

GZ. RV/1950, 1951-W/08

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Aloisia Bergauer, Erich Kottner und Anton Prager über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Staribacher und Dr. Obermayer Wirtschaftstreuhand GmbH, 1030 Wien, Kolonitzgasse 7/16, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Hofrätin Mag. Anneliese Kolienz, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2005 und Umsatzsteuerfestsetzung für Jänner bis September 2006 nach der am 12. Februar 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 18. August 2006 reichte der Bw. mit Wohnsitz in der Schweiz die Umsatzsteuererklärung für 2005 elektronisch beim Finanzamt ein und machte Vorsteuern in Höhe von € 56.058,72 geltend. Anlässlich einer vom Finanzamt durchgeföhrten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 2005 und den Nachschauzeitraum Jänner bis September 2006 umfasste, wurde folgende berufungsgegenständliche, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im BP-Bericht vom 12. Dezember 2006 dargestellte, Feststellung getroffen:

Mit Kaufvertrag vom 28. Oktober 2005 seien vom Bw. Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum in X samt PKW-Stellplatz von der Y-GmbH um einen Gesamtkaufpreis in Höhe von € 327.840,00 inklusive 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 54.640,00 erworben worden. Unter Berücksichtigung der Notarkosten in Höhe von € 8.361,20 und der Grunderwerbsteuer in Höhe von € 12.294,00 ergeben sich Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt € 348.495,20. Dieser Betrag sei dem Bw. im November 2005 in Rechnung gestellt worden. Zur Deckung der Finanzierung und der Finanzierungsnebengebühren sei eine Kreditzusage der Z über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 374.500,00 vorgelegt worden. Während der Laufzeit des spätestens am 31. März 2028 endfälligen Kredites würden fixe Zinsen auf Basis des 3-Monats-LIBOR berechnet. Vom Bw. seien Ansprüche aus Lebensversicherungen (Erlebensversicherung mit Sparkomponente und Einmalerlag von € 95.620,00, Erlebensversicherung mit einer monatlichen Ansparung von € 296,00 und eine Ablebensversicherung von € 75.000,00) übertragen worden. Die Kreditzusage der Z sehe keine Sondertilgung vor.

Vom Bw. sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2016 (Jahr 12) und einen kumulierten Überschuss ab dem Jahr 2023 (Jahr 19) vorsehe. In dieser Prognoserechnung sei die Indexsteigerung der Mieterlöse und der Betriebskosten mit 2,5 % und der Zinsaufwand des endfälligen Kredites in den ersten 10 Jahren mit jeweils € 7.312,00 pro Jahr berechnet worden. Eine Sondertilgung des Kredites in Höhe von € 90.000,00 sei am Ende des 10. Jahres vorgesehen, wodurch sich die Kreditzinsen auf jährlich € 5.062,00 verringern würden. Die Kreditzusage vom 25. Oktober 2005 sehe ausschließlich eine endfällige Tilgung zum 31. März 2028 aus dem Erlös der Veranlagungsprodukte vor, eine allfällige Restforderung sei in 60 monatlichen Raten zurückzuzahlen. Die in der Prognoserechnung vorgesehene Sondertilgung in Höhe von € 90.000,00 sei im Tilgsungsplan der kreditfinanzierenden Bank nicht vorgesehen vom Bw. jedoch insofern bestätigt worden, als er von der Y-GmbH in Form einer

Modellrechnung informiert worden sei. Als Nachweis der Einkommens- und Vermögenssituation bezüglich der für die Sondertilgung benötigten Geldmittel seien vom Bw. ein Kontoauszug eines Girokontos per 30. April 2006 und ein Kontoauszug für den Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 26. Mai 2006 eines Mitgliedersparkontos übermittelt worden. Dass die Sondertilgung aus dem Privatbereich zu leisten sein werde, sei vom Bw. schriftlich bestätigt worden. Da im Zuge des Prüfungsverfahrens die Mittel für die Glaubhaftmachung der Sondertilgung anhand geeigneter Unterlagen laut Richtlinien zur LVO nicht ausreichend nachgewiesen worden seien, werde die Sondertilgung von der BP nicht berücksichtigt.

Die jährliche Indexanpassung der Mieteinnahmen in der Prognoserechnung sei in Höhe von 2,5 % erfolgt. Nach den dem Finanzamt vorgelegten Mietverträgen erfolge die Anpassung auf Basis des Verbraucherpreisindex 2000. Nach Aufstellung des Statistischen Zentralamtes (<http://www.statistik.at/fachbereich/02/vpi/tab2.shtml>) habe die durchschnittliche Inflation der Jahre 1993 bis 2005 2 % (Jänner 2006 1,2 %) betragen; somit könne auch zukünftig auf eine jährliche Indexsteigerung von 2 % geschlossen werden. Die BP gehe daher von einer Indexanpassung der Mieteinnahmen und der Betriebskosten von 2 % aus.

Eine Einkunftsquelle nach § 1 LVO II liege bei Vermietung vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Die dargestellten Anpassungen der Prognoserechnung des Bw. führen zu dem Schluss, dass sich für den Beobachtungszeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei. Der vom Bw. geltend gemachte Vorsteuerabzug sei daher nicht anzuerkennen. Die erklärten Umsätze und die darauf entfallende Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 festgesetzt.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der BP und erließ am 14. Dezember 2006 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2005 und einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner bis September 2006.

Mit Schreiben vom 28. November 2006 (Postaufgabe 15. Jänner 2007) erhob der Bw. Berufung gegen diese Bescheide vom 14. Dezember 2006 und begründete diese damit, dass sich unter Berücksichtigung sowohl der Sondertilgung in Höhe von € 90.000,00 als auch der Indexanpassung von 2,5 % innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb die Anerkennung der Einkunftsquelle, der geltend

gemachten Vorsteuer und der einkommensteuerlichen Berechnung beantragt werde. Die BP habe die vorgesehene und in der Prognoserechnung berücksichtigte Sondertilgung in Höhe von € 90.000,00 nicht anerkannt, obgleich diese vom Bw. aufgrund seiner Einkommens- und Vermögenssituation problemlos geleistet werden könne und in der Modellrechnug so Berücksichtigung gefunden habe. Aufgrund des Verbraucherpreisindex 1986 lasse sich eine Indexsteigerung von 2,5 % feststellen. Die BP habe den Mietpreisindex nur für die Jahre 1993 bis 2005 rückgerechnet, bei einer Rückrechnung auf die gemäß Liebhábereiverordnung notwendigen 20 Jahre würde sich ebenfalls ein Wert von 2,5 % ergeben.

Das Finanzamt Wien 1/23 legte am 2. Juli 2008 die Berufung zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor. Die Überprüfung der vom Bw. vorgelegten und von der BP adaptierten Prognoserechnung durch den unabhängigen Finanzsenat führte zu dem Schluss, dass diese nur bedingt zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bw. ausgeübten Vermietungstätigkeit geeignet waren. In den Berechnungen wurde von einem Fremdwährungskredit in Höhe von lediglich € 292.480,00 ausgegangen, obwohl laut der vorliegenden Kreditzusage vom 25. Oktober 2005 vom Bw. ein Kredit in Höhe von € 374.500,00 aufgenommen wurde. Der Bw. wurden mit Schreiben vom 11. August 2008 aufgefordert, die Prognoserechnung richtig zu stellen und den Berechnungen die Ist-Zahlen gemäß den Überschussrechnungen bis einschließlich 2007 zu Grunde zu legen. Dieser Aufforderung kam der Bw. nicht nach. Zur mündlichen Berufungsverhandlung am 12. Februar 2009 sind weder der Bw. noch seine steuerliche Vertretung erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebháberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhábereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. Nr. 358/1997, ist Liebháberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus

der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 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).

Gemäß § 3 Abs. 1 LVO ist unter Gesamtgewinn der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen. Gemäß Abs. 2 leg. cit. Ist unter Gesamtüberschuss der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Gemäß § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Eine Tätigkeit, die nach der LVO umsatzsteuerrechtlich als Liebhaberei anzusehen ist, ist ex lege keine unternehmerische Tätigkeit. Entgelte für Leistungen sind nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen, ein Vorsteuerabzug steht nicht zu. Wird bei einer Tätigkeit, die als Liebhaberei einzustufen ist, eine Rechnung mit Steuerausweis ausgestellt, so schuldet der Leistende die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnung.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ist nach der Prognose im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) nicht erreichbar, spricht dies von vornherein für Liebhaberei. Lässt die Prognose einen

Gesamtüberschuss erwarten, ist die Betätigung prinzipiell eine Einkunftsquelle, es sei denn sie geht von unrealistischen Beträgen aus. Ob vorläufig von Liebhaberei oder einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich danach, welche Alternative wahrscheinlicher ist. Eine Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (vgl. VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Folgende Mindestanforderungen sind laut Verwaltungsgerichtshof an eine Prognoserechnung zu stellen:

- Zwingende Einbeziehung aller Jahre der Betätigung
- Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände
- Vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose

Der Bw. wendet gegen die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft seiner ausgeübten Vermietungstätigkeit einerseits die Berücksichtigung der Sondertilgung in Höhe von € 90.000,00 nach 10 Jahren und andererseits die Indexanpassung in Höhe von 2,5 % anstelle der von der BP berücksichtigten Indexanpassung in Höhe von 2,0 % ein. Der Bw. ist jedoch in seiner Prognoserechnung von einem Fremdwährungskredit in Höhe von lediglich € 292.480,00 ausgegangen, obwohl laut vorliegender Kreditzusage vom 25. Oktober 2005 vom Bw. ein Fremdwährungskredit im Gegenwert von € 374.500,00 aufgenommen wurde. Die Richtigstellung der Prognoserechnung des Bw. führt zu dem Schluss, dass sowohl die Berücksichtigung der strittigen Sondertilgung in Höhe von € 90.000,00 nach 10 Jahren als auch die Berechnung der Indexanpassung in der vom Bw. geltend gemachten Höhe von 2,5 % zu keinem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des gemäß § 2 Abs. 4 LVO absehbaren Zeitraumes führt. Daher kann eine rechtliche Beurteilung dieser strittigen Feststellungen der BP mangels Auswirkung im konkreten Berufungsfall unterbleiben.

Aus den dem Bw. mit Schreiben vom 11. August 2008 übermittelten Prognoserechnungen ergibt sich zweifellos, dass ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines angemessenen Zeitraumes tatsächlich nicht erwartet werden kann, weshalb von Liebhaberei auszugehen ist. Die Vermietungstätigkeit des Bw. gilt daher nicht als unternehmerische Tätigkeit, weshalb die Nichtanerkennung des vom Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von € 56.058,72 im Jahr 2005 und € 218,25 im Nachschauzeitraum Jänner bis

September 2006 durch die BP ebenso wie die Vorschreibung der in den Mietzinsvorschreibungen gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer zu Recht erfolgt ist.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, als unbegründet abzuweisen.

Wien, 19. Februar 2009