



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Helga Hochrieser, Mag. Martin Saringer und KomzIR Edith Corrieri über die Berufung der Z vom 8. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 5. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2006 sowie vom 12. Jänner 2007 betreffend Bescheide gemäß § 92 (1) Zi b BAO und § 190 (1) BAO i.V.m § 188 BAO für das Jahr 2005 sowie gegen den Wiederaufnahmebescheid gem. § 299 BAO Umsatzsteuer 2005, nach der am 6. Juli 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide vom 5. Jänner 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-09/2006 sowie vom 12. Jänner 2007 betreffend Bescheide gemäß § 92 (1) Zi b BAO und § 190 (1) BAO i.V.m § 188 BAO für das Jahr 2005 bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid gem. § 299 BAO Umsatzsteuer 2005 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist,

ob die gemeinschaftliche Vermietung einer fremdfinanziert angeschafften Eigentumswohnung durch die in der Schweiz ansässigen Berufungswerber (kurz: Bw) wie erklärt eine unternehmerische Tätigkeit und ertragsteuerliche Einkunftsquelle darstellt; oder

ob sie wie vom Finanzamt vertreten als Liebhabereibetätigung gemäß

§ 1 Abs 2 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (L-VO) umsatz- und ertragsteuerlich außer Betracht bleibt.

Die Bw erwarben als Partner iSd §§ 13ff WEG 2002 mit Kaufvertrag vom 30. Juli 2005 –je 36/11860 Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft 1190, Wohnung 124 und KFZ-Stellplatz Nr.20, von der F.GmbH. Der Kaufpreis betrug netto € 126.216,00 zuzüglich 20% USt, zusammen € 151.459,20; der Brutto-Investitionsbedarf samt allen Nebenkosten betrug € 171.788,81 und wurde von den Bw mit einem endfälligen Fremdwährungskredit (in CHF) im Rahmen von € 173.000,00 finanziert. Dieser war nach einer Laufzeit von 25 Jahren zu tilgen.

Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Kreditlaufzeit verpflichteten sich die Kreditnehmer zwei Tilgungsträger in Form von Lebensversicherungen (LV) aufzubauen. Die 1. LV wird aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung in Höhe von insgesamt € 41.247,-- gespeist, für die 2. LV ist eine laufende monatliche Prämie in Höhe von € 87,-- zu entrichten. Beide Tilgungsträger dienen gleichzeitig auch als Sicherstellung für den Fremdwährungskredit. Außerdem sicherte sich die Kreditgeberin ein Pfandrecht an den erworbenen Liegenschaftsanteilen.

Tilgungsträger 1 speisten die Bw mit dem in Umsatzsteuervoranmeldungen 2005 selbst bemessenen – und laut Vermögensanlagekonzept erwarteten – Umsatzsteuerguthaben, der Rest auf den Einmalerlag kam aus Eigenmitteln;

Tilgungsträger 2 bauten sie aus Eigenmitteln auf, bis künftige Vermietungsüberschüsse dafür verwendet werden konnten.

Im Zuge der durchgeführten Außenprüfung legte der steuerliche Vertreter eine Prognoserechnung vor.

Die Prognoserechnung blendete die aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten aus, veranschlagte kein Wechselkursrisiko und enthielt, abgesehen von der Dotierung einer wertgesicherten Rücklage für „sonstigen Aufwand“ (siehe Jahresspalte 2005), keinen Ansatz für künftigen erhöhten Reparaturaufwand. Sie berechnete den Kreditzinsenaufwand vom Nettoanschaffungspreis der Liegenschaft ohne darauf entfallende Umsatzsteuer und ohne Einbezug der mitfinanzierten Anschaffungsnebenkosten. Der ab 2016 niedrigere Zinsenaufwand wurde mit einer Sondertilgung von € 60.000,00 nach Ende des 10. Jahres

begründet. Erstmalig dem Prüfer vorgelegte Blätter „Modellrechnung“ und „Liquiditätsübersicht“ wiesen eine entsprechende Sondertilgung aus.

Im Prüferbericht vom 12. Jänner 2007, AB-Nr. 124027/06, ist unter anderem zu lesen:

„Begründung für Liebhabereibeurteilung

A. Sachliche Würdigung

1. Allgemein

() erwarben die Abgabepflichtigen (Bw.) Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum (Wohnung und KFZ- Abstellplatz) an der Liegenschaft um € 126.216,00 zzgl. 20% USt.

Dem Kauf zugrunde liegt ein von der FIAG angebotenes zur Gänze (120% des Nettokaufpreises) fremdfinanziertes „Vorsorgewohnungsmodell“. (*Finanzierung dargestellt wie oben*).

Kaufpreis brutto		151.459,20
Kaufnebenkosten:		
Notar	3.029,18	
Grunderwerbsteuer	5.301,07	
Eintragungsgebühr	1.514,59	9.844,85
Finanzierungsnebenkosten:		
Bearbeitungsgebühr	4.032,60	
Pfandbestellungsurkunde	1.935,65	
Devisenspesen, Kontoeröffnung	4.516,51	10.484,76
Gesamtfinanzierungsbetrag		171.788,81

Im Zuge des Wohnungskaufs machten die Abgabepflichtige Vorsteuern in Höhe von € 25.243,20 geltend.

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit und Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung erfolgt anhand einer vom Steuerpflichtigen zu erstellenden Prognoserechnung.

Vom (damaligen, mittlerweile nicht mehr bevollmächtigten) steuerlichen Vertreter wurden vorgelegt:

Kaufvertrag samt Rechnung,
Rechnung des Notars
Prognoserechnung(en),
Mietvertrag für Top 100 und KfZ-Stellplatz 2
Kreditzusage der Sp.k.AG
Betriebskostenaufstellung,
Modellrechnung FIAG.

2. Prognoserechnung

(*Nach Beschreibung wie oben*)

Ein laufender Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten soll erstmals im Jahr 11 (2016) und ein Gesamtüberschuss erstmals im Jahr 18 (2023) erwirtschaftet werden. Für den

Prognosezeitraum von 20 Jahren sieht die Prognoserechnung einen Totalüberschuss von € 6.535,-- vor.

3. Mietzinse

Zur Dokumentation der (prognostizierten) Mietzinsebeträge wurde ein Mietvertrag (Wohnung) vorgelegt. (Dieser) im Jahr 2005 von der Rechtsvorgängerin, der B.GmbH, abgeschlossene Mietvertrag sah einen ursprünglichen Hauptmietzins von netto € 300,00 Betriebskosten und Rücklage sind im Pauschalmietzins bereits enthalten. Bei einer Nutzfläche von 31,93 qm entspricht dies einem Mietzins von € 9,40 pro qm.

Der Mietzins ist auf Basis des VPI 2000 wertgesichert. Eine Anpassung der Mietzinse ist jährlich in Höhe der Veränderung des VPI vorzunehmen. Das Mietverhältnis betreffend Wohnung ist wie jenes für den Kfz-Abstellplatz auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

4. Mietenpool

Zum Ausgleich von Leerstellungen ist ein monatlicher (wertgesicherter) Pauschalbetrag in Höhe von € 0,45 pro qm = € 14,37 monatlich an einen eigens geschaffenen Mietenpool zu entrichten. Im Fall von Leerstellungen sollen ausfallende Mieten durch diesen Pool ersetzt werden.

5. Betriebskosten und Rücklage

Entsprechend der Vorschreibung der Gebäudeverwaltung waren im Jahr 2005 Betriebskosten in Höhe von netto mtl. € 77,93 und (*Anm.: in der Prognose nicht enthaltene*) Aufwendungen für eine Reparaturrücklage in Höhe von netto mtl. € 27,11 zu entrichten. Beide Aufwendungen sind auf Basis des VPI wertgesichert. In den Betriebskosten nicht enthalten sind (vom Mieter direkt getragene) Aufwendungen für Energie und Beheizung.

6. Finanzierungskosten

Zur Deckung der Investitionskosten von € 171.788,81 (*siehe oben*) wird eine Kreditzusage der Sp.k.AG über einen einmal ausnutzbaren, endfälligen Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 173.000,-- vorgelegt.

Während der 25-jährigen Laufzeit des Kredites werden Zinsen auf Basis des Dreimonats-LIBOR mit einem Aufschlag von 1,6% berechnet. Zum Zeitpunkt der Erstellung der Kreditzusage betrug der Zinssatz für die erste Zinsenperiode 2,348% (LIBOR 0,748% + 1,6% Aufschlag. Eine vorzeitige Rückzahlung in Form der (prognostizierten) Sondertilgung nach 10 Jahren ist im Kreditvertrag **NICHT** vorgesehen.

In der Prognoserechnung wurden für die Jahre 1 bis 10 Zinsaufwendungen in Höhe von jährlich € 3.384,59 angesetzt, für die Jahre 11 bis 20 wurde der Zinsaufwand infolge der behaupteten Sondertilgung auf € 1.884,59 reduziert. Für das Jahr 2005 wurde in der Steuererklärung ein Zinsaufwand in Höhe von € 1.577,86 gegenüber € 1.410,25 in der Prognoserechnung berücksichtigt, (worin) sonstige Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. nicht enthalten (sind):

Vor Sondertilgung:	
Kaufpreis netto	126.216,00
Kaufnebenkosten netto	9.167,72
Kreditsumme exkl. USt	135.383,72
davon 2,5% Zinsen p. a. bis 2014	3.384,59
Nach Sondertilgung	

Kreditsumme exkl. USt	135.383,72
- Sondertilgung	-60.000,00
Kreditsumme nach Sondertilgung	75.383,72
davon 2,5% Zinsen für die Jahre 11 bis 20	1.884,59

Bei einer angenommenen durchschnittlichen Verzinsung in Höhe von 4,75% entsprechend der Modellbeschreibung sollen die zur Deckung der Kreditsumme aufgebauten Tilgungsträger (*siehe oben*) am Ende der Laufzeit den offenen Kreditbetrag abdecken (Berechnung Beilage zum Bericht). Erreichen sie die Kreditsumme nicht, so ist der (*dann noch*) offene Kreditbetrag in 60 Monatsraten zu begleichen.

7. Modellbeschreibung xy-INVEST

Bei den im Internet von der Fa. xy-INVEST WIEN-ZÜRICH Vorsorge AG angebotenen Vorsorgewohnungen wird die Finanzierung des Wohnungskaufs wie folgt behandelt:

Beim **Kauf ohne Eigenkapital** wird eine 100%ige Finanzierung einer österreichischen Bank zur Verfügung gestellt. Die Rückerstattung der Umsatzsteuer wird unter gewissen Voraussetzungen, wie

- endfällige Tilgung,
- Vermietung der Wohnung, d. h. der Wohnungsinhaber gilt als Unternehmer und erhält über Antrag die Umsatzsteuer von 20% zurück

als interessanter Steuervorteil angeboten.

Diese Umsatzsteuer wird als Einmalerlag (auf LV mit Einmalprämie) angelegt und soll die geplante Kreditrückzahlung abdecken.

(Ausgleich der) Wohnungsleerstehungen durch einen Mietenpool, kein Einnahmenausfall.

Beim **Kauf mit Eigenkapital** soll das eingesetzte Eigenkapital den aufgenommenen Kreditbetrag verringern.

Als Besonderheit gilt die Möglichkeit, die Wohnung am Ende der Laufzeit oder schon vorher (ab einer Laufzeit von 10 Jahren) verkaufen zu können. Bei einem Verkauf wird, je nach Ausstiegsszenario, von einem bestimmten Betrag (an Kapitalüberschuss) gesprochen.

Ein weiterer Punkt ist die Laufzeit. Normalerweise wird eine Laufzeit von 25 Jahren angenommen. Ein Ausstieg ist jedoch schon vorher möglich; Ausstiegsszenarien werden in verschiedenen Varianten dargelegt. Bei diesem Modell wird vom Erwerb einer Liegenschaft und einer Schaffung von kurz- und langfristigem Vermögen gesprochen. Von einer Sondertilgung ist hier nicht die Rede.

B. Rechtliche Würdigung:

(nach Ausführungen zu § 2 Abs 2 und Abs 3 EStG, § 188 BAO und § 2 UStG iVm der Liebhabereiverordnung BGBl 1933/33)

Die vom steuerlichen Vertreter zur Dokumentation der Einkunftsfähigkeit des Vermietungsobjektes vorgelegte Prognoserechnung ist von der BP mangels Plausibilität in folgenden Punkten zu verändern. (Beilage BP- Bericht)

1. Mietzinse

a) Tatsächliche Mietzinse

Ab Erwerb Ende Juli 2005 bis Dezember 2005 wurden für die Wohnung netto € 1.500,-- an Mieten (inklusive Betriebskosten und Reparaturrücklage) vereinnahmt (und in der Prognoserechnung für 2005 angesetzt). Ab 2006 orientierte sich die Prognoserechnung an einem fiktiven Mietzins von € 10,09/qm für 2006. Das entspricht einer Mieterhöhung von rd. 7 %.

Da der Mietvertrag erst im Oktober 2004 abgeschlossen wurde, muss mangels Mietzinsbeschränkung davon ausgegangen werden, dass das marktübliche Mietentgelt ausgeschöpft wurde. Für die Prognoserechnung ist der tatsächliche Mietzins des Jahres 2005 als Ausgangswert für die Mieteinnahmen der Folgejahre heranzuziehen.

b) Index-Anpassung

Der Mietvertrag sieht eine Wertsicherung des Mietzinses auf Basis des VPI 2000 vor. Demnach ist in Höhe des Wertanstiegs des VPI eine jährlich vorzunehmende Anpassung des Mietzinses erforderlich.

(Laut) Statistischem Zentralamt betrug die durchschnittliche Inflation der Jahre 1993 – 2005 2 % - (Jänner 2006: 1,2 %); somit kann auch zukünftig auf eine jährliche Indexsteigerung von 2 % geschlossen werden (Aufstellung; *hier weggelassen*).

Die in der Prognoserechnung angesetzte Indexsteigerung in Höhe von 2,5% basiert auf der Indexentwicklung des VPI 1986 der letzten 20 Jahre. Als weiterer Beweis für eine höhere Indexsteigerung werden die jüngst vorgenommenen Zinserhöhungen der EZB, die Einfluss auf die Inflationsrate haben, angeführt.

Aufgrund der unterschiedlichen wirtschaftlichen Voraussetzungen der Jahre vor 1993 (*näher ausgeführt*) waren aber diese Jahre bei Berechnung der durchschnittlichen Inflationsrate nicht zu berücksichtigen. (Dies hätte nämlich) eine wesentlich höhere Durchschnittsverzinsung zur Folge, (was) höhere Finanzierungskosten bedeuten würde (Pkt 5. Finanzierungskosten).

2. Aufwendungen Mietenpool

Die monatlich in Höhe von € 14,37 zu entrichtenden Beiträge an einen Mietenpool wurden in der vorgelegten Prognoserechnung nicht berücksichtigt. Gleichzeitig wird bei den Mieteinnahmen von einer durchgehenden Vermietung ohne Leerstellungen ausgegangen.

Die Vermietung von Eigentumswohnungen ist (gemäß L-VO) über einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren zu betrachten und dabei ein entsprechender Abschlag für Leerstellungen zu berücksichtigen. Die Beiträge an den Mietenpool stellen eine Absicherung gegen dieses Risiko dar und werden zur Korrektur der Mieteinnahmen in die Prognoserechnung als künftiger Aufwand eingestellt (mit 2 % wertgesichert).

3. Betriebskosten und sonstiger Aufwand

Die vorgelegte Prognoserechnung ist bei den Positionen Betriebskosten und sonstiger Aufwand nur hinsichtlich der Indexanpassung (von 2,5 % auf 2,0 %) zu verändern.

4. Zukünftige Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten

Von den Vermietern ist ein monatlicher Fixbetrag als Rücklage für zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu entrichten, in der vorgelegten Prognoserechnung aber nicht berücksichtigt.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH haben (solche künftige) Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (E. v. 27.5.2003, Zl. 99/14/0331). Dazu kommt, dass das Vermietungsobjekt bereits 15 Jahre vor dem (ggst.) Erwerb errichtet wurde. Eine realitätsnahe Prognoserechnung (hat) daher für

den Zeitraum von 20 Jahren mit Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu rechnen. Bei den an die Rücklage entrichteten (Fixbeträgen) handelt es sich wirtschaftlich gesehen um Vorauszahlungen für im Prognosezeitraum zu erwartende Sanierungsmaßnahmen.

(Die) BP (hatte) daher geschätzte Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten in Höhe der Rücklagenbeiträge als Werbungskosten anzusetzen

5. Finanzierungskosten

Nach Darstellung des Kredittilgungsplans, der keine Sondertilgung anspricht:

Sämtliche anfallende Kosten – auch Kreditzinsen und Zahlungen für Tilgungsträger 2 – sollen durch die Mieteinnahmen abgedeckt werden können. Mögliche bzw. wahrscheinliche Unterdeckungen können monatliche Zuzahlungen erforderlich machen. Von einer Sondertilgung wird nicht gesprochen.

Angeboten wird (*im Konzept*) auch die Möglichkeit, Eigenkapital einzusetzen, wie dies (*hier*) geschehen ist. In den Projektunterlagen im Internet wurde diese Variante so beworben, dass die Eigenmittel den Fremdfinanzierungsbedarf kürzen und damit auf Grund der geringeren Zinsenbelastung bereits mit einem monatlichen Überschuss (Cashflow – nicht steuerlich!) gerechnet werden kann.

Abweichend von dieser Variante wurden tatsächlich auch die Eigenmittel als Einmalerlag auf den Tilgungsträger gelegt. Diese Eigenmittel in Verbindung mit der () Umsatzsteuer decken einen Großteil des endfälligen Kredites am Ende der Laufzeit ab. Der Restbetrag wird durch den zweiten Tilgungsträger finanziert.

Im Detail werden die Finanzierungskosten bzw. die daraus resultierenden Aufwendungen, wie sie in die Prognoserechnung einfließen, daher von der Betriebsprüfung wie folgt ermittelt:

a) Zinsen von Bruttoanschaffungskosten

Die Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaftsanteile erfolgte auf Basis der Bruttoanschaffungskosten.

(*Selbst*) unter der Annahme einer Einkunftsquelle ist daher von einer Zinsenbelastung, die auf das gesamte aufgenommene Kreditvolumen (von € 185.644,50) prognostisch auszugehen.

b) LIBOR-Zinssatz

Die Verzinsung des Kredits orientiert sich am CHF-LIBOR Zinssatz. Auf Basis des Dreimonats-LIBOR ist ein Aufschlag (Marge) von 1,6% vorzunehmen. Da die Prognoserechnung für einen längeren Zeitraum (20 Jahre) zu erstellen ist, ist auch die Entwicklung des Basiszinssatzes über einen längeren Zeitraum zu berücksichtigen. Analog der Vorgangsweise bei der Indexanpassung der Mietzinse bei vergleichbaren wirtschaftlichen Gegebenheiten wird die Entwicklung des CHF-LIBOR über einen Zeitraum von 10 Jahren herangezogen. (Daraus) ergibt sich ein durchschnittlicher LIBOR-Zinssatz von 1,55% (*Darstellung pro Quartal im Bericht: 1,55798%*). Der Zinssatz inklusive Marge beträgt **3,15%**.

1995 (Qu): (1) = 4,25000%; (2) = 3,50000; (3) = 3,15625; (4) = 2,45313

1989-1994 (jeweils Jahresende): 7,8%; 9,0%; 8,4%; 6,4%; 4,6%; 4,1%

Bei Ansatz eines längeren Zeitraumes, wie von der steuerlichen Vertretung für die Indexanpassung bei den Mieteinnahmen gefordert, müssten auch die Kreditzinsen über einen längeren Zeitraum beobachtet werden. Dies würde einen wesentlichen höheren Ansatz in der Prognoserechnung ergeben als bisher.

Die jährlichen Zinsaufwendungen werden mit 3,15% von € 171.788,81 = € 5.411,35 angesetzt

c) Sondertilgung

Eine Teiltilgung des Kredites vor Ende der Laufzeit kann in der Prognoserechnung nur dann Berücksichtigung finden, wenn diese Tilgung von vornherein beabsichtigt war. Eine diesbezüglich von Beginn an ernsthafte Absicht ist nur anzunehmen, wenn Höhe und 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 bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufzunehmen. Sie muss sich auch, um prognostische Berücksichtigung zu finden, aus dem Kreditvertrag und dem zum Zeitpunkt der Kapitalaufnahme erstellten Tilgungsplan der (Kreditgeberin) entnehmen lassen. (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, 210f.; UFS Graz vom 26. Mai 2006, RV/0157-G/06).

Im vorliegenden Fall (kommt es darauf an), ob die behauptete, im Jahr 2015 beabsichtigte vorzeitige Kreditrückzahlung Teil eines von vornherein bestehenden Planes ist bzw. war."

*Der BP-Bericht stellt sodann jene hier nicht wiedergegebenen Umstände dar, auf Grund deren davon auszugehen sei, „dass eine vorzeitige (teilweise) Kredittilgung von vornherein **nicht** ernsthaft geplant war bzw. ist (und) erst durch die Ermittlungen der Finanzbehörde im Hinblick auf Liebhabereiverdacht derartige Überlegungen angestellt wurden.“*

„Nach den von der BP vorgenommenen Prognosekorrekturen – Zinsberechnung auf Basis der Bruttoanschaffungskosten; Einbezug der bislang unberücksichtigten Finanzierungsnebenkosten; durchschnittlich höhere Zinsenbelastung – würde (aber) auch die Berücksichtigung einer Sondertilgung in der angegebenen Größenordnung bei weitem zu keinem positiven Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren führen (Beilage).

Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung der o. a. Änderungen ergibt sich aus der Vermietung der Eigentumswohnung 1190 sowie aus der Vermietung des Kfz-Stellplatzes Nr. 2 für den Prognosezeitraum 2005 bis 2025 ein Gesamtverlust von € 79.926,00.

Wie aus der durch die BP erstellten Prognoserechnung zu ersehen ist, erscheint es nicht möglich, aus der Betätigung innerhalb von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn einen Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Es ist daher von Liebhaberei auszugehen. Die erklärten Verluste sind nicht ausgleichsfähig. Mangels Einkunftsquelle ist kein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO durchzuführen.

C. Steuerliche Würdigung

1. Umsatzsteuer

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

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 zu unterbleiben."

Gestützt auf diese Feststellungen setzte das Finanzamt, abweichend von den in Umsatzsteuervoranmeldungen sowie in der Jahreserklärung für 2005 ausgewiesenen Gutschriften (welche aus Vorsteuerüberhängen resultierten) bzw. abweichend von den in Umsatzsteuervoranmeldungen für 1-9/2006 ausgewiesenen Zahllasten, Umsatzsteuer lediglich aufgrund der durch Rechnungslegung entstandenen Steuerschuld (§ 11 Abs 14 UStG 1994) bescheidmässig fest.

Weiters sprach es mit endgültigem Bescheid gemäß § 92 Abs 1 Z b BAO und § 190 Abs 1 BAO das Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften für das Jahr 2005 aus.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung ist Folgendes zu lesen:

Aufgrund der vorliegenden Prognoserechnung sei die Vermietung im Rahmen der von der Liebhabereiverordnung gebotenen Fristen als Totalüberschuss einzustufen, und es sei die Prognoserechnung – mit Ausnahme der Sondertilgung und der Wertanpassung – vom Finanzamt als richtig angesehen worden. Die Prognoserechnung enthalte auch Rücklagenbildungen für die Reserve der Wohnungseigentümergeinschaft als Ausgabe, was einer begrüßenswerten geänderten Verwaltungspraxis entspreche.

Das Finanzamt habe die von den Bw vorgesehene und in der Prognoserechnung berücksichtigte Sondertilgung nicht berücksichtigt, obwohl diese Sondertilgung von den Bw aufgrund ihrer Einkommens- und Vermögenssituation problemlos geleistet werden könne und in der Modellrechnung so Berücksichtigung finde. Die von der Verwaltungspraxis und vom VwGH in seiner Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung eines vorzeitigen Fremdmittelabbaus als Teil eines von vornherein bestehenden Finanzierungsplans seien – entgegen der Auffassung des Finanzamtes – im gegenständlichen Fall gegeben (eindeutige Planung der Tilgung, ernsthafte Absicht, wirtschaftliche Möglichkeit, Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde). Daher liege hier mit der Sondertilgung keine Änderung der Bewirtschaftung vor, und die Sondertilgung sei prognostisch zu berücksichtigen.

Durch die als Ausgabe angesetzte Einzahlung in den Mietenpool sei ein Ausfallrisiko bei den Mieten auszuschließen. Dass bereits die Einzahlung in den gemeinschaftlich geführten Mietenpool als steuerliche Werbungskosten- oder Betriebsausgabenpost angesehen wird, stelle eine Änderung der Verwaltungspraxis dar und werde zur Kenntnis genommen.

Wenn die Abgabenbehörde von ihr dargestellte Teile der Webpages der xy-INVEST (dort würde auf die Vorsteuererstattungsmöglichkeit und auf die Möglichkeit des steuerfreien Verkaufes der Wohnung nach Ablauf von 10 Jahren hingewiesen) als Argument gegen die Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung der Bw heranziehe, so sei dies nicht nachvollziehbar. Denn diese Informationen der schweizerischen xy-INVEST wie auch der inländischen Anlageberatungsfirma stellten lediglich die bestehende Gesetzeslage dar und

seien nicht als Aussage bzw. Argument im Hinblick auf die Frage der Einkunftsquelle(neigenschaft) zu verstehen (bzw. zu verwenden).

Während das Finanzamt die Indexanpassung mit 2% Inflationsabgeltung vorgenommen habe, sei schon im bisherigen Abgabenverfahren ausgeführt worden, dass sich aufgrund des VPI 1986 bei einer 20jährigen Durchrechnung eine Indexsteigerung von 2,5% feststellen lasse. Das Finanzamt habe allerdings den Mietpreisindex nur für die Jahre 1993 bis 2005 rückgerechnet, bei Rückrechnung auf die gemäß L-VO gebotenen 20 Jahre würde sich ein Wert von 2,5% errechnen. Somit habe die von den Bw fristenkonform vorgenommene Wertsicherung (20 Jahre) gegenüber jener der Abgabenbehörde (12 Jahre) die größere Verlässlichkeit für sich.

Es sei daher sowohl die Wertsicherung als auch die Sondertilgung prognostisch zu berücksichtigen. Werde nur einer dieser Faktoren berücksichtigt, so ergebe sich innerhalb von 20 Jahren ein Totalgewinn.

Abschließend beantragte die steuerliche Vertretung die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem (gesamten) Berufungssenat, welche auch durchgeführt wurde.

In der mündlichen Verhandlung am 6. Juli 2011 wurde Folgendes erörtert:

Festgestellt wurde zunächst, dass die Bw. – entgegen den Vorschriften des Zustellgesetzes – nicht bekanntgegeben haben, an welchem Wohnsitz die Bescheide zugestellt werden können. Da dies während eines laufenden Verfahrens, das ihnen bekannt war, geschehen ist, erfolgte die Zustellung der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 8 Zustellgesetz durch Hinterlegung im Akt. Auch die Zustellung der Berufungsentscheidung wird auf diese Weise erfolgen.

Die Referentin trug den Sachverhalt vor. Die Finanzamtsvertreterin verwies auf das einen Parallellfall betreffende Erkenntnis des VwGH vom 27. April 2011, Zl. 2008/13/0162, in dem der Gerichtshof die Vermietung der Eigentumswohnung betrachtet hat. Ebenso gäbe es einen Fülle von Entscheidungen des UFS, in denen in gleicher Weise entschieden worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die gegenständliche Tätigkeit: Vermietung einer Eigentumswohnung mit Verlusten, unterfällt der Norm des § 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/358 (kurz: L-VO) und erfährt zunächst die dort geregelte Annahme von Liebhaberei. Die Annahme von Liebhaberei kann aber gemäß § 2 Abs 4 L-VO ausgeschlossen sein. Liebhaberei liegt (*nur*) dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 Z 3 L-VO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Da die Bw eine bereits vermietete Eigentumswohnung erworben haben, ist zu prüfen, ob ihre Betätigung innerhalb von 20 Jahren ein positives Gesamtergebnis erwarten lässt.

Die Bw haben zur Untermauerung ihres Vorbringens, dass die Art der Bewirtschaftung bereits im 18. Jahr der Betätigung (= 2022) einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse, eine die Echtdaten für 2005 enthaltende Prognoserechnung vorgelegt. Aus der durch die Betriebsprüfung erstellten Prognoserechnung geht jedoch hervor, dass innerhalb des absehbaren Zeitraums von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss möglich ist. Angemerkt sei hier nur Folgendes: Die Einzahlungen in den Mietenpool sind Äquivalent einer Aufwandspost für Leerstellungsrisiko und daher als Korrekturpost den in voller Höhe angesetzten künftigen Mieteinnahmen gegenüber zu stellen. Dass dies – ebenso wie der Ansatz für zukünftige Reparaturaufwendungen betreffend Wohnung und Gemeinschaftsflächen – in einer realitätsnahen Prognose über 20 Jahre seinen unverzichtbaren Platz hat, ist evident und Standard der Rechtsprechung.

Bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 L-VO kommt es regelmäßig auf die konkrete Art der Bewirtschaftung im jeweiligen Zeitraum an; spätere Verbesserungsmaßnahmen gewinnen gemäß § 2 Abs 4 L-VO als Änderung der Bewirtschaftungsart erst ab jenem Zeitpunkt steuerliche Bedeutung, in dem sie tatsächlich gesetzt worden sind.

Entfernt man nur die im Streitzeitraum zweifelsfrei irrelevante Position „Bonus“ aus dem Rechenwerk der Bw, so zeigt sich, dass mit der Bewirtschaftungsart des Streitzeitraumes ein positiver Gesamtüberschuss binnen 26 Jahren ab Investition bei weitem nicht zu erwarten ist:

Die Betätigung der Bw im Streitzeitraum wird schon aufgrund dieser Erwägungen als Liebhaberei eingestuft, so dass über die Berufungen wie im Spruch zu entscheiden war. Es erübrigt sich daher festzustellen, welchen konkreten Inhalt die Tätigkeit der Sinvest haben wird, wann daraus welche Ergebnisse erzielt werden und ob aus diesen Spekulationsgeschäften durchwegs positive Jahresergebnisse realistisch zu erwarten sind.

Der Senat nimmt Beweis würdigend an, dass eine entsprechende Funktionserweiterung des Mietenpools **vor** Beginn des Jahres **2007** auszuschließen ist:

- Unwiderrprochen blieb, dass eine Vereinbarung über geplante Ausgleichszahlungen aus dem Mietenpool im Verfahren weder erwähnt noch irgendwie dokumentiert wurde. Dies trifft zu:

So enthalten die dem Finanzamt im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Blätter Prognoserechnung, Modellrechnung und Liquiditätsübersicht keinerlei Hinweis auf erweiterte Mietenpoolfunktionen. Eine derartige Vereinbarung wurde in den auf die Prognosekritik des Prüfers Bezug nehmenden Berufungsschriftsätzen mit keinem Wort erwähnt.

- Wie die für das Auffangen des Leerstellungsrisikos gewidmeten Beiträge geeignet sein sollten, Ausgleichszahlungen in Höhe der Differenz zwischen besseren Neumieten und schlechteren Altmieten zusätzlich abzudecken; wie sich diese Leistungen auf das Ergebnis der Anleger mit höheren Einnahmen auswirken würde; wodurch ferner der alljährlich gleich bleibende Prognoseansatz von Mehreinnahmen der Bw begründet werden könne, hat der steuerliche Vertreter der Bw – vom Vertreter der Amtspartei dazu befragt – in keiner Weise dargelegt.

Die Unbestimmtheit des erstmaligen Vorbringens spricht klar gegen eine Vertragsabänderung im Jahr 2006.

Die veranschlagten Ausgleichszahlungen sind daher aus der Prognoserechnung der Bw ebenfalls auszuschneiden:

Die Betätigung im Streitzeitraum erweist sich als Liebhaberei, so dass der Senat von einer Befassung mit dem Prognoseansatz „Zinsenaufwand bei vorzeitiger Sondertilgung“ mangels Spruchauswirkung abgesehen hat.

Gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine als Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 L-VO eingestufte Tätigkeit nicht als unternehmerische Tätigkeit (Abschnitt II L-VO, § 6). Da die Annahme von Liebhaberei nach dem Beurteilungsergebnis des Senates bestätigt ist, unterliegt die Tätigkeit auch nicht der Umsatzsteuer, so dass die geltend gemachten Vorsteuern mangels Unternehmereigenschaft vom Abzug ausgeschlossen sind. Die Bw haben im Mietvertrag betreffend Wohnung bzw. KFZ- Abstellplatz das Bestandentgelt zuzüglich Umsatzsteuer von 20% bzw. 10% vereinbart und die in den amtsbekannten Mietzinsvorschreibungen (= Rechnungen) gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer wie erklärt vereinnahmt. Somit schulden sie diese Steuer im Grunde des § 11 Abs 14 UStG 1994. Da über das Bestehen der Abgabepflicht nach dem Gesagten keine Ungewissheit herrscht, war eine Änderung der angefochtenen Bescheide iSd § 200 Abs 1 BAO ausgeschlossen.

Überdies wird auf die Begründung des Erkenntnisses der Verwaltungsgerichtshofes Zl. 2008/13/0162 vom 27. April 2011, welches ebenfalls das gegenständliche „Vorsorgewohnungsmodell“ betrifft, verwiesen.

Wien, am 6. Juli 2011