



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 1

GZ. RV/3506-W/07,
miterledigt RV/3507-W/07,
RV/3508-W/07, RV/0852-W/09,
RV/0853-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Andrea Müller-Dobler, Mag. Gertraud Lunzer und Mag. Harald Österreicher im Beisein der Schriftführerin Andrea Newkla über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Staribacher und Dr. Obermayer, Wirtschaftstreuhänder, 1030 Wien, Kolonitzgasse 7/16, vom 1. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vom 13. Juli 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 und betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005, über die gemäß § 274 BAO als gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 gerichtet geltende Berufung (ursprünglich gerichtet gewesen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis September, November und Dezember 2006 und Jänner bis März 2007), sowie Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 sowie über die Berufung 12. Jänner 2009 gegen die Bescheide vom 19. Dezember 2008 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 und Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2008 nach der am 13. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist,

ob die gemeinschaftliche Vermietung einer fremd finanziert angeschafften Eigentumswohnung durch die in der Schweiz ansässigen Berufungswerber (Bw.) wie erklärt eine unternehmerische Tätigkeit oder ertragsteuerliche Einkunftsquelle darstellt; oder

ob sie wie vom Finanzamt vertreten als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (LVO) umsatz- und ertragsteuerlich außer Betracht bleibt.

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um in der Schweiz ansässige Miteigentümer, welche in Österreich eine gemeinschaftliche Vermietung einer fremdfinanziert angeschafften Eigentumswohnung betreiben.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 2005 inklusive Umsatzsteuernachschaus über den Zeitraum 1-9/11/12/2006 und 1-3/2007, sowie in einer Anschlussprüfung für die Jahre 2006 und 2007 inklusive Umsatzsteuernachschaus über den Zeitraum 1-6/2008 wurden folgende Feststellungen getroffen:

Begründung für Liebhabereibeurteilung

A. Sachliche Würdigung

1. Allgemein

Mit Kaufvertrag vom 5.1.2005 erwarben die beiden Abgabepflichtigen (Bw.) HK und HH, beide wohnhaft in xxx, je 20/4362 und 5/8724 Liegenschaftsanteile verbunden mit dem Wohnungseigentum an der Liegenschaft www von der Firma VI, die als Verkäufer aufgetreten ist (kurz "VI" genannt) um einen Gesamtkaufpreis von 188.908 € zuzüglich 20% USt (37.781,60 €). Sie sind je zur Hälfte an den genannten Liegenschaftsanteilen beteiligt.

Zum Zwecke der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind die beiden Miteigentümer hieramts unter der St.Nr.: 000 als Miteigentumsgemeinschaft steuerlich erfasst. Gleichzeitig soll diese Miteigentumsgemeinschaft Unternehmerfunktion ausüben und beansprucht die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung als eigenes Rechtssubjekt.

Dem Kauf zugrunde liegt ein von der "VI" 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	188.908,00 €
20% USt	37.781,60 €

Kaufpreis brutto gesamt	226.689,60 €
Kaufnebenkosten	
Notar	7.239,00 €
Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr	8.500,86 €
Kaufnebenkosten gesamt	15.739,86 €

Im Zuge des Wohnungskaufs macht die Abgabenpflichtige (Bw.) Vorsteuern in Höhe von 39.205,40 € geltend. Wegen des Verdachts auf Liebhaberei wurde für den Zeitraum 2005 eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO vorgenommen.

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 Abs. 4 LVO II 20 Jahre ab Beginn der Vermietung.

Zur Beurteilung des vorliegenden Falles wurden vom steuerlichen Vertreter der Abgabepflichtigen (Bw.) folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kaufvertrag samt Rechnung,
- Rechnung des Notars,
- Prognoserechnung,
- Mietvertrag für Top 41
- Kreditzusage der Bank,
- Ermittlung der Abschreibungsbasis,
- Mietenpoolvereinbarung,
- Aufstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben 2005 und 2006.

2. Prognoserechnung

Vom steuerlichen Vertreter wurde eine Prognoserechnung vorgelegt.

Die Prognoserechnung sieht eine jährliche Indexsteigerung der Wohnungs- und Kfz-Stellplatzmieten in Höhe von 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

60.000,00 € am Ende des zehnten Jahres in die Prognoserechnung eingebaut. Ein laufender Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten soll erstmals im Jahr 12 (2016) und ein Gesamtüberschuss erstmals im Jahr 19 (2023) erwirtschaftet werden. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren sieht die Prognoserechnung einen Totalüberschuss von 1.076,34 € vor.

3. Mietenpool

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

4. Finanzierungskosten

Zur Deckung der Investitionskosten inkl. Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten und sonstiger Kosten in Höhe von insgesamt 257.117,01 € wird eine Kreditusage der Bank über einen einmal ausnutzbaren, endfälligen Fremdwährungskredit (in Schweizer Franken) im Gegenwert von 257.117,01 € vorgelegt, die von den Abgabepflichtigen 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 vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Prognoserechnung wurden für die Jahre 1 bis 10 Zinsaufwendungen in Höhe von jährlich 5.116,20 € geltend gemacht, für die Jahre 11 bis 20 wurde der Zinsaufwand infolge der am Ende des 10. Jahres behaupteten Sondertilgung auf 3.616,20 € reduziert. Für das Jahr 2005 wurde in der Steuererklärung ein Zinsaufwand in Höhe von 6.073,37 € gegenüber 5.116,20 € in der Prognoserechnung berücksichtigt. Dieser Zinsaufwand weist auf eine völlige Ausschöpfung des Kreditrahmens hin. Sonstige Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurden in der Prognoserechnung nicht in Ansatz gebracht. Der in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte Zinsaufwand ist wie folgt zu berechnen:

Kreditsumme exkl. USt	204.647,86 €
davon 2,5% Zinsen	5.116,20 €

Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Kreditlaufzeit verpflichten sich die Kreditnehmer zwei Tilgungsträger in Form von Lebensversicherungen aufzubauen. Die erste

Lebensversicherung wird aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung gespeist, für die zweite Lebensversicherung ist eine laufende monatliche Prämie zu entrichten. Bei einer angenommenen durchschnittlichen Verzinsung in Höhe von 4,75% entsprechend der Modellbeschreibung sollen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit den offenen Kreditbetrag von 257.117,01 € 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 Abs. 2 EStG sind der Einkommensbesteuerung das Einkommen des Abgabepflichtigen (Bw.) 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 gemäß § 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 selbstständig 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 HK und HH bestehende Miteigentumsgemeinschaft, vorbehaltlich des Vorliegens von Liebhaberei.

In der zu § 2 Abs. 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 Mietwohngroundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, stammen. Die Annahme von Liebhaberei kann gemäß § 2 Abs. 4 LVO dadurch widerlegt werden, wenn je nach Art der Bewirtschaftung oder Betätigung in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird. Als absehbarer Zeitraum wird ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens jedoch 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen definiert. Ergibt sich in diesem Zeitraum kein Gesamtüberschuss, so ist Liebhaberei ab Beginn der Betätigung anzunehmen. Verluste, die aus dieser Betätigung entstehen, sind gemäß § 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 Einkunftsähnlichkeit des Vermietungsobjektes vorgelegte Prognoserechnung ist von der BP in folgenden Punkten zu ändern.

Eine berichtigte Prognoserechnung wird als Anlage beigelegt.

1. 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 (Bw.) 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 Betriebsprüfung erstellten Prognoserechnung als Werbungskosten geführt. Tatsächlich wurden sie in der Überschussrechnung als Werbungskosten behandelt.

2. Zukünftige Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH haben künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. VwGH vom 27.5.2003, 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 laut Betriebsprüfung sind daher Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten mit 2% der Nettomiete (sehr vorsichtige Kalkulation / Mindestansatz) berücksichtigt worden. Vom steuerlichen Vertreter wurde in der vorgelegten Prognoserechnung diesbezüglich nichts angesetzt.

3. Zinsenaufwand in Zusammenhang mit der Kreditsumme und Sondertilgung

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

a) Zinsen von Bruttoanschaffungskosten

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

Umsatzsteuer nicht die Kreditbelastung verringern, sondern soll bei Gutschrift auf dem Steuerkonto zum Aufbau eines Tilgungsträgers verwendet werden.

In die Prognoserechnung unter der Annahme einer Einkunftsquelle ist daher von einer Zinsenbelastung, die auf das gesamte aufgenommene Kreditvolumen abgestellt ist, auszugehen.

Der gesamte aufgenommene Kredit als Basis für die Zinsenermittlung für die Prognoserechnung beträgt daher 257.117,01 €.

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 3-Monats 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%.

Anmerkung: Der Ansatz eines längeren Zeitraumes würde einen wesentlichen höheren Ansatz in der Prognoserechnung ergeben als bisher (siehe Tabelle Zinssätze für 1989 bis 1994 im BP-Bericht, Seite 5f).

Die in der Prognoserechnung laut BP in Ansatz gebrachten Zinsaufwendungen decken sich im Wesentlichen mit dem 3-Monats Libor im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung (3. Quartal 2006: 1,625%) und sind daher wie folgt zu berechnen:

Kreditbetrag	257.117,01 €
x Marge + durchschnittlicher Libor	3,15%
jährlicher Zinsaufwand	8.099,19 €

Dieser Zinsansatz von 3,15% wird ab dem Jahr 2008 und Folgejahre angewendet, da damit Schwankungen nach oben und unten abgedeckt werden.

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

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 Betriebsprüfung angefordert wurden.

Es scheint daher eindeutig, dass eine Sondertilgung nicht von vorneherein geplant war, sondern erst durch die Ermittlungen der Finanzbehörde im Hinblick auf Liebhabereiverdacht derartige Überlegungen angestellt wurden. Im Übrigen wird an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass durch die von der Betriebsprüfung geänderten Ansätze - insbesondere Basis der Zinsenberechnung die Bruttoanschaffungskosten sowie Ansatz einer langfristig durchschnittlich höheren Zinsenbelastung - auch die Berücksichtigung einer Sondertilgung in der angegebenen Größenordnung bei weitem zu keinem positiven Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren wie erforderlich führen würde.

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

Die im Zusammenhang mit der Errichtung der Kreditverträge stehenden Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurden seitens der Betriebsprüfung 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 Betriebsprüfung 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 Betriebsprüfung wurde der Poolbeitrag linear mit $0,45 \text{ €}/\text{m}^2$ zum Ansatz gebracht.

Ein Verwaltungsentgelt für den Mietenpool in Höhe von $0,17 \text{ €}/\text{m}^2$ (wertgesichert) Wohnnutzfläche kann ab dem fünften 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 www, für den Prognosezeitraum 2005 bis 2025 ein Gesamtverlust von 78.609,00 €.

Eine Einkunftsquelle liegt bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung § 1 Abs. 2 LVO nur vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird. Der absehbare Zeitraum wird von der VO mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn definiert. Wie aus der durch die Betriebsprüfung erstellten Prognoserechnung zu ersehen ist, erscheint dies nicht möglich.

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

Im umsatzsteuerrechtlichen 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 gemäß § 11 Abs. 14 UStG bewirkt.

1. Umsatzsteuer

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

	2005
Gesamtbetrag der Entgelte	0,00 €
Vorsteuerbeträge	0,00 €
USt-Schuld gemäß § 11 (14) UStG	762,78 €

Obige Feststellung betrifft auch den Nachschauzeitraum für das Jahr 2006 und das 1. Quartal 2007.

2006				
	<u>Bemessungsgrundlage</u>	<u>20% USt</u>	<u>10% USt</u>	<u>USt gemäß § 11(14)</u>
Jänner		96,18 €	521,98 €	71,43 €
Februar		96,18 €	521,98 €	71,43 €
März		96,18 €	521,98 €	71,43 €
April		96,18 €	521,98 €	71,43 €
Mai		96,18 €	521,98 €	71,43 €
Juni		96,18 €	521,98 €	71,43 €
Juli		96,18 €	521,98 €	72,18 €
August		129,11 €	388,09 €	64,63 €
September		96,18 €	521,98 €	71,43 €
Oktober				
November		96,18 €	559,33 €	75,32 €
Dezember		160,23 €	529,45 €	84,99 €
2007				
	<u>Bemessungsgrundlage</u>	<u>20% USt</u>	<u>10% USt</u>	<u>USt gemäß § 11(14)</u>
Jänner		81,37 €	537,78 €	70,05 €
Februar		81,37 €	537,78 €	70,05 €
März		115,41 €	537,78 €	76,86 €

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.

3. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

- Umsatzsteuer für das Jahr 2005: Tz 1
- Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 2004 und 2005

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Anschlussprüfung (AnBP) über die Jahre 2006 und 2007 inkl. Umsatzsteuernachschaub über den Zeitraum 1-6/2008 wurden folgende ergänzende Feststellungen getroffen:

Betreffend den Punkt **Zinsaufwand im Zusammenhang mit der Kreditsumme und Sondertilgung** wurde ergänzend dargestellt, dass dieser Zinssatz von 3,15% für die Jahre ab 2008 angewendet wird, da damit Schwankungen nach oben und unten abgedeckt werden. Für die Jahre bis 2007 werden die tatsächlichen Zinsaufwendungen zum Ansatz gebracht. Die tatsächlichen Zinsen für 2006 liegen knapp unter dem berechneten Wert laut Außenprüfung, die tatsächlichen Zinsen für 2007 liegen deutlich über diesem Wert.

Betreffend den Punkt **Hauptmietzins, Stellplatzmiete, Betriebskosten und sonstiger Aufwand** wurde ergänzt, dass die diesbezüglichen Positionen in der Prognoserechnung ausgehend von den tatsächlichen Werten 2007 zuzüglich einer jährlichen Indexsteigerung von 2,5% ab 2008 in Ansatz gebracht worden wären.

Anlässlich dieser Außenprüfung für 2006 und 2007 wurden weiters vorgelegt:

- Aufstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben für 2006 - 10/2008
- Zinsbestätigung der Bank für 2007

Folgende den Mieter in Rechnung gestellte Beträge (Umsatzsteuerschuld) gemäß § 11 Abs. 14 UStG wurden vorgeschrieben sowie weiters das Unterbleiben der Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 und 2007 bescheidmäßig ausgesprochen:

	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Gesamtbetrag der Entgelte	0,00 €	0,00 €
Vorsteuerbeträge	0,00 €	0,00 €
USt-Schuld gemäß § 11 (14) UStG	878,59 €	916,12 €

Diese Feststellung betrifft auch den Nachschauzeitraum für das Jahr 2008.

	<u>2008</u>		
Bemessungsgrundlage	20% USt	10% USt	USt gem. § 11 (14)
Jänner	100,80 €	540,82 €	74,24 €
Februar	213,64 €	540,82 €	96,81 €
März	100,80 €	540,82 €	74,24 €
April	98,51 €	540,82 €	73,78 €
Mai	152,41 €	540,82 €	84,56 €
Juni	100,80 €	540,82 €	74,24 €
Summe	766,96 €	3.244,92 €	477,87 €

Entsprechend dieser Feststellungen ergibt sich eine Abgabennachforderung hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2006 in Höhe von 81,43 €, für das Jahr 2007 in Höhe von 195,56 € und für den Zeitraum Jänner bis Juni 2008 in Höhe von 140,09 €.

Berufung

In der fristgerechten Berufung hinsichtlich des Wiederaufnahmbescheides betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 wird eingewendet, dass diese zu Unrecht ergangen seien, da bei richtiger rechtlicher Würdigung eine Wiederaufnahme nicht vorzunehmen gewesen wäre. Begründend wird ausgeführt, dass bei richtiger rechtlicher Würdigung kein Voluptuar vorliegen würde und daher die Bescheide in ihrem Altbestand belassen werden könnten, so dass die Notwendigkeit einer Wiederaufnahme entfalle.

Einerseits da entsprechend der LVO innerhalb der geforderten Frist ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet und weiters die Frage der Liebhaberei eine Rechtsfrage und daher keinen Wiederaufnahmegrund darstellen würde, welche bereits bei Erlassung der Erstbescheide hätte gewürdigt werden müssen.

Hinsichtlich der Sachbescheide wird begründend ausgeführt, dass die streitgegenständliche Wohneinheit bei richtiger rechtlicher Würdigung einen tatsächlich innerhalb von 20 Jahren liegendem Überschuss erzielen würde.

- Die vom Finanzamt durchgeführte Prognoserechnung bzw. berichtigte Prognoserechnung würde nicht den Tatsachen entsprechen. Wie in der Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters dargelegt, wäre vom Bw. eine vorzeitige Tilgung von 60.000,00 € im 10. Jahr vorgesehen und diese auch mit der Bank vereinbart worden. Eine vorzeitige Tilgung sei im Kreditvertrag zwar nicht angeführt, dies wäre jedoch nicht erforderlich. Erforderlich sei lediglich, dass die vorzeitige Tilgung tatsächlich vorgenommen und dies in der Prognoserechnung offen gelegt wurde.

Laut Abschnitt 17, Pkt. 3 der LR (AF 1998/47) liege eine Änderung der Wirtschaftsführung nicht vor, wenn eine außerordentliche Tilgung, die in ernsthafter Absicht vereinbart wurde, gegeben sei. Dies wäre dann der Fall, wenn die Tilgung innerhalb der ersten 10 Jahre erfolge (wie vorliegend) und die Rückzahlung der Abgabenbehörde gegenüber offen gelegt bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufgenommen wurde (ebenso wie vorliegend). Die Nichtberücksichtigung der Sondertilgung sei somit unrichtig und die Prognoserechnung mit Berücksichtigung der Sondertilgung vorzunehmen.

Weiters wird eingewendet, dass die Bw. durch professionelles und geschicktes Schuldenmanagement eine erhebliche Verringerung der Zinsbelastung erreichen würde. Der angesetzte Zinssatz von 3,15798%, gerundet 3,15% würde, somit nicht zum Tragen kommen, und daher ein positiver Gesamtüberschuss in 20 Jahren zu erreichen sein.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005

Gemäß § 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 des Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 am 27. Oktober 2006 auf Grund der in der eingereichten Abgabenerklärung enthaltenen Angaben. Erst im Zuge der hinsichtlich des Jahres 2005 durchgeführten Außenprüfung bzw. im Rahmen eines im Jahr 2007 durchgeführten Vorhalteverfahrens wurden dem Finanzamt sämtliche Unterlagen (Kaufvertrag, Kreditusage, Prognoserechnung, Modellrechnung, Mietenpoolvereinbarung) vorgelegt und verfügte das Finanzamt auf Grund der dadurch erlangten Kenntnis des zu Grunde liegenden Sachverhaltes bzw. der neu hervorgekommenen Tatsache, dass die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung nicht gegeben ist, die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer.

Den Berufungsausführungen der steuerlichen Vertretung ist insoweit zuzustimmen, als die Frage der Liebhaberei keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellt, weil es sich dabei um eine Rechtsfrage handelt, die bereits bei Erlassung der Erstbescheide von der Abgabenbehörde gewürdigt hätte werden müssen. 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 (noch) 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. Erstmals im Jahre 2007 wurde dem Finanzamt der Inhalt der in Erfüllung eines Ergänzungsauftrages vorgelegten maßgeblichen Unterlagen, wie Kaufvertrag, Bedingungen der Fremdfinanzierung (Kreditusage), Mietvertrag, Prognoserechnung, Modellrechnung etc. bekannt.

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 vom 20.6.1990, 90/16/0003 und VwGH vom 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 im Sinne des § 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 Sorgfaltsverletzung treffen würde, ist die Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen. Wird daher ein Erstverfahren (nur) unter Zugrundelegung eines vom Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Sachverhaltes durchgeführt und stellt sich erst später heraus, dass die Erklärungen des Abgabepflichtigen nicht vollständig waren, so ist eine spätere Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund der erst später festgestellten Tatsachen zulässig. Dies gilt selbst dann, wenn für die Abgabenbehörde die Möglichkeit bestanden hätte, sich schon früher die entsprechenden Kenntnisse zu verschaffen und die Behörde diese Möglichkeit verschuldetmaßen nicht genutzt hat (vgl. Stoll, BAO Kommentar Band 3, 2932 und 2934 mwN).

Wie bereits ausgeführt, ging das Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung entsprechend der eingereichten Umsatz- bzw. Feststellungserklärung hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft www vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus. Erst durch die im Zuge eines Vorhalteverfahrens, zum Teil im Gefolge der durchgeföhrten Außenprüfung vorgelegten

Unterlagen erlangte das Finanzamt über den zu Grunde liegenden, 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 bekannt gewesen wären, wird von den Bw. gar nicht behauptet.

Erst durch die Kenntnis der entsprechenden 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 2005 nicht gegeben sei, nicht zu überzeugen.

2. Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

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

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO 1993 dar und fällt diese im Hinblick auf die erzielten Verluste unter die

Vermutung steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 erforderten Zeitraumes nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (vgl. VwGH vom 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH vom 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 vom 28.6.2006, 2002/13/0036 und VwGH vom 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 vom 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 in Höhe von 2% der Nettomiete sowie die Zahlungen in den Mietenpool (229 € im Jahr 2005, in den Folgejahren 250 € 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 8.099,19 € korrigiert und solcherart nach 22 Jahren ein negatives Gesamtergebnis von 80.090 € bzw. 85.553 € nach Berücksichtigung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben für die Jahre bis 2007 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 vom 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 vom 20.9.2006, 2005/14/0093). Hinsichtlich der Höhe des vom Prüfer berücksichtigten Betrages ist auszuführen, dass ein Ansatz von 2% der Nettomiete ohnehin die unterste Grenze darstellt. Abgesehen davon wurden diesbezüglich weder dem Grunde noch der Höhe nach konkrete Einwendungen erhoben.

Die Einzahlungen in den Mietenpool im Rahmen einer Ertragsprognose als Äquivalent einer Aufwandspost für das Leerstehungsrisiko und damit als Korrekturpost den in voller Höhe angesetzten künftigen Mieteinnahmen gegenüberzustellen, stellt sich nach Auffassung des UFS als sachgerecht dar (vgl. UFSW 7.2.2008, RV/0620-W/07).

Was die durch die Betriebsprüfung vorgenommene Änderung des Zinssatzes betrifft, ist festzuhalten, dass laut Kreditzusage vom 29. Dezember 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 rund 3,5% und im Oktober 2008 rund 3%; allein im November 2008 fiel er von rund 2,8% auf rund 1,25%. 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 zehn Jahre (1995 bis 2004) 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 im Sinne der § 1 Abs. 2 LVO regelmäßig auf die konkrete Art der Bewirtschaftung im jeweiligen Zeitraum an; spätere Verbesserungsmaßnahmen gewinnen gemäß § 2 Abs. 4 LVO als Änderung der Bewirtschaftungsart erst ab jenem Zeitpunkt steuerliche Bedeutung, in dem sie tatsächlich gesetzt worden sind.

Den Berufungseinwendungen betreffend die Nichtberücksichtigung der Sondertilgung in Höhe von 60.000,00 € im 10. Jahr wird entgegengehalten:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 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 insgesamt 60.000,00 € der Aktenlage zufolge erstmals im Zuge der anlässlich des Vorhalteverfahrens vorgelegten Prognoserechnung deklariert.

In der Berufung wurde einzig darauf hingewiesen, dass die Sondertilgung im zehnten Jahr vorgesehen und mit dem Kreditinstitut vereinbart gewesen sei, dass dies auch in der Prognoserechnung offen gelegt 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, UFS-G vom 9.10.2006, RV/0379-G/05).

Sonstige Unterlagen, die eine von vornherein geplante Sondertilgung aufzeigen, wurden trotz Aufforderung durch den Prüfer nicht vorgelegt.

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 zehn 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-G vom 26. Mai 2006, RV/0157-G/06).

Auf Grund der Aktenlage ist somit nicht von einer von Anbeginn an geplanter vorzeitiger Kreditrückzahlung auszugehen.

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

Aber selbst eine Berücksichtigung der behaupteten Sondertilgung würde angesichts der von der Betriebsprüfung geänderten Ansätze zu keinem positiven Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren führen.

Zinssatz unter Berücksichtigung der Sondertilgung

Kreditbetrag	257.117,01 €
Sondertilgung	- 60.000,00 €

	197.117,01 €
x Marge + durchschnittlicher Libor	3,15%
jährlicher Zinsaufwand	6.209,18 €

Änderung der Prognoserechnung unter Berücksichtigung der Sonderzahlung

Unter Berücksichtigung eines verminderten Zinsaufwandes durch die Zahlung einer Sondertilgung im zehnten Jahr wird ebenfalls kein Gesamtüberschuss erwirtschaftet, sondern verringert sich der Verlust auf 62.873 €. Die Zinsaufwand-Differenz beträgt 1.890 € pro Jahr ($8.099 \text{ €} - 6.209 \text{ €} = 1.890 \text{ €}$). Dadurch verringert sich der jährliche Verlust in den Jahren 2015 bis 2026 um insgesamt 22.680 €($12 \times 1.890 \text{ €}$).

Gesamtüberschuss/Verlust	- 85.553 €
Zinsaufwand-Korrektur	+ 22.680 €
Gesamtüberschuss/Verlust mit Sondertilgung	- 62.873 €

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 im Sinne der § 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 vom 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 im Sinne des § 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 und es war spruchgemäß zu entscheiden.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist anzumerken:

§ 274 1. Satz BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, weist folgenden Wortlaut auf:

„Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet.“

Dazu ist festzuhalten, dass unerledigte Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheid von der Wirkung des § 274 BAO erfasst sind; der Jahresbescheid, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, tritt daher auch im Sinne des § 274 1. Satz BAO an ihre Stelle (VwGH vom 4.6.2008, 2004/13/0124). Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. erhobene Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis September, November und 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.

Wien, am 20. Mai 2009