



GZ. RV/1806-W/10,
miterledigt RV/1805-W/10,
RV/1804-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über folgende Berufungen der W. C. und W. M., L. Wien, vertreten durch Dr. Alfred Pribik, Rechtsanwalt, 1120 Wien, Aichholzgasse 6, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg entschieden:

1. Berufung vom 3. November 2008 gegen den Bescheid vom 21. Oktober 2008 betreffend Feststellung der Einkünfte 2006 gem. [§ 188 BAO](#)

Der Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO und [§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) iVm [§ 188 BAO](#) wird festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Wohnungseigentumsgemeinschaft W. C. und W. M., L. Wien, bisher nach außen aufgetreten als W. C. und Mitbesitzer, für das Jahr 2006 mangels Einkunftsquelleneigenschaft zu unterbleiben hat.

2. Berufung vom 22. Mai 2010

a) gegen den Bescheid vom 20. April 2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften 2007 gemäß [§ 188 BAO](#) und

b) gegen den Bescheid vom 20. April 2010 gemäß [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) und [§ 190 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 188 BAO](#) für 2007.

Ad 2 a) Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Feststellungsbescheides 2007 wird abgewiesen.

Ad 2 b) Die Berufung gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Feststellungsbescheid 2007 wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber W. C. und W. M., Wohnungseigentumsgemeinschaft, haben im Jahr 2006 je zur Hälfte die Eigentumswohnung L. 7 Top 3 um € 180.000,- gekauft (Kaufvertrag vom 9. Juni 2006).

Jahr 2006

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften /-gemeinschaften (Feststellungserklärung) **2006** wurde ein Überschuss der Werbungskosten in Höhe von € 22.355,19. erklärt.

Einnahmen	0,00
Ausgaben	
Absetzung für Abnutzung (AfA)	2.880,00
Finanzierungskosten	4.338,61
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	3.946,60
Übrige Werbungskosten	11.189,98
Verlust	-22.355,19

Die Veranlagung erfolgte 16. Juli 2008 erklärungsgemäß.

Am **21. Oktober 2008** hob das Finanzamt den Bescheid über die Feststellung über die Einkünfte gem. [§ 188 BAO](#) 2006 gemäß [§ 299 BAO](#) auf. Begründend wurde ausgeführt, dass die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben kann, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Gleichzeitig erließ das Finanzamt einen neuen **Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. [§ 188 BAO](#) 2006 vom 21.Oktober 2008**. Der Verlust wurde mit € 21.732,39 festgestellt.

Begründend wurde ausgeführt, dass bei der AfA-Berechnung 20% Grund und Boden auszuscheiden seien, daher die AfA in Höhe von € 2.257,20 anzusetzen sei.

Gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2006 gem. [§ 188 BAO](#) vom 21.Oktober 2008 wurde am **3.November 2008 Berufung** eingebracht. Bei der Berechnung sei die Ausscheidung des Grundanteiles in Höhe von 20% bereits bei der Berechnung der AfA berücksichtigt worden.

Vorgelegt wurden das Beiblatt zur Einkommensteuer 2006 für Personeneinkünfte, auf dem die Berechnung der AfA abzüglich 20% Grundanteil ersichtlich ist und der Kaufvertrag.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin am 14. November 2008 folgende Unterlagen nachzureichen:

„Eine Prognoserechnung, aus der die zukünftig zu erwartenden Einnahmen sowie die zukünftig zu erwartenden Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung, bzw. 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen ersichtlich sind. Weiters den Mietvertrag, woraus die Höhe der Einnahmen ersichtlich ist.

Eine Aufstellung der Anschaffungsnebenkosten (GrESt, Eintragungsgebühr, Notarkosten, etc.) sowie eine Stellungnahme, ob und in welcher Höhe diese Bemessungsgrundlage zur Berechnung der AfA hinzugerechnet werde.

Einen geeigneten Nachweis (Baujahr, Gutachten, etc.) über die Anwendung des AfA-Satzes iHv 2%.

Eine Aufstellung der Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen im Jahr 2006. weiters eine Aufgliederung der übrigen Werbungskosten iHv € 11.189,98.“

Mit **Schreiben vom 1. Dez. 2008** brachten die Miteigentümer M. und C. W. ergänzend vor, dass eine Prognoserechnung über die erwartenden Einnahmen für die nächsten 20 Jahre auf Grund der Gesetzeslage nicht seriös möglich sei. Die Wohnung unterliege voll dem Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes, und habe diesem zu entsprechen. Wie dies in den nächsten Jahren novelliert werde, ist für den Konsumenten nicht absehbar.

Weiters wurde ausgeführt, dass dies auch für die Werbungskosten gelte, die abhängig seien, wie der Mieter das Mietobjekt nutze, ob Reparaturen anfallen oder Beschädigungen zu beheben seien. Auf die verschiedensten Judikaturen des OGHs werde verwiesen.

Eine Aufstellung der Anschaffungskosten wurde neuerlich angeschlossen, aus der auch ersichtlich sei, dass diese nicht zur AfA in der Berechnung inkludiert worden seien.

Es handle sich um ein Haus der Jahrhundertwende (1890) – dies sei aus dem öffentlichen Grundbuch, Bauamt und auch in Natura jederzeit feststellbar. Daraus ergebe sich der 2%-Anteil (vorab sei der 20% Grundanteil abgezogen worden).

Beigelegt wurden die Aufstellung betreffend die Aufgliederung der Werbungskosten und der Mietvertrag.

Das Finanzamt erließ am 26. November 2009 eine abweisende

Berufungsvorentscheidung.

Gemäß § 92 Abs.1 lit. b BAO und [§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) iVm [§ 188 BAO](#) wurde festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hinsichtlich der Wohnungseigentumsgemeinschaft W. C. und W. M., L. Wien, bisher nach außen aufgetreten als W. C. und Mitbes., für das Jahr 2006 mangels Einkunftsquelleneigenschaft zu unterbleiben

hat.

Begründend wurde ausgeführt, dass keine ertragsteuerliche Einkunftsquelle vorliege. Ein Feststellungsverfahren iSd [§ 188 BAO](#) sei daher nicht durchzuführen.

"Nach [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) (BGBl 1993/33) liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 leg.cit.](#) ist die Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des [§ 2 Abs. 4](#) ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß [§ 1 Abs.2](#) liegt 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 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).

Mit Vorhalt vom 14.11.2008 wurden Sie aufgefordert, anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, ob innerhalb des absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorläge. Weiters wurden Sie um einen belegmäßigen Nachweis der Höhe des Fremdfinanzierungsaufwandes ersucht. Eine Gegenüberstellung der zu erwartenden Einnahmen mit den zu erwartenden Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (Prognoserechnung) ist im Zweifel bei einer Betätigung iSd [§ 1 Abs. 2 Z 3 leg.cit](#) geeignet, die Absicht einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nachvollziehbar darzustellen. Mangels Vorlage einer Prognoserechnung, sowie bedingt durch die Tatsache des Entstehens von Verlusten ab Beginn der Betätigung, ist zwingend von Liebhaberei auszugehen ([§ 1 Abs.2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33](#)). Es liegt daher von Beginn an keine Einkunftsquelle vor."

Vorlageantrag vom 28.12.2009

Der ursprüngliche Bescheid über die Verweigerung der Feststellung von Einkünften gemäß [§ 188 BAO 2006](#) vom 21.Oktober 2008 werde bekämpft.

Die Aufhebung des Bescheides und die Rückverweisung zur Sachverhaltserhebung und neuerliche Entscheidung durch die erste Instanz an diese werde beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Verfahren mangelhaft gewesen und der Inhalt der Bescheides rechtswidrig sei.

Es werde nunmehr eine den derzeitigen Kenntnissen und den berechtigten Erwartungen der Entwicklung des Aufwandes und der Erträge entsprechende Aufstellung vorlegt, die nachweise, dass das gegenständliche Objekt nicht als Liebhaberei zu beurteilen sei. Das bisherige Verfahren und die Begründung des angefochtenen Bescheides seien daher

mangelhaft, weil diese Umstände nicht vollständig erhoben und festgestellt worden seien. Vorgelegt wurde eine Prognoserechnung.

Die Anwendung der Liebhabereiverordnung sei sachlich nicht begründet, weil die Absicht bestehe, einen Gewinn zu erzielen, also einen Vermögenswert zu schaffen, der Gewinn abwirft, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten.

Die Vorgangsweise entspreche der Anschaffung einer Vorsorgewohnung zur Sicherung des Einkommens im Alter.

Feststellungen, dass ein Ertrag bereits in angemessener Höhe erzielt werde, fehlten. Die Einschreiter hätten es auf sich genommen, ein, auch grundbücherlich sichergestelltes Darlehen aufzunehmen, um einen Vermögenswert anzukaufen, der Erträge erbringe. Feststellungen darüber fehlten.

Die Einschreiter hätten mit einem Aufwand

2006 € 11.518,31

2007 € 57.475,41

und beträchtlichen Eigenleistungen den Kaufgegenstand repariert, sodass er einer Wohnung der Kategorie A im ordnungsgemäßen Zustand entspräche. Der Investitionskredit sei auf 16 Jahre aufgenommen. Die Spesen und Zinsen seien in der Anlage A (Prognoserechnung) dargestellt. Unerwartet habe für die Haussanierung im Jahre 2006, aber nur in diesem Jahr, eine Zahlung von € 2.542,22 geleistet werden müssen.

Der Hauptmietzins habe 2007, nach Fertigstellung der Arbeiten € 760,00 betragen

im Jahr 2008 € 9.120,00,

ab dem Jahr 2009 € 9.427,00.

Die Wertveränderung, die entsprechend dem derzeitigen Wirtschaftssystem zwischen 1 und 3 % p/a zu berechnen sei, würde den Mietzins jährlich steigern.

Die Einschreiter, rechtlich nicht erfahren und nicht in Kenntnis der gesetzlichen Bestimmungen hätten die für die Entscheidung notwendigen Grundlagen nicht geliefert, weil ihnen die entsprechenden Rechtskenntnisse dazu fehlen.

Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes wurde ausgeführt, dass die Tatsachen des „Entstehens von Verlusten ab Beginn einer Betätigung“ keine taugliche Grundlage für sich sei, von Liebhaberei auszugehen. Der Beginn jeder wirtschaftlichen Tätigkeit erfordere einen Startaufwand, der auch bei Anschaffung einer Wohnungseigentumswohnung zum Zwecke der nachhaltigen Erzielung von Erträgen zur Absicherung des Lebensunterhaltes, gleichsam einer Vorsorgewohnung, nahezu zwingend entstehe, ohne deshalb einen Schluss auf die Zukunft zuzulassen. Die Anschaffung eines solchen Objektes könne nur über einen langen Zeitraum sachlich richtig beurteilt werden. Eine andere Beurteilung sei mit dem Gesetz nicht im

Einklang. Der Mangel der Vorlage einer Prognoserechnung habe in der mangelnden Rechtskenntnis der Einschreiter seine Ursache, aber nicht im Tatsächlichen.

Eine entsprechende Anleitung der Einschreiter hätten den Sachverhalt ermittelt, der auch jetzt vorgetragen werde, und auch belegmäßig nachgewiesen werden könne und werde, wenn weitere Unterlagen gefordert werden würden.

Infolge der Zustellung vor den Weihnachtsfeiertagen und den anschließenden Feiertagen sei ein nachträgliches Vorlegen von Urkunden des wahren Sachverhaltes nachträglich notwendig.

Unter Bedachtnahme auf diese Unterlagen sei der richtige Sachverhalt zu ermitteln und daraus festzustellen, dass die Feststellung der gemeinsamen Einkünfte der Wohnungseigentumsgemeinschaft C. W. und M. W., L. Wien, zu erfolgen habe.

Daraus werde sich ergeben, dass eine Veranlagung der Gemeinschaft zu erfolgen habe, weil Liebhaberei nicht vorliege.

Anlage A) - Prognoserechnung

WEG C. und M. W.								29.12.2009
L. Wien								
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Wohnkredit CHF								
Jahr	Zinsen	Spesen	Haus- sanierung	1/10 Instand- setzung 2007	AfA	Zwischen- summe	Haupt- miete	Saldo
2006	-4.338,66	0,00	-2.542,22	-1.784,13	-3.182,79	-11.847,80	0,00	-
2007	-9.347,33	78,04	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-14.236,21	760,00	-
2008	9.090,26	106,26	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-13.950,92	9.120,00	-
2009	-5.027,24	0,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-9.994,16	9.427,56	-566,60
2010	-5.027,24	0,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-9.994,16	9.427,56	-566,60
2011	-5.027,24	0,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-9.994,16	9.427,56	-566,60
2012	-5.027,24	0,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-9.994,16	9.427,56	-566,60
2013	-5.027,24	0,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-9.994,16	9.427,56	-566,60
2014	-5.027,24	0,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-9.994,16	9.427,56	-566,60
2015	-5.027,24	0,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-9.994,16	9.427,56	.566,60
2016	-5.027,24	0,00	0,00	-1.784,13	-3.182,79	-9.994,16	9.427,56	-566,60
2017	-5.027,24	0,00	0,00	0,00	-3.182,79	-8.210,03	9.427,56	1.217,5
2018	-5.027,24	0,00	0,00	0,00	-3.182,79	-8.210,03	9.427,56	1.217,5
2019	-5.027,24	0,00	0,00	0,00	-3.182,79	-8.210,03	9.427,56	1.217,5
2020	-5.027,24	0,00	0,00	0,00	-3.182,79	-8.210,03	9.427,56	1.217,5
2021	-5.027,24	0,00	0,00	0,00	-3.182,79	-8.210,03	9.427,56	1.217,5
2022	-5.027,24	0,00	0,00	0,00	-3.182,79	-8.210,03	9.427,56	1.217,5

Anlage B) – AfA-Berechnung

C. & M. W.		29.12.2009
WEG L. Wien		
AfA-BERECHNUNG		
Kaufpreis	180.000,00	
-20% Grund	36.000,00	
Summe:	144.000,0	
Kaufpreis Übertrag		144.000,00
CA Darlehen Rechtsgeschäftsgebühr		2.040,00
Eintragungsgebühr		3.672,00
Schätzgebühr		4.717,50
Kosten Rechtsanwalt Dr. Jörg J.		4.446,00
Notar Dr. Sonja T.		141,14
Notar Dr. Sonja T.		122,84
Summe:		159.139,4
2% AfA		3.182,79
2% AfA begründet, weil das Haus vor 1914 erbaut wurde		

Jahr 2007

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften /-gemeinschaften 2007 wurde ein Verlust von € 35.912,22 erklärt.

Einnahmen	900,00
Ausgaben	
Absetzbare Aufwendungen § 28 Abs.2 (Zehntelabsetzungen)	1.784,13
Absetzung für Abnutzung (AfA)	2.880,00
Finanzierungskosten	14.899,18
Sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten	15.563,15
Übrige Werbungskosten	1.685,76
Verlust	35.912,22

Die Veranlagung erfolgte am **16. Juli 2008** erklärungsgemäß.

Das Finanzamt ersuchte mittels Vorhalt vom **24. Oktober 2008** Bw. die Aufgliederung der Instandhaltungskosten in H. v. € 15.563,15 sowie betragsmäßige relevante Rechnungen in Kopie und die belegmäßigen Nachweise der Fremdfinanzierung nachzureichen.

Die Bw. legte 2 Darlehensverträge, einen über € 35.000,- vom 13.08.2007 (Laufzeit über 180 Monate) und einen über € 255.000,- vom 21.06.2006 (Kapitalendfälligkeit 01.08.2031) weiters eine Aufgliederung der Werbungskosten, aus der Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 35.912,22, ersichtlich ist, und die Rechnungen vor.

Wiederaufnahme 2007

Das Finanzamt nahm am **20. April 2010** das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2007 wieder auf.

Begründend wurde u.a. Folgendes ausgeführt:

"Gemäß § 303 Abs.4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts zulässig, wenn 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.

Am 11.06.2008 erging der Erstbescheid (Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO unter Berücksichtigung der Verluste aus Vermietung und Verpachtung).

Am 24.10.2008 wurde ein Vorhalt versandt, in dem ua ein belegmäßiger Nachweis der Fremdfinanzierung und eine Aufgliederung der Instandhaltungskosten abverlangt wurden.

Dieser wurde am 3.11.2008 beantwortet und dabei erstmalig die Darlehensverträge vorgelegt.

Auf Grund dieser Unterlagen ist die Laufzeit, der Zinssatz und die Art des Kredites erstmalig ersichtlich (endfällig d.h. bis 1.8.2031 keine Kredittilgung).

Ebenso wurde im Vorlageantrag vom 28.11.2009 betreffend das Jahr 2006 erstmals eine Prognoserechnung vorgelegt. Aus dieser ergibt sich, dass mit den prognostizierten Kreditzinsen iHv € 5.000 pro Jahr und der AfA als Ausgaben und den prognostizierten Mieteinnahmen sich im absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss ausgeben wird. Des Weiteren beinhaltet die Prognoserechnung keinen Abzugsposten für das Risiko zukünftiger Leerstellungen und Reparaturen.

Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägungen von Billigkeits- und Zweckmäßigungsgründen ([§ 20 BAO](#)) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden."

Das Finanzamt erließ am 20. April 2010 einen Bescheid gemäß [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) und [§ 190 Abs. 1 BAO](#) iVm [§ 188 BAO](#) für 2007.

"Gemäß [§ 92 Abs. 1 lit. b BAO](#) und [§ 190 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#) iVm [§ 188 BAO](#) wird festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte hinsichtlich Wohnungseigentumsgemeinschaft W. C. und W. M., L. Wien, für das Jahr 2007 mangels Einkunftsquelleneigenschaft zu unterbleiben hat.

Begründung:

Es liegt keine ertragsteuerliche Einkunftsquelle vor. Ein Feststellungsverfahren iSd [§ 188 BAO](#) ist daher nicht durchzuführen.

Nach [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#) (BGBl 1993/33) liegen Einkünfte bei der Betätigung vor, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß [§ 1 Abs. 2 leg. cit.](#) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des [§ 2 Abs. 4](#) ausgeschlossen sein.

Bei Betätigungen gemäß [§ 1 Abs. 2](#) liegt 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 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 erstmaligen anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Mit Vorhalt vom 14. 11. 2008 wurde der Bw. aufgefordert, anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, ob innerhalb des absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorläge.

Weiters wurde der Bw. um einen belegmäßigen Nachweis der Höhe des Fremdfinanzierungsaufwandes ersucht. Eine Gegenüberstellung der zu erwartenden Einnahmen mit den zu erwartenden Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (Prognoserechnung) ist im Zweifel bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 leg. cit. geeignet, die Absicht einen Gesamtüberschuss zu erzielen nachvollziehbar darzustellen.

Mangels Vorlage einer Prognoserechnung, sowie bedingt durch die Tatsache des Entstehens von Verlusten ab Beginn der Betätigung, ist zwingend von Liebhaberei auszugehen ([§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) BGBl 1993/33). Es liegt daher von Beginn an keine Einkunftsquelle vor.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässigen Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechende Rechtsmittelbelehrung verwiesen."

Gegen die Wiederaufnahme und den im wiederaufgenommenen Verfahren aufgenommenen Bescheid betreffend die Einkünfte 2007 wurde wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Rechtswidrigkeit infolge Mangelhaftigkeit des Verfahrens Berufung vom 22.Mai 2010 eingebracht.

"Die Einschreiter haben zu Ihrer Vorsorge gemeinsam mit entsprechendem Kredit eine Vorsorgewohnung erworben. Sie erwarten daraus ein Einkommen, weil nur ein solches ihnen im Alter oder bei Berufsunfähigkeit oder Arbeitslosigkeit das Leben ohne Sozialhilfe ermöglicht. Die politische Meinung insgesamt drängt den einzelnen Pflichtigen einen Teil seines Einkommens auch für seine persönliche finanzielle Absicherung zusätzlich zu den staatlichen Einrichtungen, wie Alterspension, Berufsunfähigkeitspension, Unfallrente, etc. zu schaffen. Grundsätzlich ist daher das Vorhaben Einzelner im Rahmen der politischen Meinung. Gegen diese politische Meinung gibt es keine gesetzlichen Regeln.

Grundsätzlich ist dem Steuerpflichtigen in allen Einkunftsarten freigestellt, wie er seine persönliche Finanzierung eines Vorhabens, sei es ein Betrieb, sei es ein anderes ertragsbringendes Tun, finanziert.

Dass anfangs jedes Unternehmen ein erheblicher Aufwand steht, der erst über längere Zeit zu einem Ertrag führen kann, ist volkswirtschaftlich und auch aus der Erfahrung des täglichen Lebens gesichert. Ein Unternehmen mit Finanzierung, auch der Ankauf einer Vorsorgewohnung mit Finanzierung, ist steuerlich nicht verboten.

Die Art der Finanzierung ist nach wie vor jedem Einzelnen überlassen und der Eingriff und daher Vorhalte, ob dies erfolgreich oder weniger erfolgreich sein würde, hier der Vorhalt der Kreditzinsen, steht grundsätzlich der Finanzverwaltung mangels gesetzlicher Deckung nicht zu, weil ein Eingriff in die Disposition einer solchen Finanzierung ausschließlich dem Pflichtigen zusteht.

Die Grenze, die vom Gesetz, welches die Finanz nur zu vollziehen hat, gesetzt ist, ist eine beabsichtigte Steuerschädigung im Einzelfall, die dann anzunehmen ist, wenn ein Ertrag nicht erreicht werden kann oder mehrere Jahre – gemessen an dem Aufwand, der getrieben werden muss – nicht erreicht werden kann.

Die vorgehaltene Finanzierung mittels eines endfälligen Kredites ist eine absolut übliche Deckung des Risikos für den Kreditgeber.

Diese Form schädigt den Anspruch des Staates nicht, weil der Ertrag des Kreditinstitutes wieder dem Staat mit zulässigen Steuern zufließt.

Die seinerzeit mögliche Absetzung der Lebensversicherungsprämien ist seit langem nicht mehr möglich, so dass diese Kreditform nur im Wege des Vergleiches zwischen Einkommen und laufendem Aufwand zu veranlassen ist.

Eine Prognoserechnung, die auf Fakten aufbaut, ist vorgelegt. Entgegen der vorhersehbaren Situation beträgt der Ertrag 2009 € 971,38. Selbst wenn die Entwicklung der Prognoserechnung folgt, sind die Finanzierungsform und der erworbene Wert und dessen Ertrag als angemessene Abwicklung einer Vermögensbildung zu beurteilen.

Die Beurteilung im angefochtenen Bescheid, dass sich aus der Prognoserechnung ergeben, dass mit den prognostizierten Kreditzinsen und der AFA als Ausgaben sich im absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss ergeben wird, ist rechtlich untragbar.

Diese Überlegung würde dazu führen, dass jede Vorsorgemaßnahme von vorn herein vermögensbildend nicht sein darf, dass bestensfalls das Einlegen von Geldern in ein Sparbuch (für vorsichtige Anleger) oder die Investition von Geldern in Wertpapier (mit dem größtmöglichen Risiko) toleriert wird. Diese Auslegung ist gesetzwidrig. Die dargelegte Überlegung erweist sich im Jahr 2009 bereits als unrichtig.

Der Vorhalt, dass Abzugsposten für das Risiko künftiger Leerstellungen oder Reparaturen in der Prognose nicht berücksichtigt wurden, ist durch keine gesetzliche Regelung gedeckt. Sie ist darüber hinaus in einer Stadt, in der der Wohnbau gefördert wird, um den mangelnden Wohnungsbestand zu verbessern und durch Neubauten zu ergänzen, mit den diesbezüglichen Bemühungen des Landes Wien und auch des Umlandes in ganz Niederösterreich im Widerspruch. Persönliche Kenntnisse der Referenten, die eine verlässliche Entscheidungsgrundlage sind und nicht nur eine willkürliche Annahme, sind keine taugliche Entscheidungsgrundlage.

Eine Anfrage an die MA 50 in Wien, wie viele Vormerkungen für Wohnungen dort im Monat neu eingehen und wie viele vorliegen und bisher nicht berücksichtigt wurden, wird vielleicht eine taugliche Grundlage sein, die noch getrennt zu überprüfen wäre.

Sachfeststellungen, die einer vorgezogenen Statistik entsprechen, sind keine taugliche Rechtsgrundlage.

zu b)

Es sind Annahmen als Feststellung in dem Bescheid enthalten, die den Bescheid als Grundlage eingefügt sind, die durch nicht gerechtfertigt sind und durch den Ertrag 2009 klassisch widerlegt werden.

Die Zweckmäßigkeitsgründe – wenn man das Überleben der Bevölkerung auch in wirtschaftlichen schwierigen Zeiten, in denen staatliche Hilfe nicht ausreichend vorhanden ist, berücksichtigt will - erfordert die Selbsthilfe zur Zeit, da dies in persönlicher Hinsicht noch möglich ist.

Dann muss diese Hilfe, die berechtigt auch politisch laut verkündet wird, gewährt sein, nicht nur durch entsprechende Maßnahmen zur Sicherung des Verlustes von Sparanlagen, sondern auch, wie gesetzlich vorgesehen, durch Schaffung von Vorsorgedepots verschiedenster Art. Dies darf nicht ausschließlich bei Ertragsobjekten deren Anschaffung erhebliche Beträge erfordert, die sich der Pflichtige mühsam aus seinem monatlichen Einkommen über Jahrzehnte erspart, durch nicht gesetzmäßige Anwendung von Restriktionsmaßnahmen verhindert werden.

Die Höhe des Ertrages ist letzten Endes im Einzelnen nicht wirtschaftlich vorschreibbar und es bisher den Regeln des fair play nicht hergestellt, die es zulassen würden, wenn dann ein solches Objekt mit viel Mühe geschaffen wurde und Ertrag bringt, der Aufwand aber bisher nicht steuerlich berücksichtigt werden konnte, diesen nachträglich zu berücksichtigen.

Die alten Römer haben derartige Vereinbarungen als Löwengesellschaft und rechtswidrig normiert, in der nur einer immer gewinnen kann, gleichgültig wie sich die Sache wendet. dem vorliegenden Bescheid fehlt die Tatsachenermittlung über einen angemessenen Zeitraum, auf die die Pflichtigen jedenfalls Anspruch haben."

Der rechtliche Vertreter brachte einen weiteren Schriftsatz datiert mit 22.05.2010 ein, der als **Ergänzung zur Berufung vom 3. Nov. 2008 betreffend das Jahr 2006 und der Berufung vom 22.05.2010 betreffend das Jahr 2007 gewertet wird.**

Dieses Schreiben ist in weiten Teilen inhaltlich mit der vorstehend angeführten Berufung vom 22. Mai 2010 gegen die Wiederaufnahme und Feststellung der Einkünfte 2007, ident.

Ergänzend wird ausgeführt:

"Das Entstehen von Verlusten ab Beginn einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist kein Kriterium, das "zwingend Liebhaberei" anzunehmen begründet.

*Der Bescheid für 2006 überschrieben betrifft eine Feststellung für das Jahr 2007. Der Bescheid ist damit widersprüchlich.
Die Zitierungen in der Begründung wiederholen das Gesetz.*

Es wird begründet:

Mit Vorhalt mit 14.11.2008 wurden sie aufgefordert, anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren... Weiters wurden sie um einen belegmäßigen Nachweis des Finanzierungsnachweises ersucht....

Danach textiert:

Mangels Vorlage einer Prognoserechnung, sowie bedingt durch die Tatsache des Entstehens von Verlusten ab Beginn der Betätigung ist zwingend von Liebhaberei auszugehen... es liegt daher von Beginn an keine Einkunftsquelle vor.

Diese Feststellung ist unrichtig:

Dazu wird auf den Bescheid vom 20.4.2010 und den Akteninhalt verwiesen. Im Akt erliegt eine Prognoserechnung, die Nachweise des Aufwandes sind vorgelegt und jederzeit neuerlich vorzulegen.

Im Bescheid vom 20.4.2010 über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungen von Einkünften gem. § 188 BAO 2007 ist auf Seite 2 dargelegt, dass die Prognoserechnung vorgelegt wurde und die Unterlagen über die Darlehen, den Zinssatz, die Art des Kredites nachgewiesen wurden. Die Begründung des Bescheides ist daher im vorliegenden aktenwidrig.

Der letzte Absatz der Begründung scheint wohl durch das Gesetz nicht gedeckt zu sein. Dass man gegen die Bestandteile der Begründung und überhaupt gegen die Begründung nichts ausführen darf, ist eine Rechtswidrigkeit gegenüber einem nicht vertretenen Steuerpflichtigen, der solcherart nicht wüsste, dass er den Bescheid bekämpfen kann und meint, er müsse die obrigkeitliche Disposition ohne weiteres Bedenken der Begründung zur Kenntnis nehmen. Eine diesbezügliche Aufklärung wird zu diesem Punkte der Begründung erwartet.

Es sind Annahmen als Feststellung in dem Bescheid enthalten, die den Bescheid als Grundlage eingefügt sind, die durch nicht gerechtfertigt sind und durch den Ertrag 2009 klassisch widerlegt werden."

Für die Folgejahre Jahr 2008 wurde ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 7.220,14.
Für das Jahr 2009 wurde ein Einnahmenüberschuss in Höhe von € 971,38 und 2010 in Höhe € 841,85 erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Berufungswerberin (Bw.) HG C. und M. W. erwarb am 9. Juni 2006 die Wohnung Wien, L. 7, Top 3 mittels Kauf um € 180.000,-.

Die Eigentümer nahmen 2 Kredite auf und renovierten in den Jahren 2006 und 2007 die Wohnung.

Ab 22.11.2007 vermieteten sie diese Wohnung um den Hauptmietzins mtl. € 760,- befristet mit 5 Jahren (vgl. Mietvertrag).

Für die Jahre 2006 und 2007 wurden Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Der vorstehende Sachverhalt ist unstrittig.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Auf Grund der im vorliegenden Fall anzuwendenden Liebhabereiverordnung, idF BGBl 1993/33 (LVO) wird Liebhaberei bei einer Betätigung angenommen, wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen ([§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO](#)) oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind ([§ 1 Abs. 2 Z 2 LVO](#)), oder
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten ([§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#)).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Bw. mit der Vermietung der Eigentumswohnung eine Tätigkeit betreiben, die unter die Liebhabereivermutung des [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#) fällt. Diese Annahme kann jedoch nach Maßgabe des [§ 2 Abs. 4 LVO](#) dann

ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem "absehbaren" Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. 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 (BGBl II 1997/358).

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß [§ 3 Abs. 2 LVO](#) der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Im Kommentar zum Einkommensteuergesetz Doralt wird zum Vorliegen einer Einkunftsquelle ausgeführt, dass im Zweifel anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren ist, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes (20 bzw. 23 Jahre bzw. 20 Jahre für vor 14.11.1997 begonnenen Vermietungen) eine Einkunftsquelle vorliegt. Bei gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen sind fiktive marktkonforme Mieteinnahmen anzusetzen, es sei denn ein Totalüberschuss wäre auch aus anderen Gründen innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht möglich. Eine geplante realistische konkretisierbare Fremdmitteltilgung ist jedenfalls in die Prognoserechnung aufzunehmen. Ergibt sich aus der Prognose, dass innerhalb eines angemessenen Zeitraums kein Gesamtüberschuss erreicht werden kann, spricht dies von vornherein für Liebhaberei (Doralt (LVO) § 2 Tz 539).

Im gegenständlichen Fall begann die Vermietungstätigkeit im Jahr 2007, wobei 2006 erstmalig Aufwendungen anfielen. In den Jahren 2006 und 2007 ist ein Werbungskostenüberschuss insgesamt in Höhe von € 58.267,41 (2006: € 22.355,19 und 2007: € 35.912,22) laut Erklärungen entstanden.

Für das Folgejahr 2008 wurde ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von € 7.220,14 erklärt. Für 2009 wurde ein Einnahmenüberschuss in Höhe von € 971,38 und für 2010 ein Einnahmenüberschuss in Höhe € 841,85 erklärt.

Laut der vorgelegten Prognoserechnung vom 28.12.2009 vgl. S 8) wurde ein Werbungskostenüberschuss für das Jahr 2006 in Höhe von € 11.847,80, für 2007 in Höhe von € 13.476,21, für 2008 in Höhe von € 4.830,92 und für die Jahre 2009 - 2016 von € 566,60 somit ein Werbungskostenüberschuss in den 11 Jahren von insgesamt 34.687,73 prognostiziert. Der erklärte Einnahmenüberschuss für 2017-2022 ergibt € 7.305,18. Somit ergibt sich auch auf Grund der vorgelegten Prognoserechnung kein Gesamtüberschuss.

Aus der Zusammenschau der obgenannten in den Jahren 2006-2010 erzielten Einkünfte (Verluste) mit den für die Jahre 2011 bis 2022 prognostizierten Ergebnissen ergibt sich, dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum (im Sinne des [§ 2](#)

[Abs. 4 LVO](#)) aus heutiger Sicht kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Selbst wenn man den absehbaren Zeitraum im Sinne der vorstehenden Ausführungen der Richtlinien auf 23 Jahre erweitert kann ein Gesamtüberschuss nicht erwartet werden. Ausgehend von der Prognoserechnung ist für die Jahre 2017 bis 2028 errechnet sich ein Einnahmenüberschuss von € 14.610.36, somit auch keinen Gesamtüberschuss in absehbarer Zeit.

Weiters wird angemerkt, dass der erklärte Überschuss der Werbungskosten für die Jahre 2006 und 2007 € 58.267,41 betrug, er übertrifft bei weitem den Werbungskostenüberschuss für die prognostizierten ersten 11 Jahre.

Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von Beginn der Betätigung von tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eine Prognose, die daher bereits im ersten Jahr im eklatanten Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit zu erbringen (E 29.10.2003, 2000/13/0088, 2004, 343). (Doralt, EStG¹⁴, (LVO) § 2 Tz 515/2)

Da somit im jetzigen Zeitpunkt eine abschließende Beurteilung der Vermietungstätigkeit der Bw. einen Gesamtüberschuss nicht erwarten lässt, geht der unabhängige Finanzsenat nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus.

Zu der Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2007 wird auf den die Ausführungen in dem Bescheid des Finanzamtes vom 20. April 2010 hingewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Mai 2012