



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. RR Erich Radschek, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufungen der P und der V, **1.** vom 25. August 2008 sowie **2.** vom 26. Juni 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. RR Elisabeth Gürschka,

1. vom 22. Juli 2008 betreffend

1.1. Aufhebung (§ 299 BAO) der Bescheide vom 2. Juli 2008 über 1.1.1. Umsatzsteuer 2007 sowie 1.1.2. einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) für 2007; 1.2.1. Umsatzsteuer 2007 und 1.2.2. Bescheid gemäß §§ 92, 190 BAO für 2007;

2. vom 28. April 2008 betreffend

2.1. Umsatzsteuerfestsetzung für 10-12/2006;
2.2. *Umsatzsteuerfestsetzung für 01-3/2007, durch 1.2.1. außer Kraft*

nach der am 21. Juni 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die unter 1. und 2.1. angeführten Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist,
ob die gemeinschaftliche Vermietung einer fremdfinanziert angeschafften Eigentumswohnung

und eines PKW- Abstellplatzes durch die Berufungswerber (Bw) wie erklärt eine unternehmerische Tätigkeit und ertragsteuerliche Einkunftsquelle darstellt; oder ob sie wie vom Finanzamt vertreten als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (L-VO) umsatz- und ertragsteuerlich außer Betracht bleibt.

Im Bericht vom 25. April 2008 über das Ergebnis einer wegen Liebhabereiverdachtes durchgeföhrten Außenprüfung (AB-Nr. 226061/07) ist zu lesen:

Begründung (der Annahme von Liebhaberei):

Mit Kaufvertrag vom 30.09.2006 (laut Grundbuch 01234 Dorf, EZ XXX, ENr. abc wirksam per 03.10.2006), erwarben die in der Schweiz ansässigen Bw (Eheleute) 35/1014 (= je 35/2028) Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an Wohnung 19 mit Terrasse und 8/1014 (= je 8/2028) Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum am Kfz-Stellplatz 19 *oben*, jeweils der Liegenschaft Grundbuch 01234 Dorf, EZ XXX, Gasse 9, von der Firma F Gesellschaft M. B. H. in Wien, um den Gesamtkaufpreis von € 154.622,77 zuzüglich 20% Umsatzsteuer (€ 30.924,55). Zum Zweck der Feststellung von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung dieser Objekte bilden sie eine steuerlich erfasste Miteigentumsgemeinschaft (MEG), welche Unternehmerfunktion ausüben soll und die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung als eigenes Rechtssubjekt beansprucht.

Dem Kauf lag ein zur Gänze (120%) fremdfinanziertes „Vorsorgewohnungsmodell“ zu Grunde, welches die Finanzierung des Kaufes mit einem endfälligen, während der Laufzeit nicht rückzahlbaren Kredites vorsah. Der Kapitalaufbau des Tilgungsträgers erfolgte mittels Einmalerlag aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung zu Vertragsbeginn.

Neben dem Gesamtkaufpreis hatten die beiden Käufer folgende Kauf- und Finanzierungsnebenkosten zu tragen (in €):

Kaufpreis netto		154.622,77
20% USt		30.924,55
KP brutto		185.547,32
Kaufnebenkosten:		
Notar lt. Erklärung 6.181 + 20% USt	7.417,20	
Notar (netto) laut BP		3.710,95

Grunderwerbsteuer	6.494,16	
Eintragungsgebühr	1.855,47	12.060,58
Finanzierungsnebenkosten:		
Bearbeitungsgebühr	4.940,20	
Pfandbestellungsurkunde	2.371,29	
Devisenspesen, Kontoeröffnung	5.533,02	12.844,51
Finanzierungsbedarf laut BP <i>Diff. Notar</i>	+ 3.706,25	210.452,41 214.158,66

Im Zuge des Wohnungskaufes machte die MEG die Vorsteuern aus dem Wohnungskauf geltend. Wegen des Verdachtes auf Vorliegen einer Liebhabereibetätigung wurde für den Zeitraum Oktober 2006 bis März 2007 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO durchgeführt. Dem Bericht über das Prüfungsergebnis sind die oben teilweise (*Notar*) korrigierten sowie folgende weitere Feststellungen zu entnehmen:

Der damalige (mittlerweile nicht mehr bevollmächtigte) steuerliche Vertreter, Kanzlei Dr. Staribacher und Dr. Obermayer, hatte dem Finanzamt folgende Beweismittel vorgelegt:

- Kaufvertrag samt Rechnung;
- Prognoserechnung;
- Mietvertrag für die Top 19 (Anm. UFS: *Mietvertrag für Stellplatz nicht aktenkundig*);
- Kreditzusage;
- „Betriebskostenaufstellung“ 10-12/2006 und 1-12/2007;
- Modellrechnung;
- Versicherungspolizze;
- Selbstauskunft;
- Nachweis Geldmittel/Einkommen.

Die **Prognoserechnung** sah eine jährliche Indexsteigerung der Wohnungsmieten, und zwar im ersten Jahr mit 6,82% und in den Folgejahren mit 2,5% vor und valorisierte die Betriebskosten im gleichen Ausmaß. Kreditzinsen wurden auf Basis der Kreditsumme (€ 212.000,00) mit 2,5% p. a. angesetzt, von den Anschaffungskosten ein nicht abschreibungsfähiger Anteil für Grund und Boden von 20% ausgeschieden und aus der Vermietung von Top 19 sowie Stellplatz 19 ein laufender Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erstmals im Bewirtschaftungsjahr 6 (= 2012), ein Gesamtüberschuss

erstmals im Jahr 17 (=2023) erwartet. Der innerhalb von 20 Jahren prognostizierte Gesamtüberschuss sollte demnach € 9.501,05 betragen.

Laut dem von der I. GmbH namens der P GmbH Rechtsvorgängerin der weiter oben genannten Verkäuferin am 19.07.2000 mit dem Bestandnehmer abgeschlossenen Mietvertrag war für die Top ein **Mietzins** von ATS 4.070 (entspricht € 295,78) netto **zuzüglich** USt vereinbart worden, welcher zwischenzeitlich eine Indexanpassung erfuhr und ab Dezember 2006 € 386,69 betrug, was bei einer Wohnungs- Nutzfläche (ohne Terrasse, mit Einlagerungsraum) von 31,44 m² einem Mietzins von € 12,30/m² entsprach. Die Anpassung der Mietzinse (Wohnung und Stellplatz, für diesen lag dem Finanzamt kein Vertrag vor) war vereinbarungsgemäß jährlich auf Basis des VPI 2000 vorzunehmen. Der Mietvertrag für die Wohnung war beginnend mit 20.07.2000 auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen, und ein Kündigungsverzicht des Mieters für die Dauer von einem Jahr ab Mietbeginn vereinbart worden.

Zum Ausgleich von Leerstehungen hatten die Vermieter (Bw) für die Top einen gleichfalls nach dem VPI wertgesicherten Pauschalbetrag von € 0,45/m² = € 14,15 monatlich an den dafür geschaffenen **Mieterpool** zu entrichten. Infolge Leerstehung ausfallende Mieten sollten aus diesem Pool ersetzt werden.

Entsprechend der Vorschreibung durch die Gebäudeverwaltung waren für die Objekte im Jahr 2006 **Betriebskosten** von monatlich € 118,50 zu entrichten; die Prognoserechnung valorisierte diesen Betrag alljährlich mit 2,5%. Kosten für **sonstigen Aufwand** bzw. für innerhalb von 20 Jahren voraussichtlich anfallende **Instandhaltungen** fanden in der Prognoserechnung keine Berücksichtigung.

Finanzierungskosten

Zur Deckung der Investitionskosten (siehe Berechnung oben) nahmen die Bw einen einmal ausnutzbaren **endfälligen Fremdwährungskredit** in CHF im Gegenwert von € 212.000,00 in Anspruch. Laut Kreditvertrag vom 29. bzw. 30.09.2006 waren die Zinsen an den LIBOR bzw. SMR/EURIBOR gebunden. Bei Kreditaufnahme hatte der Zinssatz 3% betragen und war bis zum 25.04.2008 um rund 1 Prozentpunkt gestiegen. Modellrechnung, Kreditvertrag und Prognoserechnung sahen keine vorzeitige **Sondertilgung** vor.

Während der Kreditzinsenaufwand des Jahres 2006 (€ 1.454,29) in der Prognose genau und jener des Jahres 2007 (laut Erklärung: € 7.665,83) mit € 7.556,96 annähernd berücksichtigt war, blieb der Ansatz ab 2008 mit unverändertem Jahreswert von € 5.300,00 in der Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters hinter den Erfahrungswerten 2006/2007

deutlich zurück. Die Prognoserechnung ließ die sonstigen Finanzierungskosten (Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde) gänzlich unberücksichtigt.

Die Kreditrückzahlung sollte laut Vertrag aus dem Endkapital des **Tilgungsträgers** (= Wertpapiersparplan der Kreditgeberin) mit einem hiefür ausreichenden Endwert erfolgen. Der Tilgungsträger war zu Beginn mit € 54.117,97 (Eigenkapital und USt) dotiert worden. Das Kreditinstitut hatte sich ein hypothekarisches Pfandrecht an den Liegenschaftsanteilen gesichert und weiters folgende Sicherheiten ausbedungen:

- Deckungswechsel;
- Lohn- und Gehaltsverpfändung;
- Verpfändung aller auf die Kreditwerber lautenden, im Wertpapierdepot bei der Kredit gebenden Bank derzeit und künftig erliegenden Wertpapiere (Wertpapiersparplan);
- Vinkulierung der Rechte und Ansprüche des Versicherungsnehmers (= einer der Bw) aus der von ihm mit der Drei-Banken Versicherungs- AG noch abzuschließenden Risiko- (Ablebens-) Versicherung über € 106.000,00;
- Zession der aus der Vermietung zustehenden Mietzinsforderungen.

Die Lebensversicherung der Kreditwerber war auf eine Versicherungsdauer von 10 Jahren abgeschlossen worden, die jährliche Nettoprämie (ohne Unanfechtbarkeitsbeitrag, ohne Vinkulierungsgebühr) betrug € 397,50 und hätte nach Ansicht der Prüferin als „Werbungskosten“ (*gemeint: als prognoserelevanter Aufwand*) berücksichtigt werden müssen.

Nach Darstellung der Rechtslage (§ 2 Abs 2 und Abs 3 EStG 1988, § 2 UStG 1994 und Liebhabereiverordnung idF BGBl 1993/33 = kurz: L-VO II) würdigte der Prüferbericht die streitgegenständliche Betätigung an Hand einer adaptierten Prognoserechnung wie folgt:

Mietzinse

Der **Indexanpassung** mit 2,5% laut Prognoserechnung werde gefolgt (*Anm. UFS: mit entsprechenden Wertansätzen auf der Aufwandseite; siehe unten*).

Prognosezeitraum

Der Prognosezeitraum beginne mit 2006 als dem Jahr 1, welches dem Jahr 2007 nicht als Jahr 0 vorangehe.

Betriebskosten, Mieterpool

Die Wertansätze laut Prognoserechnung seien nicht zu verändern.

Zukünftige Instandhaltungs- /Instandsetzungskosten

In der Prognoserechnung fehlende Ansätze für künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten seien nach ständiger Rechtsprechung des VwGH in einer

realitätsnahen Vorschau zu berücksichtigen. Eine zur Finanzierung derartiger Aufwendungen geschaffene Rücklage sei von den Objekteigentümern mit einem Fixbetrag monatlich zu dotieren. Wirtschaftlich betrachtet handle es sich dabei um Vorauszahlungen für im Prognosezeitraum (20 Jahre) zu erwartende Sanierungsmaßnahmen, zumal das Wohnhaus 6 Jahre vor dem Erwerb der Objekte durch die Bw errichtet worden sei. In der nun adaptierten Prognoserechnung würden solche Aufwendungen, die wie angenommen spätestens im Jahr 2020 (= 15. Jahr ab Investition der Bw) anfielen, mit 3% der bis dahin erzielten Mieteinnahmen angesetzt (gerundet € 2.900,00).

Finanzierungskosten

Dem beworbenen Modell zufolge sollten die Mieteinnahmen sämtliche anfallende Kosten einschließlich der Kreditzinsen abdecken. Mögliche bzw. wahrscheinliche Unterdeckungen könnten monatliche Zuzahlungen erforderlich machen. Von einer Sondertilgung werde im Modellprospekt nicht gesprochen.

Der bei Kreditabschluss maßgebliche Zinssatz von 3% sei mittlerweile (Berichtsdatum) um einen Prozentpunkt gestiegen. Ziehe die Prognoserechnung für die langfristige Entwicklung des VPI in Bezug auf die Mieten einen längeren Zeitraum (20 Jahre) heran, so habe dies auch für die Verzinsung des Kredites zu gelten. Die Zinsen für einen Kredit in Schweizer Franken seien daher bei einem ähnlich langen Beobachtungszeitraum mit mindestens 3,5% zu berücksichtigen.

Die sonstigen Finanzierungskosten in Höhe von € 12.844,51 seien verteilt auf die Kreditlaufzeit in die Prognoserechnung aufwandseitig aufzunehmen.

Zusammenfassend gelangte der Bericht auf Basis seiner Prognosekorrekturen zu einem erwartbaren negativen Gesamtergebnis im Zeitraum 2006 – 2027 von -€ 109.123,00, sah dadurch die Annahme von Liebhaberei bestätigt und empfahl dem Finanzamt, ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO nicht durchzuführen, Einkünfte nicht festzustellen und mangels Unternehmereigenschaft der MEG den Vorsteuerabzug zu versagen, die gemäß § 11 Abs 14 UStG auf Grund der Rechnungslegung geschuldete Umsatzsteuer aber festzusetzen.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 10-12/2006 und 01-03/2007, mit denen das Finanzamt der Prüferempfehlung folgte, erhoben die Bw fristgerecht Berufung, beantragten die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat und begründeten ihr Rechtsmittel wie folgt:

Die Abgabenbehörde habe eine unrichtige rechtliche Würdigung vorgenommen. Tatsächlich sei die „vorgelegte Vermietung & Verpachtungstätigkeit“ im gegenständlichen Objekt als

Einkunftsquelle „anzusetzen“ und daher die Vorsteuer (= der Vorsteuerabzug) zur Gänze zu gewähren.

Zur Stützung des Begehrens werde vorgebracht, dass es gelungen sei, eine Zinsbewirtschaftung anzuwenden, wodurch sich „klarerweise“ der Zinsaufwand „erheblich“ verringern und somit im vorgeschriebenen Zeitraum von 20 Jahren ein positives Ergebnis erreichen lasse. Dem als Beweismittel beigefügten, mit 6. Mai 2008 datierten Schreiben der Fa. S an die Fa. VAG, ist wörtlich zu entnehmen (Normaldruck hier fett wiedergegeben):

„Bezug nehmend auf unser letztes Gespräch möchten wir hier nochmals festhalten, dass die von uns vorgeschlagene Vermögensverwaltung prinzipiell nach folgenden Rahmenbedingungen agiert:

(Zeile 4, Schwachdruck: „Das Vermeiden von Risiken steht im Vordergrund des Kreditmanagements!“)

Basis des Managements ist ein endfälliges Darlehen, welches auch in Fremdwährung geführt werden kann. Das Darlehen bei der kreditgewährenden Bank ist dabei der Risikoausgleich für das Wechselkursmanagement und die Derivativspekulationen. Durch das ‚Pooling- Verfahren‘ bei ausgewählten Vertragsbanken können Kleinkreditnehmer jene Möglichkeiten nutzen, die üblicherweise nur institutionellen Investoren vorbehaltene sind.

Oberstes Ziel ist es, durch das Kreditmanagement den Gegenwert der Kundendarlehen stabil zu halten oder zu senken. Um den Zinsvorteil zu nutzen, werden in Markphasen, die für Fremdwährungskredite geeignet sind, die Darlehen in zinsgünstige Fremdwährungen geführt. In jenen Markphasen, in welchen die Wechselkurse zu steigenden Kreditständen führen würden, werden Fremdwährungsdarlehen gewechselt. Der Einstieg in zinsgünstige Fremdwährungen erfolgt gemäß einer mittelfristigen Strategie und ausschließlich bei dazu geeigneten Einstiegsniveaus. Zusätzlich werden Casherträge auf ‚kreditgedeckter Basis‘ mittels Währungsspekulationen bei der kreditgewährenden Bank erwirtschaftet (Option-Selling). Diese cashwirksame Ertragskomponente dient zum Aufbau einer Sicherheitspuffers von 5% der Kreditsumme.

Darüber hinaus stehen diese zusätzlichen Casherträge aus den Derivaten für Zinszahlungen oder Tilgung zur Verfügung. Das Modell ist sehr gut für jene Kreditnehmer geeignet, die das Management eines Fremdwährungsdarlehens auslagern und zusätzliche Erträge aus ihrer Finanzierung erwirtschaften möchten. Die Kunden sollten in jedem Fall über grundlegendes Wissen und/oder Erfahrung im Bereich Fremdwährungen verfügen und ausreichendes Risikobewusstsein und Risikofähigkeit aufweisen, um Schwankungen an den Währungsmärkten ohne Beeinträchtigung der finanziellen oder persönlichen Lebensqualität zu verkraften.

(nächste Zeile: „Ertragsziele in % der Kreditsumme：“)

Mögliche Währungsgewinne:	0-2 % p.a.
Mögliche Erträge aus Derivaten:	1-2 % p.a.
Kosten:	
Agio:	1 %
Management:	0,2 % p.a.
Erfolgsgebühr:	15%
Zuzügl. gesetzlicher Umsatzsteuer	

Die Erfolgsgebühr wird nach dem Niedrigstwertprinzip berechnet (nur für neue Erträge aus der Summe der Derivatgeschäfte und des Währungsmanagements pro Quartal). Die Spesen werden nur bei positiven Casherträgen aus den Derivaten verrechnet.

Wenn man die Ergebnisse der Kredit- /Zinsbewirtschaftung der von uns vorgeschlagenen Vermögensverwaltung aus den vergangenen Quartalen auf die uns von Ihnen übermittelten Daten appliziert, kommt man zu folgendem Bild:

(angenommenes) Kreditvolumen		190.762,73			
	Kreditbewirtschaftung			Kredit	Summe
	Brutto	Netto	Zinsen		
Q1/07				-1.717,91	-1.717,91
Apr 07	0,34%				
Mai 07	0,36%				
Jun 07	0,31%				
Q2/07	1,01%	0,63%	1.204,58	-1.757,63	-553,15
Jul 07	0,75%				
Aug 07	1,59%				
Sep 07	0,47%				
Q3/07	2,81%	2,11%	4.020,13	-1.949,27	2.070,86
Okt 07	0,73%				
Nov 07	0,63%				
Dez 07	0,24%				
Q4/07	1,60%	1,12%	2.127,39	-2.005,57	121,82

Jan 08	0,22%				
Feb 08	0,13%				
Mrz 08	0,11%				
Q1/08	0,46%	0,18%	344,14	-2.075,56	-1.731,42
Summe			7.696,13	-9.499,94	-1.803,81

Wir hoffen Ihnen den für Sie notwendigen Gesamtüberblick geschaffen zu haben und stehen jederzeit bereit die nötigen Prozesse bei Ihnen aufzusetzen. Über einen Terminvorschlag Ihrerseits würden wir uns sehr freuen."

(Nach Grußformel und Unterschrift des Bearbeiters, in Kleindruck:)

„DISCLAIMER

Die oben genannten Informationen stellen weder ein Angebot, eine Aufforderung noch eine Empfehlung zum Abschluss eines Managementantrages dar. Trotz aller Sorgfalt bei der Erstellung dieser Informationen, kann weder eine Zusicherung und/oder Garantie hinsichtlich Genauigkeit, Richtigkeit oder Vollständigkeit bzw. für ein bestimmtes Handelsergebnis gegeben werden. Historisch positive Werte schließen Verluste in Zukunft nicht aus.“

Das Finanzamt legte die Berufung ohne weitere Zwischenerledigung dem UFS vor.

Für das Jahr 2007 war am 2. Juli 2008 auf Grund der im FINANZOnline- Verfahren elektronisch eingebrachten Erklärung ein erklärungskonformer Umsatzsteuerbescheid 2007 ergangen, die dort vorgeschriebene Zahllast von € 455,99 hatte sich aus der Differenz zwischen der Umsatzsteuer aus Vermietungsentgelten zu 10 % (€ 476,55) und 20 % (€ 240,42) abzüglich geltend gemachter Vorsteuer (€ 260,98) ergeben. Mit Bescheid vom 22. Juli 2008 hob das Finanzamt diesen ungeprüft ergangenen Bescheid gemäß § 299 BAO auf und erließ einen neuen Umsatzsteuerbescheid für 2007, in welchem es – der rechtlichen Beurteilung im Prüferbericht vom 25.04.2008 folgend – die Umsatzsteuer (€ 716,97) ohne Abzug von Vorsteuern festsetzte.

Am 2. Juli 2008 hatte das Finanzamt auf Grund einer gleichfalls im FINANZOnline- Verfahren elektronisch eingebrachten Erklärung über die Einkünfte der Personengemeinschaft 2007 ungeprüft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert mit -€ 5.757,58 festgestellt. Mit Bescheid vom 22. Juli 2008 hob das Finanzamt auch diesen Bescheid gemäß § 299 BAO auf und erließ – der rechtlichen Beurteilung im Prüferbericht vom 25.04.2008 folgend – einen Bescheid gemäß § 92 BAO und § 190 Abs 1 iVm § 188 BAO, mit welchem es aussprach, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften hinsichtlich P und (der Verlassenschaft nach dem) Ehegatten für das Jahr 2007 mangels Einkunftsquelleneigenschaft (der Betätigung) zu unterbleiben habe.

Die Bw erhoben gegen diese Bescheide Berufung, beantragten die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2007 und die Feststellung von Einkünften 2007 wie erklärt und verwiesen begründend auf die Ausführungen in der Berufung gegen Umsatzsteuerfestsetzungen für Zeiträume 10-12/2006 und 1-3/2007. Außerdem beantragten sie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Das Finanzamt legte auch diese Berufung ohne weitere Zwischenerledigung dem UFS vor.

Mittlerweile wurde (wurden) die Liegenschaft (Liegenschaftsanteile) versteigert. Der Ehegatte war inzwischen verstorben.

Der Referent im UFS ersuchte die Bw, welche zuvor vom Finanzamt erfolglos zur Namhaftmachung eines *im Inland* wohnhaften Zustellungsbevollmächtigten aufgefordert worden waren, den Stand im Verlassenschaftsverfahren bekannt zu geben und einen ***in einem EWR-Staat*** (außerhalb des Fürstentums Liechtenstein) wohnhaften ***gemeinsamen*** Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen, widrigenfalls die Zustellung aller weiteren Erledigungen durch Hinterlegung vorgenommen werde. Die Bw ließen dieses der Ehegattin (Witwe) zugestellte Schreiben unbeantwortet.

Sodann lud der Referent die Bw mit hinterlegtem Schreiben sowie die Amtspartei zur beantragten mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat.

Zu der am 21. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erschienen die Parteien des Verfahrens nicht, die Verhandlung fand in nichtöffentlicher Sitzung statt. Nach Vortrag des Sachverhaltes durch den Berichterstatter wurde

über die Berufung erwogen:

Hinsichtlich der gemäß § 299 Abs 1 BAO erlassenen Aufhebungsbescheide ist vorweg anzumerken, dass die Bw ihre dagegen erhobene Berufung auf die ihrem Erachten nach unrichtige rechtliche Würdigung der streitgegenständlichen Betätigung als Liebhaberei laut Prüferbericht stützen und diesbezüglich auf die Berufung gegen Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume 10/2006 bis 03/2007 verweisen. Um dieses Rechtsmittel erledigen zu können, ist vorher zu prüfen, ob sich die Annahme von Liebhaberei in den Sachbescheiden des Finanzamtes als rechts richtig oder als inhaltlich rechtswidrig erweist. Erst wenn der Senat diese Frage geklärt hat, ist auch über die Aufhebungsbescheide zu befinden.

Bei Betätigungen der gegenständlichen Art, für welche in § 1 Abs 2 (Z 3) L-VO II die Annahme von Liebhaberei und in § 2 Abs 5 UStG 1994 iVm § 6 L-VO II der

Vorsteuerausschluss normiert ist, hat die Partei durch Vorlage einer realitätsnahen Prognoserechnung über 20 Jahre ab Vermietungsbeginn das Erreichen eines positiven Gesamtüberschusses innerhalb dieses (Beobachtungs-) Zeitraumes und damit das Vorliegen einer steuerlichen Einkunftsquelle darzutun, so dass die Annahme von Liebhaberei ausgeschlossen erscheint (§ 2 Abs 4 L-VO II). Die Abgabenbehörde hat diese Prognoserechnung auf ihre Schlüssigkeit zu überprüfen und allfälligen Adaptierungsbedarf aufzuzeigen; sie ist aber nicht verpflichtet, eine eigene Prognoserechnung zu erstellen. Die Prognoserechnung der Bw weist hinsichtlich einiger Ansätze entscheidende Mängel auf:

Die Bw unterließen es nachzuweisen, dass sie ein **Zinsbewirtschaftungsprogramm** welchen Inhalts auch immer überhaupt jemals angewendet haben. Aus der Prognoserechnung sind daher allfällige künftige Erträge aus Zinsbewirtschaftung zu entfernen.

Außerdem erweist sich das diesbezügliche Berufungsvorbringen in jeder Hinsicht als unplausibel und rechtlich verfehlt:

- Würde es sich bei den angeblich vereinbarten und laut Angebotsschreiben durchwegs positive Jahressalden erbringenden „Boni aus Zinsbewirtschaftung“ rechtlich besehen um einen Bestandteil der Bewirtschaftungsergebnisse aus Vermietung und Verpachtung handeln (und sie in die Ermittlung von Erträgen aus Vermietung und Verpachtung einzubeziehen sein), so blieben derartige Boni in einer Prognoserechnung für den Streitzeitraum schon deshalb außer Betracht, weil eine solche allfällige Vereinbarung von Derivat- Geschäftten mit einem Finanzdienstleistungsunternehmen – sollten sie tatsächlich nunmehr einen positiven Gesamtüberschuss erwarten lassen - als nachträgliche Änderung der Bewirtschaftungsart gemäß § 2 Abs 4 L-VO für Zeiträume davor steuerlich ohne Bedeutung bleibt. Erst ab Setzen dieser Maßnahme könnte – eine taugliche Prognoserechnung für einen neu anlaufenden Beobachtungszeitraum von wiederum 20 Jahren vorausgesetzt – eine steuerliche Einkunftsquelle vorliegen. Für Zeiträume davor blieben die Bewirtschaftungsmerkmale der alten Prognoserechnung maßgeblich.

- Dass eine Zinsbewirtschaftung der beschriebenen Art überhaupt alljährlich einen stetigen Zinsertrag abwerfen würde, erscheint dem Senat vollkommen unrealistisch, da derartige hoch spekulative Finanzprodukte ohne weiteres auch zum Gesamtverlust des eingesetzten Kapitals führen können. Auf dieses nur einschlägig versierten und risikofreudigen Anlegern zumutbare Risiko wird im Angebotsschreiben explizit hingewiesen. In einer realitätsnahen Prognoserechnung hätten solche extrem optimistischen Erwartungen keinen Platz. Dass Zinsbewirtschaftungsprogramme, die nach den beigebrachten Unterlagen außerdem mit Kosten und Währungsrisiken verbunden sind, in Zeiten eines langfristig betrachtet bescheidenen Zinsniveaus (hier prognostisch angenommen ein durchschnittlicher Zinssatz von 2,5%) jeder Sinnhaftigkeit entbehren, hat im Übrigen der VwGH zuletzt in seinem Erkenntnis

vom 27. April 2011, 2008/13/0162, ausgesprochen.

- Da derartige Maßnahmen nach Auffassung des Senates aber zu Einkünften aus Kapitalvermögen (§27 EStG) führen würden, welche *auf Grund der Subsidiarität der im Gesetz aufgezählten Einkunftsarten* bei Beurteilung der gegenständlichen Betätigung (§ 28 EStG) gerade nicht zu berücksichtigen sind, bleibt für den Ansatz solcher Erträge in der Prognoserechnung von vornherein kein Raum. Gleiches gilt beispielsweise auch für Spekulationsgewinne (§ 30 EStG) aus einem Verkauf des Vermietungsobjektes und für Erträge aus einem privaten Sparbuch oder aus Wertpapieren, welche ein Vermieter seinem aus Fremdmitteln angeschafften Objekt zwecks Verringerung des Zinsaufwandes Kreditschuld mindernd zuführt.

Planmäßige Sondertilgungen des an sich endfällig vereinbarten Kredites haben die Bw zwar in den Berufungen behauptet, aber in ihrer eigenen Prognoserechnung außer Ansatz gelassen (dort vermerkt: „Sondertilgung Ende 10. Jahr: 0,00“) und offensichtlich auch nicht vorgenommen.

Die **Finanzierungsnebenkosten** sind, da es sich im Falle des Vorliegens einer steuerlichen Einkunftsquelle um sofort abziehbare Werbungskosten handeln würde, in die Prognoserechnung mit dem vollen Betrag Aufwand erhöhend einzusetzen.

Künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen sind, wie der Prüferbericht zutreffend ausführt, in einer realitätsnahen Prognoserechnung mit der diesen erwartbaren Aufwand in etwa finanzierenden Reparaturrücklage zu veranschlagen.

Geht man nun bloß von der Prognoserechnung der Bw selbst aus und adaptiert sie um die korrekturbedürftigen Einnahmen- bzw. um die noch fehlenden Aufwandsansätze, so ergibt sich folgendes Gesamtbild:

Kontrollrechnung an Hand der Prognose der Bw (ohne Änderung bei Index + Zinssatz):

Wohnung und Stellplatz			
Prognoserechnung der Bw 2006-2026	Ansätze	Korrekturen	
Bonus aus Zinsbewirtschaftung lt. Prognose kein Ansatz für Bonus lt. UFS (Einkünfte aus KV)	2.385,00 0,00		+7.211,96
Differenz pro Jahr, 2008-2026 = x19	-2.385,00	-45.315,00	-45.315,00
Finanzierungsnebenkosten lt. Prognose d. Bw Finanzierungsnebenkosten, Sofortabzug lt. UFS	0,00 -12.844,51	-12.844,51	-12.844,51
Reparaturreserve lt. HV, in der Prognose der Bw Rücklage für Instandsetzung/Instandhaltung: 3% d. Top- Einnahmen ab 2007, hier ohne Indexierung	0,00 -179,00		

Differenz pro Jahr, 2007-2026 = 20 Jahre	-179,00	-3.580,00	-3.580,00
Zinsaufwand 2007 um € 108,87 höher als in Prognose*)			-108,87
adaptiertes Totalergebnis bis 2026 laut UFS		-61.848,38	-54.636,42
progn. Jahresergebnis 2027: 2.289,09 (ab RL + Bonus)	-2.385,00	-179,00	-274,91
Totalergebnis nach 21 Jahren lt. UFS	-		-54.911,33

*)Zinsaufwand lt. Prognose ohne Echtdaten ab 2008 nicht überprüfbar, ab 2008 keine Abweichung angenommen

Da somit der Eintritt eines positiven Gesamtüberschusses innerhalb von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn selbst nach der eigenen Prognose der Bw nicht zu erwarten ist (bei gebotener Entfernung des Ansatzes „Bonus aus Zinsbewirtschaftung“ rückt der Zeitpunkt eines Gesamtüberschusseintrittes in weite Ferne), erscheint die Annahme von Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 L-VO II bestätigt. Der daran gemäß § 2 Abs 5 UStG 1994 iVm § 6 L-VO II anknüpfende Vorsteuerausschluss gründet sich auf eine innerstaatliche Regelung, die nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. E 23.9.2010, 2006/15/0318) als unionsrechtlich zulässige unechte Umsatzsteuerbefreiung auszulegen ist. Gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer auf Grund der Rechnungslegung haben die Bw keinen sachverhaltsbezogenen oder rechtlichen Einwand erhoben. Ein Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO hatte demnach zu unterbleiben.

Die angefochtenen Sachbescheide entsprechen der Rechtslage. Die im Zuge des FINANZ Online Verfahrens ungeprüft verarbeiteten Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 und Einkünfte- Feststellung (§ 188 BAO) 2007 erweisen sich somit als inhaltlich rechtswidrig, weshalb sie in gesetzeskonformer Ermessensübung vom Finanzamt behoben werden durften:

- Der Grund (Anlass) des Zustandekommens der inhaltlich rechtswidrigen Bescheide bleibt für das Vorliegen eines Aufhebungsgrundes ohne Bedeutung;
- der entscheidungswesentliche Sachverhalt war bereits vor Ergehen der aufgehobenen Bescheide geklärt;
- auf die eingehende Begründung der sodann ergangenen Sachbescheide wurde in den Aufhebungsbescheiden verwiesen und
- die Ermessensübung erscheint mit dem Hinweis auf die nicht bloß geringfügige Auswirkung der rechtsrichtigen Sachbescheide noch hinreichend begründet.

Billigkeitsgründe, die gegen eine Aufhebung der von der Abgabenbehörde erster Instanz als rechtswidrig erkannten Erstbescheide sprechen würden, haben die Bw mit ihren auf die Behauptung einer Rechtswidrigkeit der Liebhabereibeurteilung beschränkten Ausführungen nicht dargetan, und es sind solche Gründe – Vertrauensschutz kann im gegebenen Zusammenhang nicht eingefordert werden – auch sonst nicht erkennbar.

Die in den Spruchpunkten 1. und 2.1 angeführte Berufung war somit als unbegründet abzuweisen. Hinsichtlich der im Spruchpunkt 2.2. angeführten Umsatzsteuerfestsetzung für 01-03/2007 war die Berufung nicht mehr zu erledigen, weil dieser Bescheid durch die Erlassung des Umsatzsteuer- Jahresbescheides für 2007 außer Kraft getreten ist.

Wien, am 21. Juni 2011