



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Stb., vom 21. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 6. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001, vom 12. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999, 2000, 2002 und vom 13. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2004 und 2005 sowie vom 18. Dezember 2008 gegen die Bescheide vom 11. Dezember 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1988 bis 2001 und 2003 bis 2006 werden als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 wird Folge gegeben, die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist die Liebhabereibeurteilung einer bereits beendeten Vermietungstätigkeit.

a) Bescheide

Dem **Bericht über die Außenprüfung vom 20. November 2007** (Dauerbelege Seite 10) ist betreffend Tz 2 zu entnehmen, dass die Berufungswerberin (Bw.) am 22. Februar 1998 in

[Steiermark] (unter Angabe der vollständigen Adresse) eine Eigentumswohnung samt Pkw-Abstellplatz in der Tiefgarage um S 1.755.215,00 erworben habe. Vorsteuern seien dafür in Höhe von S 147.974,00 im Mai 1998 geltend gemacht worden. Die Wohnung sei seit 1998 in Vermietung, es seien bisher bedingt durch die hohen Werbungskosten (Finanzierung) nur Verluste erklärt worden. Bei der durchgeführten Außenprüfung sei bekannt geworden, dass die Wohnung an 15. Jänner 2006 ohne Umsatzsteuer um € 105.500,00 [S 1.451.712,00] veräußert worden sei. Bei vorzeitiger Einstellung der Betätigung sei ein Nachweis erforderlich, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere nach Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben habe (unter Hinweis auf VwGH 1.11.2002, 99/15/0012). Von der steuerlichen Vertretung sei als Grund für den vorzeitigen Verkauf der Eigentumswohnung vorgebracht worden, dass die alleinige Betreuung der Vermietung und Verpachtung in [Steiermark] vom Wohnort der Bw. in Niederösterreich aus ziemlich schwierig gewesen sei. Zum Zeitpunkt des Erwerbes habe es laut Stellungnahme [der Bw.] in [Steiermark] noch eine Filiale gegeben, die von der Bw. als Geschäftsführerin regelmäßig besucht worden sei. Die Abwicklung des Erwerbes der Wohnung bzw. die spätere Vermietung seien auf Grund der regelmäßigen Anwesenheit in [Steiermark] kein Problem gewesen. Nachdem der Dienstgeberin der Bw. der Kassenvertrag entzogen worden sei und das Institut [für ... Medizin] nur mehr mit einem Minimalwert an einen [steier.] Arzt habe verkauft werden können, sei auch die [vermietete] Wohnung verkauft worden, da ab diesem Zeitpunkt kein Bezugspunkt mit [Steiermark] mehr bestanden habe. Seitens des Finanzamtes (FA) werde festgestellt, dass der Verkauf der Dienstgeberin in [Steiermark] laut Anlagenverzeichnis bereits im Jahr 2001 erfolgt und somit der zeitliche Zusammenhang mit dem Verkauf der Wohnung im Jahr 2006 nicht mehr gegeben sei. Die laufende Betreuung einer Wohnung in Entfernung von 200 km zum Wohnsitz der Bw. werde nicht als Unwägbarkeit betrachtet. Außerdem werde angenommen, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb von 20 Jahren sehr unwahrscheinlich gewesen wäre, da bei dem durch den Steuerberater errechnetem Gesamtüberschuss von € 9.796,00 die zukünftigen Mieteinnahmen sehr hoch und brutto statt netto, keine Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsmaßnahmen, keine zukünftigen Herstellungsmaßnahmen keine zukünftigen Fremdkapitalzinsen und auch keine Betriebskosten für Leerstehung angenommen worden seien. Die Vermietung sei daher als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei gemäß [§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#) zu qualifizieren. Die Verluste seien steuerlich unbeachtlich, die Umsatzsteuer und Vorsteuer zu neutralisieren.

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ entsprechende **Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2006**. Die Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 und 2003 bis 2005 sowie die

Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 und 2005 ergingen nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO. Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 2002 wurden vom FA auf Grundlage von [§ 295a BAO](#) erlassen. Die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 sind abgeleitete Bescheide gemäß § 295 Abs. 1 BAO.

Im **Einkommensteuerbescheid 2006** vom 11. Dezember 2008 (Akt 2006 Seite 18ff) wurden nicht nur keine (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesetzt sondern auch sonstige Einkünfte mit 0 angesetzt (die Bw. erklärte aus dem Wohnungsverkauf einen Spekulationsverlust von € 33.459,20). Zur Begründung gab das FA an, der beantragte Spekulationsverlust sei nicht anzuerkennen, da dieser gemäß § 2 Abs. 2 EStG nicht ausgleichsfähig sei, wenn Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust führen würden.

b) Berufung

Bereits während der Außenprüfung erstattete die Bw. mit **Schreiben vom 1. Oktober 2007** (E-Mail vom 4.10.2007, 09:21 Uhr; Stellungnahme betreffend Vermietung und Verpachtung Wohnung Graz, Arbeitsbogen Seite 162f) ein Vorbringen, das vom Prüfer im Bericht vom 20. November 2007 wiedergegeben wurde. Dem Schreiben vom 1. Oktober 2007 ist noch zu entnehmen, dass es laut Mail der Bw. an den Steuerberater im Erwerbszeitpunkt eindeutig der Plan gewesen sei, die Wohnung für einen unbegrenzten Zeitraum "bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses zu vermieten". Auch die Prognoserechnung (vgl. Arbeitsbogen Seite 161f) habe einen Gesamtüberschuss ergeben. Erst der unvorhergesehene Umstand des Entzuges des Kassenvertrages des Instituts, der zum Notverkauf des Instituts selbst geführt habe, habe auch dazu geführt, dass die Wohnung zum Verkauf angeboten worden sei, da eine Betreuung einer Vermietung und Verpachtung in [Steiermark] von Niederösterreich aus nur mehr schwer möglich gewesen sei und der Bezugspunkt zu [Steiermark] durch den Institutsverkauf beendet gewesen sei. Laut Bw. liege keine Liebhaberei vor und die Bw. verweise auf das Erkenntnis VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001.

Gegen die Bescheide betreffend die Jahre 1998 bis 2005 erhab die Bw. die **Berufung vom 21. Dezember 2007** (Akt 2005 Seite 17f) und führte im **Schreiben vom 29. Jänner 2008** (AS 20ff) aus, dem FA seien im Zuge der Betriebsprüfung sämtliche Unterlagen betreffend die Wohnung in [Steiermark] übermittelt worden. Die Bw. habe ein "E-Mail (27.3.1998)" an die Steuerberatungskanzlei übermittelt, aus dem hervorgehe, dass eine Eigentumswohnung in [Steiermark] mit dem Zweck der langfristigen Vermietung und Zukunftsvorsorge erworben werden sollte. Bis 2001 habe noch eine Filiale in [Steiermark] existiert, die die Bw. als Geschäftsführerin regelmäßig besucht habe. Die Abwicklung des Erwerbes und die spätere

Vermietung seien auf Grund der regelmäßigen Anwesenheit der Bw. in [Steiermark] bis zu diesem Zeitpunkt kein Problem gewesen. Finanziert sei der Erwerb der Wohnung mittels Bauspardarlehens worden, welches **bis spätestens 2008 getilgt** werden sollte. Die **vorzeitige Tilgung** habe kein finanzielles Problem dargestellt, da durch den Gatten der Bw., einem Primarius, ausreichend Familieneinkommen (Pensionierung, Verkauf der Ordination "etc.") vorhanden sei und gewesen sei. Auf Grund des Eintritts konkreter Unwägbarkeiten, da der Arbeitgeberin der Bw. der Kassenvertrag entzogen worden sei und das Institut nur zu einem Minimalwert an einen [steier.] Arzt habe verkauft werden können, sei in Erwägung gezogen worden, die Wohnung zu verkaufen, da somit ab diesem Zeitpunkt kein Bezugspunkt mehr bestanden habe und die Abwicklung und Betreuung der Vermietung vom Wohnort der Bw. in Niederösterreich aus 200 km von [Steiermark] entfernt ab 2001 ungleich schwieriger gewesen sei als zu einem Zeitpunkt, wo sich die Bw. noch regelmäßig in [Steiermark] aufgehalten habe. Außerdem habe sich die Vermietung der Wohnung auch aus anderen Gründen, die vorher nicht absehbar gewesen seien, als sehr schwierig gestaltet. Zu Beginn der "V+V" sei seitens der steuerlichen Vertretung eine Prognoserechnung erstellt worden, die über den Zeitraum von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss ergeben habe.

Laut Prüfbericht werde behauptet, dass in der vorgelegten Prognose mit € 9.796,00 Gesamtüberschuss die zukünftigen Mieteinnahmen sehr hoch und brutto angesetzt und keine Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen sowie keine zukünftigen Werbungskosten für Herstellungsmaßnahmen, Fremdkapitalzinsen und Betriebskosten für Leerstehung angesetzt worden seien. Laut vorgelegter Prognose, die einen Gesamtüberschuss in Höhe von € 9.796,00 ergebe, seien die Nettomieten laut abgeschlossenem Mietvertrag in Höhe von € 527,27 um 5% erhöht laut Indexberechnung auf Basis VPI 2000/1-4 (106,6) an 2007 (Index 112,3) und bis zum Ende der Laufzeit laut Prognose ohne weitere Indexerhöhung angesetzt worden. Die Mieteinnahmen seien somit weder zu hoch noch brutto angesetzt worden. Betreffend Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten sei in den laufenden Betriebskosten ein Anteil für Reparaturrücklage laut Betriebskostenabrechnung der Hausverwaltung enthalten. Die Betriebskosten hätten in den Jahren 2003 und 2004 € 1.130,00 und € 1.212,00 betragen, in der Prognose seien € 1.500,00 angesetzt worden. In den angesetzten Betriebskosten seien somit sowohl Aufwendungen für künftige Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen enthalten als auch Betriebskosten für eventuelle Leerstehungen. Zukünftige Herstellungs aufwendungen würden in einer Eigentumswohnung grundsätzlich nicht anfallen. Fremdkapitalzinsen seien daher in der Prognoserechnung ab 2007 auf Grund der bereits zu Beginn der "V+V" geplanten vorzeitigen Tilgung keine angesetzt worden. Diese Prognose sei unter Berücksichtigung diverser geringfügiger Berichtigungen (Ansatz Mietausfall in Höhe von 3-4%) der Betriebsprüfung übergeben worden. Selbst unter Berücksichtigung sämtlicher Berichtigun-

gen und der oben erwähnten angesetzten Aufwendungen ergebe sich ein positiver Gesamtüberschuss von € 9.796,00 über den gesamten Beobachtungszeitraum von 20 Jahren.

Fazit Umsatzsteuer 1998 bis 2005: Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG sei, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübe. Gewerblich oder beruflich sei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehle. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 LVO II (typische erwerbswirtschaftliche Betätigung einschließlich Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden) sei umsatzsteuerlich Liebhaberei ausgeschlossen. Umsatzsteuerliche Liebhaberei könne nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO II, also bei Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen würden, vorliegen. Dementsprechend gelte gemäß § 2 Abs. 3 Z 2 UStG eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit sondern als Liebhaberei: Die Einschränkung umsatzsteuerlicher Liebhaberei auf Betätigungen, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen würden, entspreche dem Charakter der Umsatzsteuer als Einkommensverwendungssteuer. Bei einer Steuer auf die Einkommensverwendung sei es nicht gerechtfertigt, danach zu differenzieren, ob der Unternehmer seine Leistung gewinnorientiert anbiete oder mit Verlusten arbeite. Gerechtfertig sei es jedoch, Tätigkeiten, deren Schwergewicht in der privaten Lebensführung liege, aus dem Unternehmensbegriff auszuklammern (unter Hinweis auf Doralt/ Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 409). Dasselbe Ergebnis resultiere aus dem europäischen Gemeinschaftsrecht: Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie sei das Ergebnis einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Einnahmenerzielung irrelevant und somit kein zulässiges Kriterium zur Eingrenzung einer unternehmerischen Tätigkeit. Die Vermietung eines Gegenstandes sei jedenfalls eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen werde. Eine marktkonforme Vermietung schließe Liebhaberei aus (unter Hinweis auf Beiser, SWK 2002, S 605, Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar zweite Auflage, Tz 12 zu § 2 sowie die dort zitierte Judikatur des EuGH und Literatur). Eine marktkonforme Gestaltung der Vermietungstätigkeit sei im vorliegenden Fall unbestritten gegeben. Da die gegenständliche Vermietungstätigkeit zweifellos zur nachhaltigen Einnahmenerzielung ausgeübt worden sei, scheide nach Gemeinschaftsrecht umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei aus.

Einkommensteuer: Gemäß "§ 1 (2) Punkt 13.3 Liebhabereiverordnung" [offenbar gemeint: Liebhabereierlass] sei für den abgeschlossenen Zeitraum eine Einkunftsquelle anzunehmen, wenn Unabwägbarkeiten iSd Punkt 6.2 in Verbindung mit Punkt 13.2 vorliegen würden und sei von Liebhaberei auszugehen, wenn die Betätigung aus anderen, insbesondere privaten Motiven, beendet werde. Im gegenständlichen Fall hätten letztendlich die konkreten Unwäg-

barkeiten dazu geführt, dass die Vermietung beendet worden sei. Es sei laut E-Mail der Bw. an den Steuerberater eindeutig geplant gewesen, die Wohnung für einen unbegrenzten Zeitraum bzw. zumindest bis zum Erzielen eines positiven Gesamtüberschusses zu vermieten. Auch die vorzeitige Tilgung des Bauspardarlehens sei von vornherein geplant gewesen. Nach Erachten der Bw. liege daher keine Liebhaberei vor, weder einkommensteuerrechtlich und keineswegs umsatzsteuerrechtlich. Die Bw. verweise auf das Erkenntnis VwGH 14.12.2005, 2002/13/0001 und die Berufungsentscheidung UFS 3.3.2005, RV/0310-G/02.

Der Berufung liegt folgende Prognoserechnung bei:

	S	€				
Anschaffungskosten	1.755.215,00	127.556,45				
Grunderwerbsteuer						
Eintragungsgebühr	108.985,00	7.920,25				
	1.864.200,00	135.476,70				
-20% Grundanteil	-360.944,00	-26.230,82				
Anschaffungskosten Gebäude	1.503.256,00	109.245,88				
Afa 1,5%		1.638,69				
	1998	1999	2000	2001	2002	2003
	€	€	€	€	€	€
Afa	819,34	1.638,69	1.638,69	1.638,69	1.638,69	1.638,69
GWG						
Betriebskosten			1.584,00	1.584,20	1.586,40	1.454,20
Finanzierungskosten						
Zinsen			3.355,60	4.868,63	5.167,56	4.368,21
sonstige Spesen						
gesamt	819,34	1.638,69	6.578,29	8.091,52	8.392,65	7.461,10
Mieteinnahmen			5.944,37	5.973,64	6.295,64	5.771,00
	"-5.826,69"	"-2.164,34"	-633,92	-2.117,88	-2.097,01	-1.690,10
			-7.991,03	-8.624,95	-10.742,83	-12.839,84
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	€	€	€	€	€	€
Afa	1.638,69	1.638,69	1.638,69	1.638,69	1.638,69	1.638,69
GWG						
Betriebskosten	1.130,88	1.212,25	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Finanzierungskosten						
Zinsen	3.470,55	3.494,50	858,08			
sonstige Spesen	111,00			250,00	250,00	250,00
gesamt	6.351,12	6.345,44	3.996,77	3.388,69	3.388,69	3.388,69
Mieteinnahmen	4.563,64	3.209,09		6.643,64	6.643,64	6.643,64
Ausfall 3-4%				-232,53	-232,53	-232,53
	-1.787,48	-3.136,35	-3.996,77	3.022,42	3.022,42	3.022,42
	-16.317,42	-19.453,77	-23.450,54	-20.428,12	-17.405,70	-14.383,28
	2010	2011	2012	2013	2014	2015
	€	€	€	€	€	€
Afa	1.638,69	1.638,69	1.638,69	1.638,69	1.638,69	1.638,69
GWG						
Betriebskosten	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Finanzierungskosten						

Zinsen						
sonstige Spesen	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00	250,00
gesamt	3.388,69	3.388,69	3.388,69	3.388,69	3.388,69	3.388,69
Mieteinnahmen	6.643,64	6.643,64	6.643,64	6.643,64	6.643,64	6.643,64
Ausfall 3-4%	-232,53	-232,53	-232,53	-232,53	-232,53	-232,53
	3.022,42	3.022,42	3.022,42	3.022,42	3.022,42	3.022,42
	-11.360,86	-8.338,44	-5.316,02	-2.293,60	728,82	3.751,24
	2016	2017				
	€	€				
Afa	1.638,69	1.638,69				
GWG						
Betriebskosten	1.500,00	1.500,00				
Finanzierungskosten						
Zinsen						
sonstige Spesen	250,00	250,00				
gesamt	3.388,69	3.388,69				
Mieteinnahmen	6.643,64	6.643,64				
Ausfall 3-4%	-232,53	-232,53				
	3.022,42	3.022,42				
	6.773,66	9.796,08				

[Anmerkung UFS: Die Beträge der Jahre 1998 und 1999 € -5.826,69 und €-2.164,34 stammen aus einer früheren Prognoserechnung Arbeitsbogen Seite 161f.]

In der **Berufung vom 18. Dezember 2008** (Akt 2006 Seite 22) gegen die Bescheide betreffend das Jahr 2006 verwies die Bw. auf das Vorbringen betreffend die Vorjahre.

c) Stellungnahme Prüfer

In der **Stellungnahme vom 12. März 2008** zur Berufung gab der Prüfer an, die Eigentumswohnung in [Steiermark] sei am 22. Februar 1998 angeschafft und am 15. Jänner 2006 wieder veräußert worden. Ab 1. Dezember 1998 bis zur Veräußerung sei die Wohnung zweimal vermietet gewesen. Die Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten falle durch die LVO BGBI II 1997/358 ab 14. November 1997 generell unter [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#). Werde eine solche Betätigung (kleine Vermietung) durch Einstellung beendet, liege ein angeschlossener Betätigungszeitraum vor. Trotz der negativen Ergebnisse sei nur dann nicht von Liebhaberei auszugehen, wenn die Beendigung der Tätigkeit auf Grund von Unwägbarkeiten erfolge, die weder unter gewöhnlichen Risiken zu subsumieren noch privat motiviert seien. Anzuerkennende Umstände seien nur solche Ereignisse, die das Ergebnis einer Betätigung negativ beeinflussen, nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen würden und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten stünden. Wie schon in der Niederschrift vom 9. Oktober 2007 sowie im Bericht vom 20. November 2007 zu entnehmen sei, sei seitens des FAes der vorgebrachte Zusammenhang zwischen dem Verkauf des physikalischen Instituts in [Steiermark] (Dienstgeberin der Bw.) im

Jahr 2001 mit dem Verkauf der Wohnung im Jahr 2006 nicht als konkrete Unwägbarkeit angesehen und die Vermietung somit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung qualifiziert worden.

d) Verfahren UFS

Der UFS übermittelte der Bw. mit **Schreiben vom 19. Juli 2012** die Stellungnahme des Prüfers und ersuchte um Vorlage des Kreditvertrages, aus dem Laufzeit und jährliche Zinsbelastung ersichtlich sei. Es wurde der Bw. freigestellt, auch ein weiteres Vorbringen betreffend der Berufung Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 zu erstatten.

Die Bw. gab im **Antwortschreiben vom 4. Oktober 2012** an:

1. Die Bw. stehe auf dem Standpunkt, dass im vorliegenden Fall keine Liebhaberei vorliegen könne, da so genannte Unwägbarkeiten vorliegen würden (unter Hinweis auf die Ausführungen zum Vorliegen der Unwägbarkeiten in der Berufung) und eine langfristige Vermietung geplant gewesen sei. In der Anlage werde der Kreditvertrag und das im Jahr 1998 seitens der Bw. an den zuständigen Betreuer der steuerlichen Vertretung gesendete Mail, welches auch bereits der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei (unter Hinweis auf die Ausführungen in der Berufung). In diesem Mail komme klar zum Ausdruck, dass der ursprüngliche Veranlagungshorizont 20 bis 25 Jahre betragen habe und dass allerdings eine vorzeitige Tilgung des Kredits geplant gewesen sei. Die Bw. halte fest, dass der VwGH betreffend das Vorliegen von Unwägbarkeiten auch Ereignisse im Bereich der privaten Lebensführung zulasse (unter Hinweis auf ua VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343).

Kurzzusammenfassung des Vorliegens von Unwägbarkeiten:

Die Bw. sei Geschäftsführerin einer Krankenanstalt ("Institut" unter Angabe des Namens und der Firmenbuchnummer) in [Steiermark] gewesen. Dieses Institut habe einen eigenen Kassenvertrag mit der steirischen Gebietskrankenkasse gehabt. Die Bw. sei daher jede Woche tageweise in [Steiermark] gewesen und habe sich daher vor Ort um die Wohnungsvermietung kümmern können. Dem Institut sei 2001 der Kassenvertrag - aus Sicht der Bw. - im Rahmen einer Willkürhandlung der dortigen Behörden entzogen worden. Die Anteile am Institut seien dann im Jahr 2002 um € 1,00 verkauft worden. Da somit [Steiermark] für die Bw. kein Bezugspunkt mehr gewesen sei und das "Management" der Vermietung vom Wohnort der Bw. in Niederösterreich aus 200 km Entfernung nur sehr schwer machbar gewesen sei, habe sich die Bw. entschlossen, einen Käufer für die Wohnung zu finden. Überdies habe es erhebliche Probleme bei der Suche nach Nachfolgemietern gegeben.

2. Sollte der UFS nicht der Ansicht der Bw. sein, dass im konkreten Fall Unwägbarkeiten vorliegen würden, und daher von Liebhaberei ausgehen, halte die Bw. fest, dass der Bescheid der Finanzverwaltung sich auf § 295a BAO stütze. Auf Grund der VwGH-Judikatur (angegeben: VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343) sei der Verkauf einer bis dahin vermieteten Eigentumswohnung vor Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses nicht als rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO zu qualifizieren. Es könne daher - so der VwGH - nur (wenn überhaupt) ein Wiederaufnahmetatbestand des § 303 Abs 4 BAO erfüllt sein. Die Wiederaufnahme könne aber nur im Rahmen der normalen Bemessungsverjährung geltend gemacht werden und nicht - wie bei § 295a BAO - bis zur absoluten Verjährung.

Der UFS führte im weiteren **Vorhalt vom 11. Oktober 2012** aus, dass es keine Hinweise dafür gebe, dass die Vermietungstätigkeit der Bw. von Beginn an auf eine begrenzte Zeit geplant gewesen wäre. Entscheidend sei jedoch, dass im Falle einer vorzeitigen Beendigung einer Betätigung, diese betreffend Liebhaberei danach zu untersuchen sei, ob sie, wäre sie unverändert fortgeführt worden, innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren einen Gesamterfolg erzielt hätte. Die Prognoserechnung der Bw. enthalte nach dem Jahr der tatsächlichen Veräußerung (ab 2007) keinerlei Fremdmittelzinsen. Die Bw. bringe vor, aus der Mail an den Steuerberater vom 27. März 1998 ergebe sich eine bei Beginn der Betätigung bestehende Absicht zur vorzeitigen Fremdmitteltilgung spätestens 2008. Laut VwGH 28.2.2012, [2009/15/0192](#), müsse es sich um eine bei Beginn der Betätigung vorliegende "ernsthafte Absicht" zu einer vorzeitigen Darlehensrückzahlung handeln. Ohne notwendige Kapitalmittel kann jedoch eine bei Beginn der Betätigung geäußerte Absicht zur vorzeitigen Tilgung nicht als ernsthaft angesehen werden, dies umso mehr, als im vorliegenden Fall der Bw. tatsächlich keine vorzeitige Tilgung sondern ein Verkauf der Wohnung stattfand. Eine vorzeitige Darlehensrückzahlung, die von Beginn an geplant gewesen sei, sei vom Steuerpflichtigen an Hand geeigneter Unterlagen nachzuweisen (unter Hinweis auf VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192). Die Bw. werde daher ersucht, das zeitgerechte Vorhandensein der Kapitalmittel zur vorzeitigen Tilgung durch Angabe von Beträgen und deren konkreten Herkunft unter Vorlage von geeigneten Unterlagen zu beweisen. Sollte der Bw. dieser Beweis nicht gelingen, wären in der Prognoserechnung auch ab 2007 Fremdmittelzinsen anzusetzen. Aus der vorgelegten Schul- und Pfandbestellungsurkunde der Bausparkasse ergebe sich ein Kapitalbedarf an Fremdmitteln von S 1.254.600,00 und eine Gesamtbelastung inklusive Zinsen von S 2.168.555,00.

	S
Zwischendarlehen	9.052,00
Bauspardarlehen	<u>2.159.503,00</u>
	2.168.555,00

Die reine Zinsbelastung auf die Laufzeit des Darlehens von 20 Jahren betrage somit in Summe S 913.955,00 (€ 66.419,70).

	S
Gesamt	2.168.555,00
Kapital	<u>-1.254.600,00</u>
Zinsen	913.955,00

Während der Betätigung 1998 bis 2006 seien davon € 36.017,47 an Zinsen abbezahlt worden.

Zinsen laut Erklärungen	S
1998	62.627,81
1999	67.191,69
2000	46.174,00
2001	<u>66.993,76</u>
	242.987,26
	€
	17.658,57
2002	6.167,56
2003	4.368,21
2004	3.470,55
2005	3.494,50
2006	<u>858,08</u>
	36.017,47
Zinsen gesamt	<u>66.419,70</u>
Zinsen noch zu zahlen	30.402,23

Der Restbetrag an noch zu zahlenden Zinsen € 30.402,23 sei daher in die Prognoserechnung der Bw. einzubeziehen.

Prognose laut Bw.:	€
20 Jahre 1998 bis 2017	9.796,08
Zinsen noch zu zahlen	<u>-30.402,23</u>
Differenz	-20.606,15

Nach dem absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ergebe sich somit nach wie vor ein Werbungskostenüberschuss von rund € 20.000,00. Die Betätigung der Bw., wäre sie über 2006 hinaus zu den gleichen Bedingungen fortgeführt worden, sei daher nicht geeignet, in einem absehbaren Zeitraum ein positives Gesamtergebnis zu erwirtschaften.

Die Bw. gab dazu im **Schreiben vom 24. Oktober 2012** an, es seien sowohl im Zuge der Betriebsprüfung (unter Hinweis auf die E-Mail vom [richtig:] 4. Oktober 2007 an den Prüfer, siehe oben) als auch im Zuge der Berufung vom 29. Jänner 2008 Unterlagen übermittelt bzw. mitgeteilt worden, dass die Wohnung in [Steiermark] mit dem Zweck der langfristigen Vermietung und Zukunftsvorsorge erworben worden sei. Ebenso sei mitgeteilt worden, dass das Bauspardarlehen spätestens bis 2008 getilgt werden sollte. Die vorzeitige Tilgung stelle sowohl aus der Sicht von anno 1998 als auch aus der Sicht von anno 2006-2008 kein finanzielles Problem dar, da durch den Gatten der Bw., einen Primar, veranlagt unter der angegebenen Steuernummer eines anderen Finanzamtes ausreichendes Familieneinkommen vorhanden gewesen sei. Als Beweis würden die Einkünfte für die Jahre 1997, 1998 und 2006 laut Steuerbescheiden [offenbar gemeint: des Gatten der Bw.] übermittelt:

1997	1998	2006
S	S	€
3.736.736,00	4.535.542,00	1.731.767,46

Aus der Sicht von anno 1997/1998 würden die Einkünfte [des Gatten] eines Jahres nach Steuern genügen, um das Darlehen vorzeitig tilgen zu können. Außerdem habe man damals von einer kontinuierlichen Steigerung ausgehen können. Durch den Verkauf der Ordination und der Betriebsaufgabe sei ab Ende 2006 ein Einkommen nach Steuern in Höhe von € 1,2 Mio. zur Verfügung gestanden, was einem Sieben- bis Achtfachen des Gesamtkredits entsprochen habe. Nach Rechtsmeinung der Bw. sei der Beweis somit erbracht worden, dass sowohl zeitgerecht als auch ausreichend Kapitalmittel zur vorzeitigen Tilgung vorhanden gewesen seien. In der Prognoserechnung seien somit richtigerweise ab 2007 keine Fremdmittelzinsen angesetzt worden. Daher sei der in der Prognose ermittelte Gesamtüberschuss heranzuziehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die **E-Mail-Nachricht der Bw. vom 27. März 1998**, 11:55 Uhr, an ihren Steuerberater, die von der Bw. als Beweis für eine von vornherein beabsichtigte "vorzeitige Tilgung" der Fremdmittelzinsen angeführt wurde, lautet (Arbeitsbogen Seite 164):

"Ich habe vor, in [Steiermark], [Adresse] eine Wohnung zu erwerben. Für die Anschaffung wird ein BSPS-Darlehen aufgenommen, das bis spätestens 2008 getilgt werden soll. Die Wohnung dient als Geldanlage und soll langfristig (20-25 Jahre) vermietet werden. Den Kaufvertrag und Mietvertrag (bitte überprüfen!) lasse ich Dir dann zukommen."

Die Bw. erwarb die Wohnung in [Steiermark] mit **Kaufvertrag vom 14./22. April 1998** (Arbeitsbogen Seite 182ff) um S 1.755.215,00 und gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer S 147.874,00 (USt-Akt Seite 7, Arbeitsbogen Seite 153).

Mit **Mietvertrag vom 30. November 1998** (Dauerbelege Seite 66ff und Arbeitsbogen Seite 215ff) vermietete die Bw. beginnend mit 1. Dezember 1998 die Wohnung, "in vollkommen neuem, unbenutzten Zustand", bestehend aus 1 Zimmer inklusive Küche und Loggia/Balkon, Bad/WC, 1 Abstellraum und 1 Vorraum mit insgesamt 51,43 m² auf die Dauer von drei Jahren und sollte ohne vorherige Aufkündigung am 1. Dezember 2001 enden. Küche und Bad waren laut Vertrag eingerichtet. Der Mieter war zur Benützung des zugehörigen Stellplatzes in der Tiefgarage und eines Kellerabteiles berechtigt. Der laut Punkt IV zum Verbraucherpreisindex 1986 und maßgeblicher Indexzahl Dezember 1998 wertgesicherte und

auf das Bankkonto der Bw. zu bezahlende Mietzins betrug S 5.000,00 zuzüglich 10% USt zuzüglich anfallender im Mietzins nicht enthalter Betriebskosten in Höhe von (zum Vertragsabschluss) monatlich S 1.994,46, die direkt an die Hausverwaltung zu zahlen waren (Punkt III). Das Mietverhältnis mit dem ersten Mieter dauerte tatsächlich von November 1998 bis **September 2003** (Vermerk Prüfer Arbeitsbogen Seite 141; offenbar fand eine Vertragsverlängerung statt).

Mit dem nachfolgenden Mieter schloss die Bw. einen **Mietvertrag** beginnend mit **16. März 2004** (Arbeitsbogen Seite 215f) auf die Dauer von drei Jahren und sollte ohne vorherige Aufkündigung am 16. März 2007 enden. Diesmal verlangte die Bw. einen monatlichen Mietzins zahlbar auf ihr Bankkonto von € 580,00, in dem im Gegensatz zum ersten Mietverhältnis, Betriebskosten, Heizung und USt bereits enthalten waren (Vertrag Punkt III). Die € 580,00 waren wertgesichert zum Verbraucherpreisindex 2000 und maßgeblicher Indexzahl Jänner 2004. In einem **Schreiben vom 31. März 2005** (Arbeitsbogen Seite 214) an die Bw. ging der Mieter von einer Mietzinsminderung aus und erklärte die Beendigung des Mietverhältnisses zum **30. Juni 2005**, da er aus beruflichen Gründen die Aufgabe seines Wohnsitzes in Graz beabsichtigte.

Mit **Vertrag vom 25. November 2005** (Arbeitsbogen Seite 175ff) verkaufte die Bw. die Wohnung um € 105.500,00, als Stichtag der Übergabe wurde der 15. Jänner 2006 vereinbart Spätestens ab dem Jahr 2003 (der Wohnungsverkauf fand 2005 statt) belastete die Bausparkasse die Bw. jedes Jahr laufend mit Mahnspesen und Verzugszinsen (siehe vorgelegte Kontoauszüge Arbeitsbogen Seite 168f, 181, 196 und 208).

Die Bw. erklärte folgende Ergebnisse:

	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €
Miete	5.000,00	60.000,00	60.000,00	60.400,00	4.709,24
Betriebskosten		21.796,32	21.796,32	21.799,00	1.586,40
Betriebskosten		-21.796,32	-21.796,32	-21.799,00	-1.586,40
Zinsen	-62.627,81	-67.191,69	-46.174,00	-66.993,76	6.167,56
Afa	-22.549,00	-22.549,00	-22.549,00	-22.549,00	-1.638,69
Einkünfte	-80.176,81	-29.740,69	-8.723,00	-29.142,76	-3.097,01
Gesamt		-109.917,50	-118.640,50	-147.783,26	-13.836,84
Gesamt €					-10.739,83
	2003 €	2004 €	2005 €	2006 €	
Miete	4.316,80	4.563,64	3.209,00	0,00	
Betriebskosten	1.454,20				
Betriebskosten	-1.454,20	-1.130,88	-1.212,25		
Zinsen	-4.368,21	-3.470,55	-3.494,50	-858,08	
Instandhaltung/-setzung		-111,00			

Provision				-1.582,50
Afa	-1.638,69	-1.638,69	-1.638,69	-819,34
Einkünfte	-1.690,10	-1.787,48	-3.136,44	-3.259,92
Gesamt	-15.526,94	-17.314,42	-20.450,86	-23.710,78

Verkauf der Eigentumswohnung

Anschaffung	22.04.1998
Veräußerung	15.01.2006
Verkauf innerhalb der 10-Jahres-Frist	
Ermittlung des Spekulationsgewinns/-verlusts	€
Verkaufserlös	105.500,00
AK Grundanteil	-26.230,82
AK Gebäudeanteil	-109.245,87
Verkaufsprovision	-1.900,00
Verkaufsspesen	-1.582,50
Verlust	-33.459,19

2. Rechtliche Beurteilung

Erlässen kommt mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine Rechtsverbindlichkeit zu.

Die Vermietung einer Eigentumswohnung stellt eine Bewirtschaftung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBI 1993/33 idGf (LVO) dar.

Im Erkenntnis vom 26.4.2012, 2011/15/0175, stellte das VwGH klar, dass die gegen die Liebhabereibeurteilung der "kleinen Vermietung" iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO keine verfassungs- und unionsrechtliche Bedenken bestehen.

Verluste aus der Vermietung sind somit als Liebhaberei steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die Annahme der Liebhaberei nicht ausgeschlossen werden kann.

§ 2 Abs. 4 LVO lautet: 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 (§ 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).

Gemäß § 3 Abs. 2 LVO ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Im vorliegenden Fall wurde die ausschließlich zu jährlichen Verlusten führende Vermietung der Eigentumswohnung von 1998 bis 2006 (Stichtag der Wohnungsübergabe war der 15. Jänner 2006) betrieben.

Die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung ist in erster Linie danach zu betrachten, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht hat, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen wirtschaftlichen Gesamterfolg abzuwerfen. Nicht ein tatsächlicher erwirtschafteter Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tägigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens von Einkünften zu gelten.

Im vorliegenden Fall der vorzeitigen Beendigung nach einigen Jahren mit einem Gesamtverlust ist daher zu untersuchen, ob die Tätigkeit - wäre sie in der konkreten Art der Bewirtschaftung weitergeführt worden - objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen. Die Beendigung für sich allein hat keinen Einfluss auf die für vorangegangene Zeiträume vorzunehmende Liebhabereibeurteilung (VwGH 24.6.1999, [97/15/0082](#)).

In keinem der einzelnen Jahre wurde ein positives Ergebnis erzielt. Allein die Fremdmittelzinsen lagen regelmäßig über den Mieteinnahmen (Ausnahme die Jahre 2000: Mieteinnahmen S 60.000,00 bei Zinsen S 46.174,00 und 2004: Mieteinnahmen € 4.563,64 bei Zinsen € 3.470,55). Der von der Bw. in neun Jahren erwirtschaftete Gesamtwerbungskostenüberschuss beträgt rund € 23.700,00.

Der Nachweis, ob die Betätigung, wäre sie in der unveränderten Weise fortgesetzt worden, geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraumes gemäß § 2 Abs. 4 LVO von 20 Jahren einen Gesamterfolg zu erwirtschaften, ist durch eine Prognoserechnung zu erbringen.

Die von der Bw. in der Berufung vorgelegte Prognoserechnung zeichnet sich dadurch aus, dass nach dem letzten Jahr der tatsächlichen Bewirtschaftung 2006 keinerlei Fremdmittelzinsen mehr als Werbungskosten angesetzt wurden.

Die Bw. begründet dies mit einer angeblichen bei Beginn der Betätigung vorliegenden Absicht zur vorzeitigen Kreditrückzahlung.

- Ernsthafte Absicht zur vorzeitigen Fremdmitteltilgung:**

Der Liebhabereibetrachtung sind jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zu Grunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geän-

derten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit Erfolg in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird.

Laut VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192, stellt daher eine vorzeitige Darlehensrückzahlung, die vom Beginn der Tätigkeit an geplant war, keine zur Änderung der Bewirtschaftung führende außerordentliche Tilgung dar. Es muss jedoch erwiesen sein, dass bereits bei Betätigungsbeginn die **ernsthafte Absicht** für eine solche Tilgung bestand. Dies ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen (etwa Versicherungsverträge, Bausparverträge etc.) nachzuweisen und in die Prognoserechnung konkret aufzunehmen. Auf eine bloße Absicht, Darlehen immer so rasch wie möglich zurückzuzahlen, kommt es hingegen nicht.

Liegt keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Be- trachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen. Liegt hingegen eine (nicht von vornherein geplante) "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.

Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 19.7.2000, 96/13/0021, fest, dass es für die Richtigkeit einer anlässlich der Vorlage der ersten Prognoserechnung angeführten Behauptung, es wäre von Anfang an eine vorzeitige Kreditrückzahlung beabsichtigt gewesen spricht, wenn bereits innerhalb des zweiten Jahres der Aufnahme der Vermietungstätigkeit und vor jeder Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde zur Frage, ob eine bestimmte Betätigung als Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen ist, begonnen wurde, einen ursprünglich auf 20 Jahre aufgenommenen Kredit vorzeitig zurückzuzahlen.

Im vorliegenden Fall jedoch erfolgte eine vorzeitige Darlehensrückzahlung nicht einmal nach neun (!) Jahren der – schließlich ohne diese Rückzahlung – eingestellten Betätigung.

Die Bw. beruft sich auf ihre E-Mail an den Steuerberater vom 27. März 1998, in der sie angab, dass das zur Finanzierung des Wohnungskaufes aufgenommene Bauspardarlehen "bis spätestens 2008 getilgt werden soll".

Eine von Beginn der Vermietungstätigkeit bestehende Absicht zur vorzeitigen Fremdmitteltilgung kann aber nur dann als **ernsthaft** im Sinne der Rechtsprechung (vgl VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192) angesehen werden, wenn es der Steuerpflichtigen gelingt zu

beweisen, dass ihr die zur vorzeitigen Tilgung notwendigen Kapitalmittel auch zur Verfügung gestanden sind.

Ohne notwendige Kapitalmittel kann eine bei Beginn der Betätigung geäußerte **Absicht** zur vorzeitigen Tilgung nicht als **ernsthaft** angesehen werden.

Dies gilt im vorliegenden Fall umso mehr, als eine vorzeitige Fremdmitteltilgung tatsächlich nicht stattgefunden hat sondern die Wohnung (ohne vorzeitige Fremdmitteltilgung) zu Beginn des neunten Jahres der Vermietungstätigkeit (überdies mit Verlust) verkauft wurde. Dies wurde der Bw. vom UFS mit Vorhalt vom 11. Oktober 2012 auch mitgeteilt.

Die Bw. brachte daraufhin vor, eine laut Vorbringen vorzeitige Fremdmitteltilgung betreffend Wohnung der Bw. sei kein finanzielles Problem gewesen, da der Ehegatte laut seinen Einkommensteuerbescheiden in den Jahren 1997, 1998 und 2006 als Primär Einkünfte in Millionenhöhe (sowohl Schilling als auch Euro) bezogen habe und die Einkünfte des Gatten nach Steuern genügen würden, um das Darlehen der Bw. vorzeitig tilgen zu können ("ausreichendes Familieneinkommen").

Die Bw. und ihr Ehegatte sind abgabenrechtlich als nahe Angehörige anzusehen. Für den Bereich des Steuerrechts können Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden kann, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit),

wobei die drei Kriterien kumulativ vorliegen müssen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, 15. Lieferung, § 2 Tz 160).

Im vorliegenden Fall behauptet die Bw. weder, dass der Ehegatte ihr die für eine vorzeitige Darlehenstilgung notwendigen Geldmittel tatsächlich ausgefolgt hätte (es wurde diesbezüglich auch kein Zeitpunkt angegeben) noch dass es zwischen dem Ehegatten und ihr einen den Anforderungen der Angehörigenjudikatur entsprechendes Schenkungsversprechen gegeben hätte. Es wurde auch keine diesbezüglichen Unterlagen (Kontoauszüge, Überweisungsbelege, Notariatsakt zum Schenkungsversprechen) vorgelegt, obwohl im vorangegangenen Vorhalt des UFS ausdrücklich um die Vorlage von geeigneten Unterlagen zum Beweis des Vorbringens ersucht wurde.

Für eine vorzeitige Darlehenstilgung hätte die Bw. über die ausreichenden Geldmittel verfügen müssen. Dass dies tatsächlich der Fall war, also der Ehegatte ihr die Geldmittel bereits übergeben hätte, ergibt sich aus dem Vorbringen der Bw. nicht. Die von der Bw. angesprochene bloße Möglichkeit einer vorzeitigen Darlehenstilgung mit Mitteln des Ehemannes stellt keinen von der Bw. zu erbringenden Beweis dar, dass sie tatsächlich über die notwendigen Geldmittel habe verfügen können. Zwischen nahen Angehörigen wäre eine Geldübergabe durch geeignete Unterlagen von dritter Seite wie Bankauszüge oder Überweisungsbelege (mit den zusätzlichen Beweis der Durchführung) zu erbringen gewesen; bloßen Behauptungen oder schriftliche Erklärungen der Ehegatten über eine Barübergabe würden nicht dem Publizitätserfordernis entsprechen.

Da somit – auch nach dem Vorbringen der Bw. - eine tatsächliche Ausfolgung der für eine vorzeitige Darlehenstilgung notwendigen Geldmittel an die Bw. nicht feststellbar ist, ist das Vorliegen eines ebenfalls den abgabenrechtlichen Voraussetzungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen genügenden schriftlichen Schenkungsversprechens in Form eines Notariataktes zu überprüfen. Schenkungen, die sofort erfüllt werden, sind nicht formbedürftig; hingegen bedarf das bloße Schenkungsversprechen, das ist ein Schenkungsvertrag, bei dem die Sache nicht sofort übergeben wird – Schenkung ohne wirkliche Übergabe ([§ 943 ABGB](#)) - des Notariatsaktes gemäß § 1 Abs. 1 lit. d Notariatsaktgesetz (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht II, 12. Auflage, Seite 179). Im vorliegenden Fall behautet jedoch weder die Bw. das Vorliegen eines solchen Schenkungsversprechens noch legte sie einen diesbezüglichen schriftlichen Notariatsakt zwischen ihr und dem Ehemann – obwohl der UFS zuvor ausdrücklich um den Beweis durch Unterlagen ersuchte – vor.

Auch in der E-Mail an ihren Steuerberater vom 27. März 1998 gab die Bw. nicht an, mit welchen konkreten finanziellen Mitteln eine behauptete Tilgung des Bausparkassendarlehens "bis spätestens 2008" erfolgen hätte sollen.

Die Bw. hat daher aus den genannten Gründen den ihr obliegenden Beweis einer ersthaften Absicht an einer vorzeitigen Darlehensrückzahlung bei Betätigungsbeginn nicht erbracht, da sie nicht beweisen konnte, dass ihr die dafür notwendig gewesenen Kapitalmittel tatsächlich zur Verfügung gestanden seien.

Es bleibt daher bei der bereits im Vorhalt des UFS vom 11. Oktober 2012, auf den hier ausdrücklich verwiesen wird und der der Bw. bereits zur Kenntnis gelangt ist, getroffenen Tatsachenfeststellung, dass die Betätigung der Bw., wäre sie in der konkret ausgeübten Weise weitergeführt worden (in allen Jahren der tatsächlichen Betätigung wurden ausschließlich Werbungskostenüberschüsse erwirtschaftet; allein in sieben von den berufungsgegenständlichen neun Jahren der tatsächlichen Betätigung waren die Fremdmittelzinsen höher als die

Mieteinnahmen, wobei noch die Afa in Höhe von mehr als einem Drittel der Mieteinnahmen als weitere ständige Ausgabe zu berücksichtigen war) auch nach 20 Jahren (§ 2 Abs. 4 LVO) einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von über € 20.000,00 erbracht hätte und es sich daher als Rechtsfolge um eine für die Einkommensteuer (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO) und Umsatzsteuer (§ 6 LVO) unbeachtliche Liebhabereibetätigung handelt.

▪ **Spekulationsverlust:**

§ 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 in der für das hier berufungsgegenständliche Jahr 2006 geltenden Fassung ordnete für den Fall, dass Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust führen, an, dass dieser nicht ausgleichsfähig ist. Dies trifft auf den vorliegenden Fall zu. Die Gesetzesbestimmung ist verfassungsrechtlich unbedenklich (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen EStG (1. Auflage 2008) § 30 Rz 64 unter Hinweis auf den VfGH).

Da das FA die Bescheide betreffend **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002** mit verfahrensrechtlicher Rechtswidrigkeit behaftet hat, da die Einstellung einer mit Verlusten verbundenen Vermietungstätigkeit nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192) kein rückwirkendes Ereignis iSd **§ 295a BAO** darstellt, war der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung statzugeben, die Bescheide waren ersatzlos aufzuheben. Die beiden genannten Abgabenbescheide vom 6. Dezember 2007 ergingen im Spruch ausdrücklich als "Änderung gem. § 295a BAO" zu genannten vorangegangenen Bescheiden. Dass in den beiden Bescheidbegründungen auf eine "Wiederaufnahme" und Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung Bezug genommen wird, vermag an dieser Rechtswidrigkeit nichts zu ändern.

Da es sich bei der Bewirtschaftung der Wohnung in [Steiermark] aus den genannten Gründen um eine steuerlich unbeachtliche Leibhabereibetätigung handelt und der Spekulationsverlust aus der Wohnungsveräußerung 2006 nicht ausgleichsfähig ist, waren die Berufungen betreffend **Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1988 bis 2001 und 2003 bis 2006** als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 3. Mai 2013