hat. Der monatliche Mietzins beträgt laut diesem Mietvertrag 410 Euro.

Das FA hat in der Bescheidbegründung (Seite 63) festgestellt, der Bw habe dem FA, als sich herausgestellt habe, dass im Jahr 2005 noch keine Mieteinnahmen zu erzielen seien, eine Prognoserechnung mit vorzeitigen Tilgungen im Jahr 2007 und 2010 übermittelt.

Die der Bescheidbegründung (vgl. Tabelle Seite 67) angeschlossene Prognose des Finanzamtes unterscheidet sich von jener des Bw (Beilage zur Berufung) insbes. in punkto Zinsaufwand und Absetzung für Abnutzung. In der Prognose der steuerlichen Vertretung des Bw werden die Auswirkungen einer zusätzlichen Tilgung in Höhe von 5.000,00 € im Jahr 2010 auf den Zinsaufwand berücksichtigt. Das FA hat die Tilgung mangels Nachweis der Mittelherkunft als nicht geplant beurteilt und ihre Auswirkungen (auf den Zinsaufwand) ausgeklammert.

Die Referentin hatte bereits im Aufhebungsbescheid darauf hingewiesen, dass die vorzeitige Tilgung 2010 nur dann als von vornherein ernsthaft geplant angesehen werden kann und ihre Auswirkungen nur dann einbezogen werden können, wenn die Bw nachweist, dass „*das Vorhandensein der Mittel (5.000,00) im Jahr 2010 bereits bei Einreichung der ersten Prognose*“ feststand und sie auch nachweist, aus welcher Quelle diese Mittel stammen hätten sollen. Der beabsichtigte Zeitpunkt der Tilgung innerhalb des Jahres 2010 hätte sich ebenfalls aus diese(n) Beweismitteln ergeben müssen.

Die Bw hat der Berufung vom 5. November 2012 keinerlei Unterlagen (Beweismittel) dafür, wann genau die Tilgungen in den Jahren 2007 und 2010 und aus welchen schon damals gesichert feststehenden Quellen (z.B. zum beabsichtigten Tilgungszeitpunkt fällig werdende Bausparverträge, Versicherungsverträge) diese Tilgungen vorgenommen werden hätte sollen, angeschossen. Die erste (angeblich geplante) wurde ohnedies nicht vorgenommen. Ein objektivierbarer und nachprüfbarer Plan zur vorzeitigen Tilgung wurde nicht nachgewiesen. Dass am 10.12.2010 (und damit nach Abschluss der Bp) ein Betrag von 5.000,00 € geleistet wurde, erweist nicht, dass diese Tilgung von vornherein ernsthaft geplant war. In der Berufung wurden im Übrigen nicht einmal die Mittel benannt, mit denen die Tilgung im Jahr 2010 vorgenommen wurde. Die Durchführung einer nicht von vornherein ernsthaft geplanten Sondertilgung bewirkt im Zeitpunkt ihrer Durchführung eine Änderung der Bewirtschaftung. Ihre Auswirkungen sind daher auszuklammern.

Das FA hat in seiner Prognose eine AfA in Höhe von gleichbleibend jährlich 1.924,42 €, die steuerliche Vertreterin in der der Berufung angeschlossenen Prognose eine solche in Höhe von 1.685,25 € über den Prognosezeitraum 2005 bis 2025 zum Ansatz gebracht. Die AfA-Differenz beruht darauf, dass das FA **der ersten und zweiten Prognose des Bw folgend** zusätzlich zur Gebäude AfA eine AfA für Einrichtungsgegenstände in Höhe von jährlich 239,16 € berücksichtigt hat. Das FA ist überdies davon ausgegangen, dass nach 10 Jahren eine Ersatzbeschaffung stattfinden muss und hat daher die AfA Einrichtung - abweichend von der ersten und zweiten Prognose des Bw - auch für den verbleibenden Prognosezeitraum in gleicher Höhe zum Ansatz gebracht. Die steuerliche Vertretung des Bw ist der Ansicht des FA

in der Begründung zur Berufung nicht entgegengetreten, sodass für die Referentin nicht zu erkennen wäre, weshalb der Ansatz der AfA-Einrichtung über den gesamten Prognosezeitraum nicht gerechtfertigt sein sollte.

Die steuerliche Vertreterin hat lediglich eine Prognose vorgelegt, die unter Berücksichtigung einer Sondertilgung in Höhe von 5.000,00 € im Jahr 2010 erstellt wurde. Überdies wurde am 7.12.2010 unter dem Titel „Zinsgutschrift 2008/2009“ eine nicht ersichtlich geplante weitere Zahlung an die Bausparkasse in Höhe von 1.850,00 € geleistet. Die Prognose berücksichtigt ohne nähere Begründung den vom FA unter „Sonstiges“ angeführten Betrag (150,00 € ab 2011, jährlich indexiert) nicht.

Mangels substantiierter Einwendungen gegen die ohne die Auswirkungen der Sondertilgung (auf den Zinsaufwand) erstellte Prognose des FA (vgl. Tabelle auf Seite 67 der Bescheidbegründung) sieht die Referentin keine Veranlassung, diese Prognose, die nach 21 Jahren einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten in Höhe von 6.957,47 ausweist, in Zweifel zu ziehen.

Die im Berufszeitraum abgeschlossenen Mietverträge sehen keine Tragung der Rücklage durch den Mieter vor. Selbst wenn man die unter dem Titel „Sonstiges“ vom FA zum Ansatz gebrachten Aufwendungen, hinsichtlich derer die Bescheidbegründung keinen Aufschluss darüber gibt, welchen Aufwand dieser Ansatz abdecken soll, aus der Prognose des FA ausscheiden würde, wäre im absehbaren Zeitraum von 21 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielbar. Dass aus der Vermietung im absehbaren Zeitraum auch ohne die Auswirkungen der Sondertilgung und der Zinsengutschrift ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar wäre, hat der Bw weder behauptet noch mittels einer entsprechenden Prognose nachgewiesen.

Nach den Feststellungen der Bp wurde die Wohnung im Übrigen am 9.7.2012 verkauft. Die steuerliche Vertreterin hat den Verkauf anlässlich des Telefonates vom 8. April 2013 bestätigt.

Der absehbare Zeitraum von fallbezogen 21 Jahren käme nur zur Anwendung, wenn der ursprüngliche Plan des Steuerpflichtigen dahin gegangen wäre, die Vermietung zumindest bis zur Erreichung eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein. Es muss der Ertragsfähigkeit einer Vermietung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen oder die Vermietung eingestellt wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses)

fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung der Betätigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. VwGH 11.11.2008, [2006/13/0199](#)). Dies wurde der steuerlichen Vertreterin des Bw am 8. April 2013 telefonisch auch zur Kenntnis gebracht. Der Bw bzw. seine steuerliche Vertreterin haben den Grund des Verkaufs nicht bekannt gegeben. Damit sind keine Umstände dafür erkennbar, dass der Verkauf auf einen Sachverhalt zurückzuführen war, der als Unwägbarkeit zu beurteilen wäre. Der Nachweis, dass die Vermietung ursprünglich unbegrenzt bzw. zumindest bis zur Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses fortgesetzt werden hätte sollen, wurde vom Bw nicht erbracht.

Die mangels Gegenbeweis als von vornherein nur auf begrenzte Zeit geplant zu beurteilende Vermietung hat bis zum Verkauf der Wohnung keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen erbracht. Die Ergebnisse (Werbungskostenüberschüsse) sind daher einkommensteuerrechtlich nicht zu berücksichtigen. Die umsatzsteuerrechtliche Liebhabereibeurteilung folgt der einkommensteuerrechtlichen, sodass weder die Entgelte aus der Vermietung der Umsatzsteuer unterliegen noch Vorsteuern gewährt werden können. Im Übrigen wäre auch bei Fortsetzung der Vermietung ohne Sondertilgungen im absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen (vgl. obige Ausführungen).

Die Berufung war daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

4. Anspruchszinsen 2004 bis 2008:

Die Berufung gegen die Anspruchszinsenbescheide 2004 bis 2008 war abzuweisen, da ein Anspruchszinsenbescheid nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar ist, der maßgebliche Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Eine Abänderung der ursprünglich erlassenen Anspruchszinsenbescheide wäre daher selbst dann seitens des UFS nicht vorzunehmen, wenn sich die Bescheide als inhaltlich rechtswidrig erwiesen hätten. Diesfalls wären vom FA neue Anspruchszinsenbescheide zu erlassen gewesen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 205 Tz 33 bis 35).

5. Säumniszuschläge betreffend U 2004 und U 2006:

Der Bw hat nicht behauptet, dass die Säumnis nicht eingetreten sei, sodass der Berufungsantrag nur als Antrag auf Herabsetzung (Anpassung) für den Fall einer Abänderung der Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2006 verstanden werden kann ([§ 217 Abs. 8 BAO](#)). Da die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2006 nicht abgeändert werden, bestand kein Anlass für

eine Herabsetzung der Säumniszuschläge und war daher die Berufung gegen die Säumniszuschläge ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 6. Mai 2013