



GZ. RV/0841-W/09,
miterledigt RV/0842-W/09,
RV/3477-W/07, RV/3479-W/07,
RV/3480-W/07, RV/3481-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende 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 stV, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hins. Umsatzsteuer 2004 und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO betreffend 2004, betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 2004, betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den USt-Festsetzungsbescheid 1-12/2006) und 2007 (ursprünglich gerichtet gewesen gegen den USt-Festsetzungsbescheid 1-3/2007), Festsetzung der Umsatzsteuer 1-9/2008 sowie betreffend Nichtfeststellung von Einkünften 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.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der (Nicht-)Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 11.1.2005 erwarben die beiden Bw., beide wohnhaft in der Schweiz, 53/10043-tel Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft Adr, Wohnung 14, Stiege IV, sowie PKW-Stellplatz 40, von der Firma Adr1 Immobilientreuhand Ges.m.b.H., die als Verkäufer aufgetreten ist, um einen Gesamtkaufpreis von € 146.607,76 + 20% USt (29.321,55) sohin brutto € 175.929,31. Sie sind je zur Hälfte an den genannten Liegenschaftsanteilen beteiligt. Zum Zwecke der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind die beiden Miteigentümer als Miteigentumsgemeinschaft steuerlich erfasst. Gleichzeitig soll diese Miteigentumsgemeinschaft Unternehmerfunktion ausüben und beansprucht die ust-rechtliche Beurteilung als eigenes Rechtssubjekt.

Dem Kauf zugrunde liegt ein von der Firma Firma1. angebotenes zur Gänze (120% des Nettokaufpreises) fremdfinanziertes „Vorsorgewohnungsmodell“. Das Modell sieht eine Finanzierung des Wohnungskaufs mittels endfälliger, während der Laufzeit nicht rückzahlbarer Kredite und den Aufbau von 2 Tilgungsträgern zur Finanzierung der Kreditrückzahlung am Ende der Kreditlaufzeit vor.

Kaufpreis netto	146.607,76
<u>20% USt</u>	<u>29.321,55</u>
Kaufpreis brutto	175.929,31

Kaufnebenkosten:

Notar	3.518,59
Grunderwerbsteuer	6.157,53
Eintragungsgebühr	1.759,29

11.435,41

Im Zuge des Wohnungskaufs machten die Abgabenpflichtigen Vorsteuern in Höhe von € 29.321,55 geltend. Wegen des Verdachts auf Liebhaberei wurde für den Zeitraum 2004 – 2005 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO vorgenommen. Da für 2006 und 2007 Steuererklärungen abgegeben wurden, die das Ergebnis dieser Prüfung nicht berücksichtigten, wurde eine neuerliche Prüfung für 2006 und 2007 vorgenommen.

Der Gesamtfinanzierungsbedarf (Kaufpreis samt Kauf- und Finanzierungsnebenkosten) betrug insgesamt €188.797,89. 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 vom 24.11.2004 erklärt sich die SPK AG bereit, zum Zwecke des Kaufs der Wohnung 14 Stg IV samt PKW-Stellplatz 40, Objekt Adresse1 einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit im Gegenwert von 199.543,32 € 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 2,35830%. 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:

- ein verbüchertes Pfandrecht im Höchstbetrag von €239.500,00;
- die Verpfändung der Rechte und Ansprüche aus einer Erlebensversicherung Polizze Nr. neu, über €84.146,36 (Einmalerlag €43.900,00)
- die Verpfändung der Rechte und Ansprüche aus einer Erlebensversicherung Polizze Nr. neu, mit einer laufenden monatlichen Ansparrate von €104,00 ab 1.4.2005
- Gehaltsverpfändung der beiden Bw.
- ein Blanko-Rekta- Wechsel.

Der Erlös der als Sicherstellung bestellten Veranlagungsprodukte wird spätestens am 8.4.2030 zur Rückzahlung der Finanzierung verwendet. Die Kreditnehmer verpflichteten sich, die Eigenmittel in Höhe von 10% des Nettokaufpreises 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.

Mit Schreiben vom 24. August 2006 legte die steuerliche Vertretung die im Vorhalt vom 8. Juni 2006 abverlangten Unterlagen (Offert mit Modellrechnung, Kaufvertrag, Kreditvertrag, Mietvertrag, Prognoserechnung bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses) vor.

Der Mietvertrag vom 14.4.2004 hins. gegenständlicher Wohnung wurde vorgelegt (Mietverhältnis – Beginn am 1.5.2000 auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen). Das heißt, die Wohnung war bereits zum Kaufzeitpunkt vermietet.

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit erfolgt anhand einer vom Steuerpflichtigen zu erstellenden Prognoserechnung. Eine Einkunftsquelle nach

§ 1 Abs. 2 LVO II liegt bei Vermietung vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Die Dauer des absehbaren Zeitraumes beträgt im Sinne des § 2 (4) LVO II 20 Jahre ab Beginn der Vermietung.

Zur Beurteilung des vorliegenden Falles wurden anlässlich der Außenprüfung (im Jahr 2007) für 2004 – 2005 bzw. anlässlich des Vorhalts vom 8. 6. 2006 (Bl. 34 / HFA 2005) vom steuerlichen Vertreter der Abgabepflichtigen folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kaufvertrag (Rechnung war bereits aktenkundig),
- Rechnung des Notars,
- Prognoserechnung,
- Mietvertrag für Top 14, Stg. IV (dh top 414) und Kfz-Stellplatz 40 EG
- Kreditzusage der Bank1,
- Modellrechnung
- Ermittlung der Abschreibungsbasis
- Mietenpoolvereinbarung

Anlässlich der Prüfung für 2006 und 2007 wurden vorgelegt.

- Aufstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben für 1/06 – 9/08
- Zinsenbestätigung der Bank2 für 2007

Am 7.5.2007 erging von der Bp. (iR der Bp hinsichtlich der Prüfungsjahre 2004 und 2005 sowie USt-Nachschaub 2006) ein Erhebungsauftrag an die zuständige Immobilienverwaltung GmbH betreffend Einsichtnahme in die Hausverwaltungsunterlagen des gegenständlichen Objektes Adress .

Am 31.5.2007 erging ein Erhebungsauftrag der Betriebsprüfer (iR der Bp hinsichtlich der Prüfungsjahre 2004 und 2005 sowie USt-Nachschaub 2006) an die damalige steuerliche

Vertretung hinsichtlich Einsichtnahme in die betreffenden Unterlagen und Auskunftsverlangen betreffend die Mietenpoolunterlagen des gegenständlichen Objektes Adress .

1. Prognoserechnung

Von der Kanzlei VAW wurde anlässlich der Außenprüfung 2004 – 2005 eine Prognoserechnung vorgelegt.

Die **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 € 40.000,-- am Ende des 10. Jahres in die Prognoserechnung eingebaut. Ein laufender Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten soll erstmals im Jahr 10 (2015) und ein Gesamtüberschuss erstmals im Jahr 16 (2021) erwirtschaftet werden. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren sieht die Prognoserechnung einen Totalüberschuss von € 11.852,52 vor.

2. Mietenpool

Zum Ausgleich von Leerstehungen ist von den Abgabenpflichtigen ein monatlicher Pauschalbetrag in Höhe von € 0,45 pro m² zu entrichten. Im Fall von Leerstehungen sollen ausfallende Mieten durch diesen Pool ersetzt werden.

3. Finanzierungskosten

Zur Deckung der Investitionskosten inkl. Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten (Bearbeitungsspesen, Grundbuchseintragsgebühr, sonstige Kosten) wurde eine **Kreditzusage** der Bank2 über einen einmal ausnutzbaren, **endfälligen Fremdwährungskredit** (in Schweizer Franken) im Gegenwert von € 199.543,32 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 VAW ursprünglich vorgelegten Prognoserechnung wurden für die Jahre 1 bis 10 Zinsaufwendungen in Höhe von jährlich € 3.972,38 in Ansatz gebracht, für die Jahre 11 bis 20 wurde der Zinsaufwand infolge der am Ende des 10. Jahres behaupteten Sondertilgung auf € 2.972,38 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 wurde wie folgt berechnet:

Vor Sondertilgung:

Kaufpreis netto	146.607,76
<u>Kaufnebenkosten netto</u>	<u>12.287,35</u>
Kreditsumme exkl. USt	158.895,11
Davon 2,5% Zinsen für Jahre 1 bis 10 €3.972,38	

Nach Sondertilgung

Kreditsumme exkl. USt	158.895,11
- <u>Sondertilgung</u>	-40.000,--
Kreditsumme nach Sondertilgung	118.895,11
Davon 2,5% Zinsen für die Jahre 11 bis 20	2.972,38

Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Kreditlaufzeit verpflichteten 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 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.

B. Rechtliche Würdigung:

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 Bw1 und Bw2 bestehende Miteigentumsgemeinschaft, vorbehaltlich des Vorliegens von Liebhaberei.

In der zu § 2 (3) EStG und zu § 2 UStG erlassenen Liebhabereiverordnung in der Fassung BGBl 1993/33 (LVO II) wird geregelt was als Einkünfte bzw. als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist, und in welchen Fällen von Betätigungen mit Liebhabereicharakter auszugehen ist. Demnach regelt § 1 Abs. 2, dass Liebhaberei dann anzunehmen ist, wenn Verluste entstehen, die aus einer Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, stammen. Die Annahme von Liebhaberei kann gem. § 2 (4) LIVO 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 Liebhaberei 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 von der Außenprüfung 04- 05 sowie 06 - 07 in folgenden Punkten verändert.

Die von der Bp berichtigte Prognoserechnung wird unten angeführt.

Aufwendungen Mietenpool

Die von den Abgabepflichtigen monatlich zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool in Höhe von € 0,45/m² 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 Außenprüfung erstellten Prognoserechnung als Werbungskosten geführt. Tatsächlich wurden sie auch in den abgegebenen Überschussrechnungen als Werbungskosten behandelt.

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, ZI. 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.

Zinsenaufwand in Zusammenhang mit der Kreditsumme und Sondertilgung

Von der Außenprüfung wurden die Aufwendungen, wie sie in die adaptierte 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 € 199.543,32.

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 wesentlich höheren Ansatz in der Prognoserechnung ergeben als bisher (siehe obige Tabelle Zinssätze für 1989 bis 1994).

Im Zuge der Außenprüfung 04-05 wurden die jährlichen Zinsenaufwendungen wie folgt berechnet:

$$\begin{aligned}
 \text{Kreditbetrag} & \quad € 199.543,32 \\
 x (\text{Marge} + \text{durchschnittlichem LIBOR}) & \quad 3,15\% \\
 \textbf{jährlicher Zinsaufwand lt. BP} & \quad \textbf{€ 6.286,--}
 \end{aligned}$$

Dieser Zinsenansatz von 3,15% wird von der Außenprüfung in der Prognoserechnung auch für die Jahre ab 2008 angewendet, da damit Schwankungen nach oben und unten abgedeckt werden. Für die Jahre bis inklusive 2007 werden in der Prognoserechnung die tatsächlichen Zinsenaufwendungen angesetzt. Die tatsächlichen Zinsen 2006 liegen knapp unter dem berechneten Wert laut Außenprüfung und die tatsächlichen Zinsen 07 klar über diesem 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.
- es wurden keine Unterlagen vorgelegt, die einen Nachweis erbringen, dass eine Sondertilgung von vornherein geplant war und fixiert wurde, obwohl solche Unterlagen seitens der Außenprüfung angefordert wurden.

Es ist daher ableitbar, dass eine **Sondertilgung** nicht von **vornherein** 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.

4. Hauptmietzins, Stellplatzmiete, Betriebskosten und sonstiger Aufwand

Die obgenannten Positionen werden in der Prognoserechnung ausgehend von den tatsächlichen Werten 07 zuzüglich einer jährlichen Indexsteigerung von 2,5% ab 2008 in Ansatz gebracht.

5. 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 Außenprüfung 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 Außenprüfung 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/m² zum Ansatz gebracht.

Ein Verwaltungsentgelt für den Mietenpool in Höhe von € 0,17/m² (wertgesichert) Wohnnutzfläche kann ab dem 5. Jahr verrechnet werden. Diesem Umstand wurde in der Prognoserechnung bisher nicht Rechnung getragen.

Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung der o. a. Änderungen ergibt sich aus der Vermietung der Eigentumswohnung Adr , Top 414, sowie PKW-Stellplatz 40, EG für den Prognosezeitraum **2005 bis 2025** ein Gesamtverlust von € 64.256,-.

Eine Einkunftsquelle liegt bei Betätigungen mit Liebhäbereivermutung § 1(2) LIVO 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 Außenprüfung erstellten Prognoserechnung zu ersehen ist, erscheint dies nicht möglich.

Es ist daher von Beginn an von Liebhäberei auszugehen. Die erklärten Verluste sind mangels Einkunftsquellencharakter nicht ausgleichsfähig. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle ist auch kein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO durchzuführen.

Im uest-rechtlichen Sinne handelt es sich hierbei um keine unternehmerische Betätigung. Vorsteuerbeträge, die mit dieser Betätigung in Verbindung stehen sind nicht abzugänglich. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten USt-Beträge wird eine Steuerschuld gem. § 11 (14) UStG bewirkt.

C. Steuerliche Würdigung

1. Umsatzsteuer

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
	EUR	EUR
Gesamtbetrag Entgelte	keine	keine
Vorsteuerbeträge	keine	keine
<u>USt-Schuld gem. § 11 (14) UStG</u>	keine	575,25

Obiges gilt auch für den Umsatzsteuernachschaizeitraum 1/2006 – 3/2007.

	2006	2007
	EUR	EUR
Gesamtbetrag Entgelte	keine	keine
Vorsteuerbeträge	keine	keine
<u>USt-Schuld gem. § 11 (14) UStG</u>	639,83	677,56

Obiges gilt auch für den Umsatzsteuernachschaizeitraum 1/2008 – 9/2008.

2. 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.

StNr.:	NN Bw.			Objekt Adresse						Top Stellplatz	414 40EG
	2005 0	2006 1	2007 2	2008 3	2009 4	2010 5	2011 6	2012 7	2013 8	2014 9	2015 10
HMZ	4.274	4.760	4.900	5.023	5.148	5.277	5.409	5.544	5.682	5.825	5.970
Stellplatzmiete	739	819	938	961	985	1.010	1.035	1.061	1.088	1.115	1.143
Mietenpool	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229
BK	-724	-651	-724	-742	-761	-780	-799	-819	-840	-861	-882
So. Aufwand	-121	-177	-593	-608	-623	-639	-655	-671	-688	-705	-723
IS-/IH-Kosten	-85	-95	-98	-100	-103	-106	-108	-111	-114	-116	-119
AfA Wohnung	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871
AfA Einrichtung	-300	-300	-300	-300	-300	-300	-300	-300	-300	-300	0
Zinsaufwand	-4.681	-6.062	-7.923	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286
So. Finanz.k											
+/-	-2.998	-3.806	-5.900	-4.152	-4.039	-3.923	-3.803	-3.681	-3.556	-3.428	-2.997
+/- Saldiert	-2.998	-6.805	-12.704	-16.856	-20.895	-24.818	-28.621	-32.302	-35.859	-39.287	-42.283
	2016 11	2017 12	2018 13	2019 14	2020 15	2021 16	2022 17	2023 18	2024 19	2025 20	2026 21
HMZ	6.119	6.272	6.429	6.590	6.755	6.924	7.097	7.274	7.456	7.642	7.833
Stellplatzmiete	1.171	1.201	1.231	1.262	1.293	1.325	1.359	1.392	1.427	1.463	1.500
Mieterpool	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229	-229
BK	-904	-927	-950	-974	-998	-1.023	-1.049	-1.075	-1.102	-1.129	-1.157
So. Aufwand	-741	-759	-778	-798	-817	-838	-859	-880	-902	-925	-948
IS-/IH-Kosten	-122	-125	-129	-132	-135	-138	-142	-145	-149	-153	-157
AfA Wohnung	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871	-1.871
AfA Einrichtung	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Zinsaufwand	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286	-6.286
So. Finanz.k	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
+/-	-2.862	-2.724	-2.582	-2.437	-2.288	-2.136	-1.980	-1.820	-1.656	-1.487	-1.315
+/- Saldiert	-45.145	-47.869	-50.451	-52.889	-55.177	-57.313	-59.293	-61.113	-62.768	-64.256	-65.570
Indexsteigerung Whg	2,50%	Kreditsumme inkl. Ust €		199.543	Miete Wohnung mtl.				Grundanteil		20%
Indexsteigerung Garage	2,50%	Kreditlaufzeit - Jahre		25	Miete Stellplatz mtl.				Fläche in m²		42,46
BK-Index	2,50%	Zinssatz		3,15%	Mietvertrag vom				Miete / m²		
AfA Basis		Sontige Finanzierungsk.							Miete/m² lt Prognose StB		

In der gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO und Umsatzsteuer 2004 sowie gegen die Nichtfeststellungsbescheide und Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 und Festsetzung der Umsatzsteuer 1-12/2006, 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 €40.000,00 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 Wiederaufnahmbescheide:

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:

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 15. 7. 2005 (Bl. 8 / Hauptfeststellungsakt [HFA] 2004) sowie der Umsatzsteuer 2004 am 13.7.2005 (s. Bl. 9 / HFA 2004) auf Grund der in den eingereichten Abgabenerklärungen enthaltenen Angaben. Erst im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 2. Okt. 2006 aufgrund eines vom FA durchgeführten Vorhalteverfahrens vom 19.9.2006 wurden dem Finanzamt div. Unterlagen (Kaufvertrag, Kreditzusage dat. mit 24.11.2004, Mietvertrag v. 14.4.2000, Prognoserechnung der Bw. für die Jahre 2005 bis 2026, Modellrechnung) vorgelegt. Die Mietenpoolvereinbarung wurde erst im Zuge der im Jahr 2007 durchgeführten Bp (Bp betr. die Jahre 2004 und 2005 sowie USt-Nachscha 2006) vorgelegt.

Angemerkt wird der Vollständigkeit halber, dass die Frage der Liebhaberei keinen tauglichen Wiederaufnahmsgrund, wie die Bw. richtig in der Berufung ausführten, 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 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 eines Vorhalts des FA v. 19.9.2006 wurden vom stl. Vertreter am 2. Okt. 2006 (Eingangsdat. beim Finanzamt [FA]; Bl. 3 ff / HFA 2005) dem Finanzamt die weiteren, maßgeblichen Unterlagen, wie Kaufvertrag, Bedingungen der Fremdfinanzierung (Kreditzusage), Prognoserechnung für die Jahre 2005 bis 2026 (Bl. 32 / HFA 2005), Modellrechnung etc., Kreditzusage und Mietvertrag vorgelegt.

Die Mietenpoolvereinbarung wurde erst im Zuge der Bp (hins. der Jahre 2004 und 2005 sowie USt-Nachscha 2006) im Jahr 2007 vorgelegt.

Erst dann (nach **Vorhaltsbeantwortung am 2. Oktober 2006 und nach Vorlage von Unterlagen im Zuge des Bp-Verfahrens im Jahr 2007**) 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.

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 Subsumtion 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 der Abgabenbehörde wegen des Unterlassens von entsprechenden Ermittlungen der Vorwurf der Nachlässigkeit, Oberflächlichkeit oder Sorgfaltswidrigkeit 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 Adresse1 vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus. Erst durch die im Zuge eines im Jahr 2006 durchgeführten Vorhalteverfahrens, zum Teil im Gefolge der im Jahr 2007 durchgeführten Außenprüfung (Bp hinsichtlich 2004 und 2005 sowie USt-Nachschauberechnung 2006) 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 Zeitpunkt der Bescheiderlassung (im Zuge der Erstveranlagung) 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 Wiederaufnahmeverfügung für das Jahr 2004 nicht gegeben sei, nicht zu überzeugen. Da nach der Aktenlage dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (im Zuge der Erstveranlagung) der entscheidungswesentliche Sachverhalt insoweit nicht vollständig bekannt war, erweist sich demzufolge die Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens und Feststellungsverfahrens 2004 als gerechtfertigt.

2. Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften

Die Bw. haben hinsichtlich Umsatzsteuer (erst) ab dem Kalenderjahr 2005 auf die Anwendung der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet (Erklärung gem. § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz [UStG] 1994; Dauerbelege Bl. 7 f. / HFA).

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBI. 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 BGBI. 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 übereinstimmender 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 (229,00 €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 €6.286,00 korrigiert und solcherart nach 22 Jahren ein **negatives** Gesamtergebnis von 65.570 €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 von der Prüferin 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 m² 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 m² Nutzfläche) unberücksichtigt geblieben.

Was die durch die BP vorgenommene Änderung des Zinssatzes betrifft, ist festzuhalten, dass laut Kreditzusage vom 24.11.2004 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 €40.000,00 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 40.000,00 € der Aktenlage zufolge erstmals im Zuge der anlässlich des Vorhalteverfahrens vorgelegten Prognoserechnung deklariert (Bl. 32 / HFA 2005).

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 24.11.2004 eine geplante vorzeitige Kapitaltilgung nicht angeführt ist und die diesbezüglich behauptete "Vereinbarung mit dem Kreditinstitut" nicht nachgewiesen wurde, ist (auch) aus der Bestätigung vom 10.5.2007, mit welcher den Bw. mitgeteilt wird, dass seitens SPK Horn-Ravelsbach-Kirchberg AG gegenüber der Leistung einer Sondertilgung während der Kreditlaufzeit kein Einwand besteht, nicht zu entnehmen, dass eine solche bereits zum Kaufzeitpunkt geplant war. 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 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 getätigter 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 €40.000,00 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:

	199.543,32							
	-40.000,00							
	159.543,32	x 3,15%						
	5.025,61							
Zinsaufwand ohne Sondertilgung		6.286,00						
Zinsaufwand nach Sondertilgung		5.025,61						
Differenz			1.260,39					

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	-2.997	-2.862	-2.724	-2.582	-2.437	-2.288	-2.136
	1.260,39	1.260,39	1.260,39	1.260,39	1.260,39	1.260,39	1.260,39
+/- lt. UFS	-1.737	-1.602	-1.464	-1.322	-1.177	-1.028	-876
+/- saldiert lt. BP	-42.283	-45.145	-47.869	-50.451	-52.889	-55.177	-57.313
+/- saldiert lt. UFS	-41.023	-42.624	-44.088	-45.409	-46.586	-47.614	-48.489
	2022	2023	2024	2025	2026		
+/- lt. BP	-1.980	-1.820	-1.656	-1.487	-1.315		
	1.260,39	1.260,39	1.260,39	1.260,39	1.260,39		
+/- lt. UFS	-720	-560	-396	-227	-54,61		
+/- saldiert lt. BP	-59.293	-61.113	-62.768	-64.256	-65.570,00		
+/- saldiert lt. UFS	-49.209	-49.769	-50.164	-50.391	-50.445,37		

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass im Berechnungsblatt „Vorsorgewohnung in Österreich – Modellrechnung“ (AB der Bp hins. 2004 und 2005 sowie USt-Nachscha 2006)

ausgeführt wird, dass es aufgrund steuerrechtlicher Implikationen erforderlich sein kann, den Sondertilgungssatz gegebenenfalls zu erhöhen. Daraus geht eindeutig hervor, dass nicht einmal die Höhe einer allfälligen Sondertilgung von vornherein eindeutig fixiert wurde.

Abgesehen davon sind im Kreditvertrag keinerlei Vereinbarung hinsichtlich einer allfälligen Sondertilgung getroffen worden.

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 Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheide bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides von der Wirkung des § 274 BAO erfasst sind; der Jahresbescheid, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheide 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 Umsatzsteuerfestsetzungsbesccheide 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