



GZ. RV/0857-W/09,  
miterledigt RV/0856-W/09,  
RV/3518-W/07, RV/3517-W/07,  
RV/3516-W/07, RV/3515-W/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Andrea Proidl, Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Harald Österreicher über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf hinsichtlich Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 und Wiederaufnahme betreffend der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2004 sowie hinsichtlich Umsatzsteuer für die Zeiträume 2004, 2005, 2006 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den USt-Festsetzungsbescheid 1-12/2006), 2007 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den USt-Festsetzungsbescheid 1-3/2007) und hinsichtlich Festsetzung der Umsatzsteuer 01-09/2008 sowie hinsichtlich Nichtfeststellung der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für 2004 bis 2007 nach der am 24. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 6.8.2004 erwarben die Berufungswerber (Bw.), beide in der Schweiz wohnhaft, von der Firma XGmbH unter gleichzeitiger Begründung des gemeinsamen Wohnungseigentums iSd §§ 13 ff Wohnungseigentumsgesetz 2002 (WEG) je 24/10043-tel Anteile an der Liegenschaft in Wien, Adresse1 (W 402) samt PKW-Stellplatz Nr. 20 um den vereinbarten Kaufpreis von € 167.405,38 (brutto, dh inkl. 20% USt; Kaufpreis netto € 139.504,48 plus € 27.900,90 USt).

Nach Punkt V des Kaufvertrages ist das vertragsgegenständliche Wohnungseigentumsobjekt vermietet (lt. Mietvertrag vom 10.5.2000 hat das Mietverhältnis am 15.5.2000 begonnen; das Mietverhältnis wurde grundsätzlich auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen). Der Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins iHv € 298,76 (wertgesichert auf Basis des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex), den anteiligen Betriebskosten, Nebenkosten, öffentlichen Abgaben und dem Anteil am Beitrag zur Rücklage gem. § 16 WEG. Weiters ist der Mieter zur Bezahlung der Umsatzsteuer verpflichtet (Punkt 1.6.).

Das heißt, die Wohnung wurde von den Bw. in bereits vermietetem Zustand gekauft (Mietvertrag [MV] vom 10. Mai 2000 wurde von den Bw. aufgrund eines Vorhaltes vom damaligen Stb am 6.12.2004 vorgelegt (Bl. 4 / HFA 2004)).

Der Gesamtfinanzierungsbedarf (Kaufpreis samt Kauf- und Finanzierungsnebenkosten) betrug insgesamt € 189.876,36. Die Finanzierung des Wohnungskaufs erfolgte mittels eines endfälligen, während der Laufzeit nicht rückzahlbaren Fremdwährungskredites (in CHF) und dem Aufbau zweier Tilgungsträger zur Finanzierung der Kreditrückzahlung am Ende der Kreditlaufzeit.

Laut Kreditzusage erklärt sich die H.AG bereit, zum Zwecke des Kaufs der Wohnung samt PKW-Stellplatz, Objekt Wien, Adresse1 einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von 189.876,36 € zur Verfügung zu stellen. Die Kreditvaluta wird in einem Betrag in Schweizer Franken über Auftrag zur Verfügung gestellt. Der Zinssatz für die erste Zinsperiode (vom Tag der Kreditinanspruchnahme bis zum 8.10.2004) beträgt 2,11%. Für die weiteren Zinsenperioden erfolgt die Zinsenanpassung jeweils am 8.1., 8.4., 8.7. und 8.10. eines jeden Jahres. Für diese Zinsenperioden beträgt die Verzinsung jeweils 1,6000% p.a. über dem Indikator (3-Monats-Libor). An Sicherheiten für alle Forderungen aus dieser Finanzierung wurden bestellt:

sowie beide Tilgungsträger dienen gleichzeitig als Sicherheit.

- ein verbüchertes Pfandrecht im Höchstbetrag von € 228.000,00;
- die Verpfändung der Rechte und Ansprüche aus einer Erlebensversicherung Polizze Nr. neu lautend auf Name1 (kurz: A) über € 82.552,67 (Einmalerlag € 41.500,00)
- - die Verpfändung der Rechte und Ansprüche aus einer Erlebensversicherung Polizze Nr. neu, lautend auf A, mit einer laufenden monatlichen Ansparrate von € 94,00 ab 1.7.2004
- Gehaltsverpfändung der beiden Bw.
- ein Blanko-Rekta- Wechsel.

Der Kreditnehmer verpflichtet sich, die Eigenmittel in Höhe von 10% des Nettoaufpreises sowie die Rückerstattung der Umsatzsteuer auf ein vom Treuhänder bekanntzugebendes Konto zu überweisen. Dieser Betrag wird in weiterer Folge als Einmalprämie in ein Veranlagungsprodukt der Bank einbezahlt.

Die steuerliche Vertretung legte den Kaufvertrag samt Rechnung, Rechnung des Notars, Kreditzusage der gegenständlichen Bank1, Mietvertrag für top 402, Prognoserechnung bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses, Ermittlung der Abschreibungsbasis, Mietenpoolvereinbarung, Aufstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben 2004-2006 sowie 2007-09/2008 und Zinsbestätigung für 2007 vor.

Laut Aktenlage gingen die Bw. ursprüngliche von folgenden Annahmen aus (Blatt 8 / Dauerbelege [D] zum Hauptakt; Eingabe der Bw. bezeichnet als Prognoserechnung (erstellt für die Jahre 2005 bis 2007):

Der Kreditzinsenaufwand wurde vom Nettoanschaffungspreis der Liegenschaft ohne darauf entfallende Umsatzsteuer und ohne Einbezug der mitfinanzierten Anschaffungsnebenkosten errechnet.

Der Zinsaufwand wurde mit 2% SFR Fremdwährungskredit vom Nettoaufpreis mit € 2.790,00 p.a. (also für die Jahre 2005 bis 2007 ) angesetzt.

Daraufhin wurde vom Stb im Zuge der Bp eine zu den ursprünglichen Angaben (der früheren Stb-Kanzlei) korrigierte Prognoserechnung vorgelegt:

Diese Prognoserechnung sieht eine jährliche Indexsteigerung der Wohnungs- und Kfz-Stellplatzmieten mit 2,5 % vor, die Betriebskosten und der sonstige Aufwand wurden ebenfalls mit 2,5% valorisiert. Aus den Anschaffungskosten wurde ein Anteil für Grund und Boden in Höhe von 20% ausgeschieden. Außerdem ist eine Sondertilgung in Höhe von € 45.000,00 am Ende des 10. Jahres in die Prognoserechnung eingebaut. Ein laufender Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten soll erstmals im Jahr 12 (2015) und ein Gesamtüberschuss erstmals im Jahr 19 (2022) erwirtschaftet werden. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren sieht die Prognoserechnung einen Totalüberschuss von € 1.999,82 vor.

## **1. Mietenpool**

Zum Ausgleich von Leerstehungen ist von den Abgabepflichtigen ein monatlicher Pauschalbetrag in Höhe von € 0,45 pro m<sup>2</sup> zu entrichten. Im Fall von Leerstehungen sollen ausfallende Mieten durch diesen Pool ersetzt werden.

## **2. Finanzierungskosten**

Zur Deckung der Investitionskosten inkl. Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten

und sonstiger Kosten in Höhe von insgesamt € 189.876,36 wird eine Kreditzusage der Bank2 über einen einmal ausnutzbaren, endfälligen Fremdwährungskredit (in Schweizer Franken) im Gegenwert von € 189.876,36 vorgelegt, die von den Abgabenpflichtigen mittels Annahmeerklärung eingegangen wurde.

Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites werden Zinsen auf Basis des Dreimonats-LIBOR mit einem Aufschlag von 1,6% berechnet. Eine vorzeitige Rückzahlung in Form der in der Prognoserechnung vorgesehenen Sondertilgung nach 10 Jahren ist im Kreditvertrag aber NICHT vorgesehen.

In der von der Kanzlei Dr. V/Dr. W ursprünglich vorgelegten Prognoserechnung wurden für die Jahre 1 bis 10 Zinsaufwendungen in Höhe von jährlich € 3.780,00 in Ansatz gebracht, für die Jahre 11 bis 20 wurde der Zinsaufwand infolge der am Ende des 10. Jahres behaupteten Sondertilgung auf € 2.655,00 reduziert. Dieser Zinsaufwand weist auf eine völlige Ausschöpfung des Kreditrahmens hin. Sonstige Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurden in der Prognoserechnung nicht in Ansatz gebracht. Der in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte Zinsaufwand ist wie folgt zu berechnen:

Vor Sondertilgung	
Kreditsumme exkl. USt	151.200,18
davon 2,5% Zinsen für die Jahre 1 bis 10	3.780,00

Nach Sondertilgung	
Kreditsumme exkl. USt	151.200,18
abzüglich Sondertilgung	45.000,00
Kreditsumme exkl. USt nach Sondertilgung	106.200,18
davon 2,5% Zinsen für die Jahre 11 bis 20	2.655,00

Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Kreditlaufzeit verpflichten sich die Kreditnehmer zwei Tilgungsträger in Form von Lebensversicherungen (LV) aufzubauen. Die 1. LV wird aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung gespeist, für die 2. LV ist eine laufende monatliche Prämie zu entrichten. Bei einer angenommenen durchschnittlichen Verzinsung in Höhe von 4,75% entsprechend der Modellbeschreibung sollen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit den offenen Kreditbetrag von € 188.876,36 abdecken. Erreichen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit die Kreditsumme nicht, so ist der offene Kreditbetrag in 60 Monatsraten zu begleichen. Beide Tilgungsträger dienen gleichzeitig auch als Sicherstellung für den Fremdwährungskredit. Außerdem sicherte sich die Kreditgeberin ein Pfandrecht an den erworbenen Liegenschaftsanteilen.

Im Gefolge einer gem. § 150 BAO durchgeföhrten Außenprüfung betreffend die Jahre 2004 und 2005 wurde die Frage der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietungstätigkeit **erstmals** geprüft. **Danach folgte eine Anschlussprüfung die Folgejahre betreffend.** In den Prüferberichten hins. 2004 und 2005 sowie 2006 und 2007 wird ausgeführt:

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

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

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

Die vom steuerlichen Vertreter zur Dokumentation der Einkunftsquelleneigenschaft des Vermietungsobjektes vorgelegte Prognoserechnung wurde im Zuge der Außenprüfung 2004 & 2005 von der BP in folgenden Punkten verändert.

### **1. Aufwendungen Mietenpool**

Die von den Abgabepflichtigen monatlich zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool in Höhe von € 0,45/m<sup>2</sup> wurden in der vorgelegten Prognoserechnung nicht berücksichtigt. Gleichzeitig wird bei den Mieteinnahmen von einer durchgehenden Vermietung ohne Leerstehungen ausgegangen.

Bei einer Vermietung über einen längeren Zeitraum, im Fall der Vermietung von Eigentumswohnungen von 20 Jahren, wie dies in der LVO vorgesehen ist, ist ein entsprechender Abschlag für Leerstehungen zu berücksichtigen. Die von den Abgabepflichtigen zu entrichtenden Aufwendungen stellen letztlich auch eine Absicherung gegenüber diesem Risiko dar. Die Aufwendungen für den Mietenpool stellen daher eine Korrekturpost der Mieteinnahmen dar und sind in die Prognoserechnung miteinzubeziehen. Aus Vereinfachungsgründen werden sie in der von der BP erstellten Prognoserechnung als Werbungskosten geführt. Tatsächlich wurden sie in der Überschussrechnung als Werbungskosten behandelt.

### **2. Zukünftige Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten**

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

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

### **3. Zinsenaufwand in Zusammenhang mit der Kreditsumme und Sondertiligung**

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

#### a) Zinsen von Bruttoanschaffungskosten

Wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, erfolgte die Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaftsanteile auf Basis der Bruttoanschaffungskosten (inkl. USt sowie sämtlicher Nebenkosten). Wie bereits angeführt soll die in der Rechnung über

den Kauf ausgewiesene Umsatzsteuer nicht die Kreditbelastung verringern, sondern soll bei Gutschrift auf dem Steuerkonto zum Aufbau eines Tilgungsträgers verwendet werden. In die Prognoserechnung unter der Annahme einer Einkunftsquelle ist daher von einer Zinsenbelastung, die auf das gesamte aufgenommene Kreditvolumen abgestellt ist, auszugehen.

Der gesamte aufgenommene Kredit als Basis für die Zinsenermittlung für die Prognoserechnung beträgt daher € 189.876,36

#### b) LIBOR-Zinssatz

Von den Vermietern wurden endfällige Kredite abgeschlossen, deren Verzinsung sich an dem CHF-LIBOR Zinssatz orientiert. Laut Kreditvertrag ist auf Basis des Dreimonats-LIBOR ein Aufschlag (Marge) von 1,6% vorzunehmen.

Aufgrund der Tatsache, dass die Prognoserechnung für einen längeren Zeitraum (20 Jahre) zu erstellen ist, ist auch die Entwicklung des Basiszinssatzes über einen längeren Zeitraum zu berücksichtigen. Es wird die Entwicklung des CHF-LIBOR über einen Zeitraum von 10 Jahren herangezogen. Aufgrund der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre ergibt sich ein durchschnittlicher LIBOR-Zinssatz von 1,55%. Der für die Berechnung heranzuziehende Zinssatz inklusive Marge beträgt daher 3,15%.

Im Folgenden ist die Zinsenentwicklung der letzten 10 Jahre dargestellt:

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

	2	1,23417	2	0,77000
	3	1,19333	3	0,74667
	4	1,99500	4	0,79833
2000	1	1,81000		
	2	2,89667		
	3	3,40833	Durchschnitt 1996-2005	1,55798
	4	3,51833	Marge	1,60000
			Gesamt	3,15798
Zinssatz Ende 1989		7,8 %		
Ende 1990		9,0 %		
Ende 1991		8,4 %		
Ende 1992		6,4 %		
Ende 1993		4,6 %		
Ende 1994		4,1 %		

Anmerkung: Der Ansatz eines längeren Zeitraumes würde einen wesentlichen höheren Ansatz in der Prognoserechnung ergeben als bisher (siehe obige Tabelle Zinssätze für 1989 bis 1994).

Im Zuge der Außenprüfung 2004 & 2005 wurden die jährlichen Zinsaufwendungen wie folgt berechnet:

Kreditbetrag	189.876,36
x Marge + durchschnittlicher Libor	3,15%
jährlicher Zinsaufwand lt. BP	5.981,11

Dieser Zinsansatz von 3,15% wird für die Jahre ab 2008 angewendet, da damit Schwankungen nach oben und unten abgedeckt werden.

Für die Jahre bis 2007 werden die tatsächlichen Zinsaufwendungen angesetzt. Die tatsächlichen Zinsen für 2006 liegen knapp unter dem Zinssatz von 3,15%, die für 2007 liegen deutlich über diesen Wert.

### c) Sondertilgung

Eine (teilweise) Tilgung des Kredites vor Ende der Kreditlaufzeit kann nur dann in der Prognoserechnung Berücksichtigung finden, wenn diese Tilgung im Voraus beabsichtigt war. Eine von Anbeginn an gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital ist nur dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Die geplante Tilgung ist der Abgabenbehörde gegenüber - zeitgerecht - offen zu legen. Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige, noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen, ist hiezu nicht ausreichend.

Auf Grund folgender Umstände ist davon auszugehen, dass eine vorzeitige (teilweise) Kredittilgung von Vornherein nicht ernsthaft geplant war (bzw. ist):

- im Kreditvertrag wird in keiner Weise eine geplante Sondertilgung erwähnt. Die (theoretische) Möglichkeit, den Kredit vor Ende der Laufzeit teilweise oder zur Gänze zu tilgen, genügt nicht.
- aus dem vorgelegten Schreiben (Bestätigung der Kenntnis der Sondertilgung) kann nicht entnommen werden, dass die Käufer bereits zum Kaufzeitpunkt über die Notwendigkeit einer Sondertilgung informiert wurden und damit geplant hätten.
- selbst in diesem Schreiben lassen die Angaben die erforderliche Eindeutigkeit vermissen: "...dass eine vorzeitige Rückzahlung von ...€ 45.000,00 ab dem 5. Jahr, spätestens aber ab dem 10. Jahr ... zu leisten sein wird." Weiters: "Ebenso wurde ich entsprechend meiner Modellrechnung darüber informiert, dass es allenfalls erforderlich sein kann, eine höhere Rückzahlung zu leisten."
- es ist also selbst jetzt noch weder Zeitpunkt noch Höhe der Sondertilgung eindeutig und unwiderruflich festgelegt.

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

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

### **3. Hauptmietzins, Stellplatzmiete, Betriebskosten, sonstiger Aufwand**

Die obgenannten Positionen werden in der Prognoserechnung ausgehend von den tatsächlichen Werten 2007 zuzüglich einer jährlichen Indexsteigerung von 2,5% ab 2008 in Ansatz gebracht.

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

Die in Zusammenhang mit der Errichtung der Kreditverträge stehenden Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurden seitens der BP nicht in die adaptierte Prognoserechnung einbezogen und sind daher bisher unberücksichtigt geblieben. Der Anteil an Grund und Boden variiert in den Veranlagungsjahren zwischen 8 und 20%. Die

in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte AfA wurde von der BP übernommen. Im Hinblick auf die Nutzfläche im Verhältnis zur Grundfläche, erscheint der Ansatz von 20% zu hoch.

Laut Mietenpoolvereinbarung kann der Poolbeitrag nach einem Ablauf von drei Jahren angehoben werden. Seitens der BP wurde der Poolbeitrag linear mit € 0,45/m<sup>2</sup> zum Ansatz gebracht.

Ein Verwaltungsentgelt für den Mietenpool in Höhe von € 0,17/m<sup>2</sup> (wertgesichert) Wohnnutzfläche kann ab dem 5. Jahr verrechnet werden. Diesem Umstand wurde in der Prognoserechnung bisher nicht Rechnung getragen.

### **Zusammenfassend führt die Bp aus:**

Unter Berücksichtigung der o. a. Änderungen ergibt sich aus der Vermietung der Eigentumswohnung 1140 Wien, Vogtgassee 16-20 Top 402, sowie aus dem Kfz-Abstellplatz Nr. 20, für den Prognosezeitraum 2004 bis 2024 ein Gesamtverlust von € -62.677,00. Eine Einkunftsquelle liegt bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung § 1(2) LVO nur vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird. Der absehbare Zeitraum wird von der VO mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn definiert. Wie aus der durch die BP erstellten Prognoserechnung zu ersehen ist, erscheint dies nicht möglich.

Es ist daher von Beginn an von Liebhaberei auszugehen. Die erklärten Verluste sind mangels Einkunftsquellencharakter nicht ausgleichsfähig. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle ist auch kein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO durchzuführen. Im ust-rechtlichen Sinne handelt es sich hierbei um keine unternehmerische Betätigung. Vorsteuerbeträge, die mit dieser Betätigung in Verbindung stehen sind nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten USt-Beträge wird eine Steuerschuld gem. § 11 (14) UStG bewirkt.

### C. Steuerliche Würdigung

#### **Umsatzsteuer**

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

	2004	2005
Gesamtbetrag der Entgelte	0,00	0,00
Vorsteuerbeträge	0,00	0,00
USt-Schuld gem. § 11(14) UStG	203,35	609,53

	2006	2007
Gesamtbetrag der Entgelte	0,00	0,00
Vorsteuerbeträge	0,00	0,00
USt-Schuld gem. § 11(14) UStG	620,75	633,56

b) Obige Feststellung betrifft auch den Nachschauzeitraum für das Jahr 2008

Bemessungsgrundlage	2008		
	USt 20%	USt 10%	USt ge. § 11 (14)
Jänner	69,14	391,11	52,94
Februar	69,54	432,67	57,18
März	69,88	399,43	53,92
April	70,40	399,43	54,02
Mai	70,40	399,43	54,02
Juni	70,40	399,43	54,02
Juli	70,86	399,43	54,12
August	71,09	429,14	57,13
September	71,09	429,14	57,13
Summe	632,80	3.679,21	494,48

## 1. Feststellungsverfahren

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

Der ab 2015 niedrigere Zinsenaufwand wurde mit einer Sondertilgung von € 45.000,00 nach Ende des 10. Jahres begründet. Erstmalig (im Zuge der im Jahr 2007 durchgeföhrten Bp hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 bzw. USt-Nachscha 2006) ein vorgelegtes Schreiben datiert mit 15.3.2007 des A an die Verkäuferfirma wies eine entsprechende Sondertilgung aus (Näheres dazu siehe unten in der Begründung dieser Berufungsentscheidung):

## Kaufpreis / Finanzierung

Kaufpreis netto		13.9504,48
20% USt		27.900,90
Kaufpreis brutto		167.405,38
Kaufnebenkosten	6,50%	
Notar	5.418,00	
Grunderwerbsteuer und		
Eintragungsgebühr	6.142,70	11.560,70
Kaufpreis inkl. Kaufnebenkosten		178.966,08
Finanzierungsnebenkosten	6,50%	
Bearbeitungsgebühr und	()	
Pfandbestellungsurkunde und	()	
Devisenspesen, Kontoeröffnung etc.	() in Summe	10.910,28
Gesamtfinanzierungsbetrag		189.876,36

## Finanzierung

Bankdarlehen		189.876,36
Zinssatz Bankdarlehen (derzeit)		2,350%

Darlehenslaufzeit in Jahren		25
Eigenkapital in % des Nettokaufpreises	10%	20.807
Sondertilgung nach Jahr 10		45.000,00

### Kapitalaufbau für Rückzahlung

Rückerstattung der Umsatzsteuer	27.900,90	
Eigenkapital zum Kaufzeitpunkt		
veranlagtes Kapital	82.552,57	Jahr 2029, Erlebensversicherg.
Sondertilgung nach Jahr 10	45.000,00	

### Darlehensrückführung

Stand Bankdarlehen im Jahr 10	-189.876,36
Sondertilgung im Jahr 10	45.000,00
Stand Restdarlehen	-144.876,36
Auszahlungsbetrag Einmalertrag nach 25 Jahren	82.552,57
Aus 2. LV durchschnittliche Verzinsung 4,75%	etwa Restzahlung betragend

In der gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2004 und hinsichtl.

Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie gegen die Nichtfeststellungsbescheide und gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 und gegen die Bescheide hinsichtlich Festsetzung der Umsatzsteuer 1-12/2006 sowie 1-3/2007 erhobenen Berufung sowie in der inhaltlich gleich lautenden Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Nichtfeststellung von Einkünften für 2006 und 2007 und Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 1-9/2008 wird ausgeführt:

Die von der Finanzverwaltung durchgeführte Prognoserechnung bzw. berichtigte Prognoserechnung entspreche nicht den Tatsachen. Tatsächlich hätten die Bw. - wie in der vorgelegten Prognoserechnung dargelegt - eine vorzeitige Tilgung von € 45.000,00 im 10. Jahr vorgesehen und wäre diese auch mit dem Kreditinstitut vereinbart worden. Die Anführung einer vorzeitige Tilgung im Kreditvertrag sei nicht erforderlich. Erforderlich sei vielmehr, dass die Bw. diese vorzeitige Tilgung so vornehmen werde und dies auch in der Prognoserechnung offen gelegt worden sei.

Wie in Abschnitt 17, Punkt 3 der Richtlinie zur Liebhabereibeurteilung (AF 1998/47) ausgeführt werde, liege dann keine Änderung der Wirtschaftsführung vor, wenn eine außerordentliche Tilgung, die in ernsthafter Absicht vereinbart sei, vorliege. Dies sei dann der Fall, wenn die Tilgung innerhalb der ersten 10 Jahre erfolge (was im gegenständlichen Fall vorliege) und wenn die Rückzahlung der Abgabenbehörde gegenüber offen gelegt bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufgenommen werde (auch diese Voraussetzung sei im gegenständlichen Fall erfüllt).

Demzufolge sei die Nichtberücksichtigung der Sondertilgung unrichtig und wäre die Prognoserechnung unter Beachtung der Sondertilgung durchzuführen.

Weiters sei zu beachten, dass die Bw. durch professionelles und geschicktes Schuldenmanagement eine erhebliche Verringerung der Zinsbelastung erreichen würden. Der von der Abgabenbehörde angesetzte Zinssatz von 3,15798% (gerundet auf 3,15%) würde daher tatsächlich nicht zum Tragen kommen und daher schon aus diesem Grund ein positiver Gesamtüberschuss in den 20 Jahren erreicht werden.

In der Folge erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag hinsichtlich der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 und Feststellung von Einkünften 2004.

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde ausgeführt, dass bei richtiger rechtlicher Würdigung eine Wiederaufnahme nicht vorzunehmen gewesen wäre, da innerhalb der laut Liebhabereiverordnung geforderten Frist ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werde und somit kein Voluptuar vorliege. Weiters stelle die Frage der Liebhaberei keinen Wiederaufnahmegrund für sich dar, da es sich hierbei um eine Rechtsfrage handle, welche bereits bei Erlassung des Erstbescheides von der Abgabenbehörde hätte gewürdigt werden müssen. Daher würden die erforderlichen Wiederaufnahmegründe fehlen, so dass auch aus diesem Grund die Wiederaufnahme unzulässig sei.

### ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

#### **1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2004 sowie Umsatzsteuer 2005:**

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

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

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

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Erlassung der Erstbescheide betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2004 am 2.8.2005 (Bl. 23 / HA 2004) sowie betreffend Umsatzsteuer 2004 am 13.7.2005 (s. Bl. 25 / HFA 2004) und betreffend Umsatzsteuer 2005 am 24.7.2006 (Bl. 8 / HFA 2005) auf Grund der in den eingereichten Abgabenerklärungen enthaltenen Angaben. Erst im Zuge der hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 durchgeföhrten Außenprüfung im Jahr 2007 (Bp betreffend 2004 und 2005 sowie USt-Nachscha 2006) wurden dem Finanzamt sämtliche Unterlagen (Kaufvertrag, Kreditzusage, Prognoserechnung für die Jahre 2004 bis 2025, Mietenpoolvereinbarung) vorgelegt und verfügte das Finanzamt auf Grund der dadurch erlangten Kenntnis des zu Grunde liegenden Sachverhaltes bzw. der neu hervorgekommenen Tatsache, dass die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht gegeben ist, die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung.

Angemerkt wird der Vollständigkeit halber, dass die Frage der Liebhaberei keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund, wie die Bw. richtig in der Berufung ausführen, darstellt, weil es sich dabei um eine Rechtsfrage handelt, die bereits bei Erlassung der Erstbescheide von der Abgabenbehörde gewürdigt werden muss. Es darf jedoch in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide über die für die Beurteilung der Frage des Vorliegens einer Einkunftsquelle maßgeblichen Unterlagen nicht verfügte (lediglich der Mietvertrag und eine für die Jahre 2005 bis 2007 vom früheren stl. Vertreter erstellte „Prognoserechnung“ {Jahresüberschüsse in jedem einzelnen Jahr von 2005 bis 2007 ausweisend} wurden aufgrund eines Vorhalts des FA vom damaligen stl. Vertreter am 6. Dezember 2004 [ Bl. 4 / HFA 2004 sowie Dauerbelege Bl. 8 / HFA] vorgelegt), und daher zu diesem Zeitpunkt für die Abgabenbehörde nicht ersichtlich war, in welchem Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar sein wird. Erst im Zuge der Bp die Jahre 2004 und 2005 sowie USt-Nachscha 2006 betreffend wurden dem Finanzamt nach Aufforderung durch die Bp **im Jahr 2007** die weiteren, maßgeblichen Unterlagen, wie Kaufvertrag, Bedingungen der Fremdfinanzierung (Kreditzusage), Prognoserechnung für die Jahre 2004 bis 2025, Modellrechnung etc. vorgelegt.

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

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

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

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

Es ist also bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens - im Gegensatz zur Antragswiederaufnahme - nicht erforderlich, dass die Tatsachen oder Beweismittel, die neu hervorkommen, ohne Verschulden von der die Wiederaufnahme verfolgenden Behörde bisher nicht geltend gemacht werden konnten. Der Tatbestand des § 303 Abs. 4 BAO wurde insoweit bewusst im Gegensatz zu Abs. 1 verschuldensneutral formuliert. Selbst wenn also allenfalls die Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltsverletzung treffen würde, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetmaßen nicht genutzt hat (vgl. Stoll, BAO Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Wie bereits ausgeführt, ging das Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft in Wien, Adresse1 vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus. Erst durch die im Zuge eines im Jahr 2006 durchgeföhrten Vorhalteverfahrens (Bl. 1 / HFA 2006), zum Teil im Gefolge der durchgeföhrten Außenprüfung vorgelegten Unterlagen

erlangte das Finanzamt vom maßgeblichen Sachverhalt Kenntnis und wurde daher den Erstbescheiden insoweit ein unvollständiger Sachverhalt zu Grunde gelegt. Dass der Abgabenbehörde sämtliche entscheidungsrelevanten Umstände bereits im jeweiligen Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen wären, wird von den Bw. gar nicht behauptet.

Erst durch die Kenntnis der genannten Unterlagen wurde die Möglichkeit geschaffen, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Wäre dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide der Inhalt der erst nachträglich (nach Bescheiderlassung) vorgelegten Dokumente und Unterlagen bekannt gewesen, wäre schon zum damaligen Zeitpunkt ersichtlich gewesen, dass innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird und hätte dieser Umstand einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

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

Da nach der Aktenlage dem Finanzamt im jeweiligen Zeitpunkt der Erlassung der gegenständlichen Erstbescheide der entscheidungswesentliche Sachverhalt insoweit nicht vollständig bekannt war, erweist sich demzufolge die Wiederaufnahme der berufungsgegenständlichen Verfahren als gerechtfertigt.

## **2. Umsatzsteuer und (Nicht-)Feststellung von Einkünften**

Die für die Jahre 2004 - 2025 von der Bp (Bp hinsichtlich der Jahre 2006 und 2007 sowie USt-Nachschauberechnung 2008) erstellte Prognoserechnung gelangte für das Jahr 2025 zu einem negativen Gesamtüberschuss von € 62.677,00 und ging von folgenden Ansätzen aus:

**Hauptmietzins** 2004: € 1.513,00; 2005: € 4.508,00, lt. Anschluss-BP: 2006: 4.594,00, 2007: € 4.694; ab 2008 jeweils je Jahr um 2,5% valorisiert

**Stellplatzmiete** 2004: € 260,00; 2005: 794,00

lt. Anschluss-BP: 2006: € 807,00, 2007: € 821,00; ab 2008 jeweils je Jahr um 2,5% valorisiert

Betriebskosten bzw. sonstiger Aufwand 2004: € 184,00 bzw. 42,00; 2005: € 622,00 bzw. € 121,00; lt. Anschluss-BP: 2006: 584,00 bzw. 177,00; 2007: 650,00 bzw. 593,00

AfA/Wohnung 1,5% bzw. Einrichtung 10%: 2004: € 889,00 bzw. 150,00; ab 2005: € 1.778,00 bzw. € 300,00 (bis 2013) bzw. € 150,00 (im Jahr 2014) bzw. 0,00 (ab dem Jahr 2015);

Zinsenaufwand (2,5%): 2004: € 1.701,00; 2005: € 4.656,00; 2006: € 5.750,00; 2007: 7.514,00; ab 2008 lt. Prognose der Bp: 5.981,00

Angemerkt wird, dass die Bw. am 23.10.2006 lt. Aktenlage vom FA aufgefordert wurden, eine berichtigte Prognoserechnung, die den geänderten Verhältnissen Rechnung trägt, vorzulegen

(Bl. 2 / HFA 2006), zumal die von den Bw. bisher vorgelegte aktenkundige Prognoserechnung in allen Punkten von der am 25.7.2006 übermittelten Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für 2005 abweicht (und zwar hins. Bankzinsen, AfA, div. Ausgaben). Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

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

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

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

Es ist somit Sache des Abgabepflichtigen, die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine solche Ertragsprognose angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036 und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des

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

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

Der Prüfer hat die von der steuerlichen Vertretung vorgelegte Prognoserechnung insoweit adaptiert, als ausgabenseitig zusätzlich Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen iHv 2% der Nettomiete sowie die Zahlungen in den Mietenpool (222,00 € jährlich) in Ansatz gebracht wurden. Weiters wurde der jährliche Zinsaufwand unter Heranziehung eines Zinssatzes inklusive Marge von 3,15% (an Stelle des in Ansatz gebrachten Zinssatzes von 2,5% und ausgehend von den Bruttoanschaffungskosten (inkl. USt sowie sämtlicher Nebenkosten) auf € 5.981,00 korrigiert und solcherart nach 22 Jahren ein negatives Gesamtergebnis von 62.677,00 € errechnet.

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

Die Einzahlungen in den Mietenpool im Rahmen einer Ertragsprognose als Äquivalent einer Aufwandspost für das Leerstehungsrisiko und damit als Korrekturpost den in voller Höhe angesetzten künftigen Mieteinnahmen gegenüberzustellen, stellt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenats als sachgerecht dar (vgl. UFSW 7.2.2008, RV/0620-W/07). Anzumerken bleibt, dass das Finanzamt den Beitrag in den Mietenpool für den gesamten Prognosezeitraum mit 0,45 € pro m<sup>2</sup> Nutzungsfläche berücksichtigt hat, obgleich vertraglich eine Erhöhung dieses Betrages nach Ablauf von drei Jahren zulässig ist. Weiters ist auch der laut Mietenpoolvereinbarung (Punkt 12.) ab dem fünften Jahr für die Verwaltungstätigkeit vorgesehene Beitrag (0,17 € pro m<sup>2</sup> Nutzfläche) unberücksichtigt geblieben.

Was die durch die BP vorgenommene Änderung des Zinssatzes betrifft, ist festzuhalten, dass laut Kreditzusage vom 23.7.2004 als Indikator für die Verzinsung des in Anspruch genommenen Fremdwährungskredites der 3-Monats-LIBOR dient, wobei ein Aufschlag von

1,6% p.a. (Marge) auf den Indikator vorzunehmen ist. Der derzeitige Zinssatz stellt eine durch die gegenwärtige Finanzkrise geprägte Momentaufnahme dar. Folglich kann der Zinssatz aber auch wieder entsprechend steigen. Bestätigung findet dies auch durch eine Betrachtung der langfristigen Zinsentwicklung des 3-Monats-Libor: Lag der Indikator in der Hochzinsphase zu Beginn der neunziger Jahre noch bei rund 9%, erreichte er nach zwischenzeitigen Tiefständen in den Jahren 1996 bis 1999 gegen Ende des Jahres 2000 wieder rd. 3,5% und im Oktober 2008 rd. 3%; allein im November 2008 fiel er von rd. 2,8% auf rd. 1,25%, nunmehr betrug der 3-Monats-Libor per 13.3.2010 aufgrund der Finanzkrise 0,25%. Da die Prognoserechnung über einen längeren Zeitraum zu erstellen ist und die Annahme eines derart geringen durchschnittlichen Zinssatzes (0,9% ohne Aufschlag) über einen langjährigen Zeitraum - wie oben dargestellt - im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung steht, kann die vorgelegte Prognoserechnung auch hinsichtlich des in Ansatz gebrachten Zinssatzes nicht als realistisch angesehen werden. Vielmehr kommt nach Auffassung des UFS der vom Prüfer aus dem Durchschnitt der letzten 10 Jahre (1996 bis 2005) errechnete Zinssatz inklusive Marge von 3,15% der wirtschaftlichen Realität am nächsten.

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

Den Berufungseinwendungen betreffend die Nichtberücksichtigung der Sondertilgung iHv € 45.000,00 im 10. Jahr wird entgegengehalten:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 14.12.2005, 2001/13/0144, mwN) ist eine Sondertilgung von Fremdmitteln zur Anschaffung eines Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Liegt eine "Sondertilgung" vor, ist von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung. Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen

Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen.

Gegenständlich wurde eine Sondertilgung in Höhe von 45.000,00 € der Aktenlage zufolge erstmals im Zuge der anlässlich des Vorhalteverfahrens vorgelegten Prognoserechnung deklariert.

In der Berufung wurde einzig darauf hingewiesen, dass die Sondertilgung im 10. Jahr vorgesehen und mit dem Kreditinstitut vereinbart gewesen sei, dass dies auch in der Prognoserechnung offengelegt worden sei und auch so vorgenommen werden würde. Damit wird aber eine von vornherein geplante Kredittilgung nicht aufgezeigt. Eine von Anbeginn an gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital ist nämlich nur dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Zuflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von Vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Es muss damit eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung besteht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Seite 210 f, UFSG 9.10.2006, RV/0379-G/05).

Abgesehen davon, dass in der vorgelegten Kreditzusage vom 23.7.2004 eine geplante vorzeitige Kapitaltilgung nicht angeführt ist und die diesbezüglich behauptete "Vereinbarung mit dem Kreditinstitut" nicht nachgewiesen wurde, ist aus dem Schreiben der Bw. an die Bank1 vom 15.3.2007 nicht zu entnehmen, dass eine solche bereits zum Kaufzeitpunkt geplant war. Aus diesem Schreiben geht eindeutig hervor, dass weder der Zeitpunkt noch die Höhe eines allfälligen vorzeitigen Rückzahlungsbetrages eindeutig vorab fixiert worden sind („ab dem 5. Jahr, spätestens aber ab dem 10. Jahr“ ..... „vorzeitige Rückzahlung von € 45.000,00. Lt. Modellrechnung sind die Bw. darüber informiert worden, dass es allenfalls erforderlich sein kann, eine höhere vorzeitige Rückzahlung zu leisten“).

Die Möglichkeit, den Kredit vor Ende der Laufzeit teilweise oder zur Gänze zu tilgen, ist - ebenso wie ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige, noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen - für die Annahme einer ernsthaft beabsichtigten vorzeitigen Tilgung jedenfalls nicht ausreichend.

Unter diesem Gesichtspunkt vermag auch der unter Bezugnahme auf Abschnitt 17, Punkt 3 der Richtlinie zur Liebhabereibeurteilung vorgebrachte Einwand der steuerlichen Vertretung, dass eine in ernsthafter Absicht vereinbarte außerordentliche Tilgung dann vorliegt, wenn die Tilgung innerhalb der ersten 10 Jahre erfolgt und wenn die Rückzahlung der Abgabenbehörde gegenüber offen gelegt bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufgenommen wird, nicht zu überzeugen.

Wie sich aus obigen Ausführungen ergibt, muss die ernsthafte Absicht zur vorzeitigen (teilweisen) Kreditrückzahlung von vornherein bestehen und eindeutig erwiesen sein. Die

bloße Berücksichtigung einer Sondertilgung in der Prognoserechnung reicht im Hinblick darauf, dass sich eine von vornherein ernsthaft geplante vorzeitige Kreditrückzahlung weder aus dem Kreditvertrag noch aus den sonstigen vorgelegten Unterlagen entnehmen lässt, als Nachweis nicht aus.

Eine außerplanmäßige Tilgung ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn sich die Tilgung nicht aus dem Kreditvertrag und dem zum Zeitpunkt der Kapitalaufnahme erstellten Tilgungsplan der das Fremdkapital gewährenden Bank entnehmen lässt. Es muss eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche "Tilgungsplanung" besteht (siehe auch UFS Graz vom 26. Mai 2006, RV/0157-G/06).

Auf Grund der Aktenlage ist somit nicht von einer von Anbeginn an geplanten vorzeitigen Kreditrückzahlung auszugehen.

Vielmehr soll eine Sondertilgung offensichtlich nur dann und in dem Umfang getätigert werden, als dies für die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses in dem für die steuerliche Anerkennung maßgeblichen Zeitraum erforderlich ist. Dass die behauptete Absicht, die angebotene langfristige Fremdfinanzierung nicht zur Gänze auszunutzen und im zehnten Jahr eine Sondertilgung zu leisten, schon beim Erwerb der gegenständlichen Wohnung samt PKW-Abstellplatz bestanden haben soll, kann somit nicht als erwiesen angenommen werden und muss diese bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit daher ausgeklammert bleiben.

Aber selbst eine Berücksichtigung der behaupteten Sondertilgung im Ausmaß von € 45.000,00 im 10. Jahr (2015) würde angesichts der von der Betriebsprüfung geänderten Ansätze zu keinem positiven Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren führen:

Zinsaufwand nach Sondertilgung auf Basis der Bruttoanschaffungskosten:

$$\begin{aligned} & 189.876,36 \\ & - 45.000,00 \\ & \hline 144.876,36 \times 3,15\% \end{aligned}$$

$$4.563,61$$

Zinsaufwand ohne Sondertilgung	5.981,11
Zinsaufwand nach Sondertilgung	4.563,61

Differenz	1.417,50
-----------	----------

Änderung der von der BP nach der Außenprüfung für die Jahre 2006 und 2007 adaptierten Prognoserechnung bei Berücksichtigung einer Sondertilgung ab 2015:

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
+/- lt. BP	-2.891	-2.764	-2.634	-2.500	-2.363	-2.222	-2.078
	1.417,50	1.417,50	1.417,50	1.417,50	1.417,50	1.417,50	1.417,50
+/- lt. UFS	-1.474	-1.347	-1.217	-1.083	-946	-805	-661
+/- saldiert lt. BP	-41.316	-44.080	-46.713	-49.213	-51.576	-53.798	-55.877

+/- saldiert lt. UFS	-39.899	-41.245	-42.462	-43.544	-44.490	-45.294	-45.955
	2022	2023	2024	2025			
+/- lt. BP	-1.931	-1.780	-1.624	-1.466			
	1.417,50	1.417,50	1.417,50	1.417,50			
+/- lt. UFS	-514	-363	-207	-49			
+/- saldiert lt. BP	-57.807	-59.587	-61.211	-62.677			
+/- saldiert lt. UFS	-46.468	-46.831	-47.037	-47.086			

Dazu wird der Vollständigkeit halber noch Folgendes ausgeführt:

Aus dem Schreiben des Name1 (A) an die Verkäuferfirma (Firma1) am 15.3.2007 geht hervor, dass weder die genaue Höhe noch der genaue Zeitpunkt einer allfälligen vorzeitigen Rückzahlung (nicht einmal zum Zeitpunkt 15.3.2007) bekannt sind, zumal A schreibt, dass ab Oktober 2009 mit einer entsprechenden Zahlung seinerseits gerechnet werden kann. Ebenso führt A aus, dass er in der gegenständlichen Modellrechnung darüber informiert worden sei, dass allenfalls eine höhere Rückzahlung – also höher als € 45.000,00 – erforderlich sein könnte.

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

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

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

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

Ergänzend wird in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, zum Ergebnis gelangt ist, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts (Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie) als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen ist. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht erfordere die aus § 28 Abs. 5 Z 4 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 abgeleitete Rechtsfolge aber, dass Wohnraum vermietet worden ist, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der

Lebensführung eigne, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters) dienen könne. Daran kann nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die vermietete Kleinwohnung jedoch kein Zweifel bestehen. Am Ergebnis, dass die strittige Vorsteuer keine steuerliche Berücksichtigung finden kann, ändert sich dadurch nichts.

Der Berufung war daher insoweit ein Erfolg zu versagen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist anzumerken:

§ 274 1. Satz BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, weist folgenden Wortlaut auf:  
*"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet."*

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

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. März 2010