



## Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse, vertreten durch die einsplus Steuerberatung Heinzle, Matt, Nosko & Trunk, Steuerberatungspartnerschaft, 6850 Dornbirn, Mozartstraße 18, gegen die Bescheide des Finanzamtes X betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2008, Anspruchsziens 2004 bis 2008 sowie Festsetzung von Säumniszuschlägen 2004, 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Begründung

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

Die Großbetriebsprüfung (kurz Bp) hat die Vermietung des Grundstücks in x, unter Verweis auf die Begründung bei der A GmbH steuerrechtlich nicht anerkannt. Überdies wurde die Vermietung einer Wohnung samt Carport in der xx-Straße in xxx und einer Wohnung in xxxx, 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 x:

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 A GmbH an den Gesellschafter Bw. Dieser stelle das Grundstück der A GmbH zur Verfügung. Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iZm. der xxxxstraße 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 A 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 (A 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 Superädifikatsvertrags beinhaltete 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 zerstreuenden 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 A 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 A GmbH erst am Datum 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 A 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 getätigten 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 A GmbH (Mieterin) „zu viele Unsicherheiten und Wagnisse“ vorhanden gewesen, die laut Berufungs- vorbringen 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 Berufungs- vorbringen 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 „Werbzwecke“ 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 Superädifikatsvertrags wurde von der A 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 Rechts-sicherheit 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 auseinandersetzt. 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. Ebensowenig 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 A C GmbH (nunmehr A 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 A 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 A 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 anzuerkennende 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 Liebhaberei- beurteilung vorzunehmen (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 57, Rz 67).

## **2. Vermietung xx Straße, xxx :**

Die Prüferin hat in Tz 3.2. der Beilage zum Prüfbericht lediglich festgestellt, 2004 sei in der xx Straße (genauere Angaben fehlen) in xxx 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 Liebhaberei-prüfung 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 Tilgszeitpunkt 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 geplante 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 Liebhaberei-beurteilung und ihr nicht konkretisiertes Ergebnis, selbst bei Ansatz eines Zinssatzes von lediglich 2,5 % könnte 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 Berufungszeitraumes**“ (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 Berufungszeitraumes*“ 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 Liebhaberei, 2. Auflage, 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 legende „**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 xxxx:**

Auch zu dieser Vermietung wurden von der Bp und vom Finanzamt in der BVE keine, eine umfassende Bescheidkontrolle ermöglichen Sachverhaltsfeststellungen getroffen (vgl. zu den jedenfalls erforderlichen obige Ausführungen zu Pkt. 2.). Im Prüfbericht wurde lediglich festgestellt, 2005 sei vom Bw in xxxx, 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 345,00 € 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 Berufungszeitraum 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 12“ 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 Berufungszeitraumes sagen will, entzieht sich dem Verständnis der Referentin. Ob eine Tilgung außerhalb des Berufungszeitraumes 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 Leerstandsrisiko (= 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 Zinsenberechnung 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://xxxxxxxx.com> – Bericht vom 9. Juli 2012). Laut einem Bericht vom 7./8. Juli 2012 (Wochenendausgabe - Immobilienteil) in der Tageszeitung xxxxxx 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.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. Juli 2012