



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/3251-W/08,
miterledigt RV/3252-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers (Bw.) vom 29. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. März 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 und 2006 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 22. August 2008 bzw. am 23. Jänner 2008 brachte der Bw. mit Wohnsitz in der Schweiz Umsatzsteuererklärungen für 2005 und 2006 elektronisch beim Finanzamt ein, erklärte darin Umsätze in Höhe von € 876,12 (2005) bzw. € 3.585,36 (2006) - jeweils steuerpflichtig zum ermäßigten Steuersatz von 10% -und machte Vorsteuern in Höhe von insgesamt € 20.296,62 (2005) bzw. € 98,30 (2006) geltend.

In den Einkommensteuererklärungen wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € - 1.109,33 (2005) bzw. € - 2.964,25 (2006) ausgewiesen.

Für den Zeitraum Jänner 2007 bis Dezember 2007 wurden Umsatzsteuervoranmeldung eingebracht und für diesen Zeitraum insgesamt Umsatzsteuern in Höhe von € 240,72 angemeldet und entrichtet.

Mit Bescheiden vom 4. März 2008 wurden die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 und 2006 sowie die Umsatzsteuer für Jänner bis Dezember 2007 jeweils mit € 0,00 festgesetzt. Zur Begründung der Bescheide wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Im Prüfungsbericht vom 3. März 2008 wird ausgeführt, dass mit Kaufvertrag vom 17. September 2005 vom Bw. Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum in X von der Y GmbH um einen Kaufpreis in Höhe von € 118.507,20 inklusive 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 19.751,20 erworben worden seien.

Unter Berücksichtigung der Notarkosten in Höhe von € 3.232,10 und der Grunderwerbsteuer in Höhe von € 4.444,02 ergäben sich Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt € 126.183,32. Dieser Betrag sei dem Bw. im August 2006 in Rechnung gestellt worden.

Dieser Anschaffung sei ein von der Y GmbH angebotenes zur Gänze fremdfinanziertes "Vorsorgewohnungsmodell" zugrunde gelegen. Zur Deckung der Finanzierung und der Finanzierungsnebengebühren sei ein Kreditvertrag der Z über einen einmal ausnutzbaren endfälligen Fremdwährungskredit im Gegenwert von € 135.100,00 vorgelegt worden. Während der 16-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites würden fixe Zinsen auf Basis des 3-Monats-LIBOR bzw. SMR/EURIBOR berechnet.

Vom Bw. seien zur Deckung der Ansprüche am Laufzeitende zwei Tilgungsträger in Form von Lebensversicherungen aufzubauen, wobei die erste Lebensversicherung aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung von insgesamt € 50.512,00 gespeist würden, die zweite Lebensversicherung aus monatlichen Zahlungen in Höhe von € 156,00. Für den Fall dass die Tilgungsträger für die Kreditabdeckung nicht ausreichend wären, sei der restliche Kreditbetrag in 60 Monatsraten zu begleichen.

Eine grundbücherliche Eintragung in Höhe der Höchstbetragshypothek über € 136.000,00 sei vorgenommen worden. Der Kreditvertrag sehe keine Sondertilgung vor.

Von der damaligen steuerlichen Vertretung des Bw. sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2016 (Jahr 11) und ein kumuliertes positives Ergebnis ab dem Jahr 2023 (Jahr 18) 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 € 2.647,80 pro Jahr berechnet worden. In der Prognoserechnung sei eine Sondertilgung des Kredites in Höhe von € 35.000,00 am Ende des 10. Jahres vorgesehen, wodurch sich die Kreditzinsen auf jährlich € 1.772,80 verringern würden. Der Kreditvertrag sehe jedoch laut Bp.

ausschließlich eine endfällige Tilgung vor. Die in der Prognoserechnung vorgesehene Sondertilgung sei im Tilgungsplan der kreditfinanzierenden Bank nicht vorgesehen und ein in dieser Richtung schon von Beginn an feststehender Entschluss vom Bw. nicht nachgewiesen 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 dem dem Finanzamt vorgelegten Mietvertrag 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 Abs 2 LVO II liege bei Vermietung von Eigentumswohnungen nur dann 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. führe zu dem Schluss, dass sich für den Beobachtungszeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei und auch keine unternehmerische Tätigkeit entfaltet werde.

Mangels Unternehmereigenschaft lägen keine steuerbaren Umsätze vor, ein Vorsteuerabzug sei aus diesem Titel daher nicht möglich.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle nicht festzustellen.

Mit Schreiben vom 29. April 2008 erhob der Bw. Berufung und begründete, dass sich unter Berücksichtigung sowohl der Sondertilgung in Höhe von € 35.000,00 als auch der Indexanpassung von 2,5 % innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb die Anerkennung der Einkunftsquelle und die Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuer beantragt werde. Die BP habe die vom Bw. vorgesehene und in der Prognoserechnung berücksichtigte Sondertilgung in Höhe von € 35.000,00 nicht anerkannt, obgleich diese vom Bw. aufgrund seiner Einkommens- und Vermögenssituation problemlos geleistet werden könne und in der Modellrechnung 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 Liebhabereiverordnung notwendigen 20 Jahre würde sich ebenfalls ein Wert von 2,5 % ergeben.

Mit Schreiben vom 1. September 2009 wurde der Bw. vom UFS aufgefordert einen inländischen Zustellbevollmächtigten namhaft zu machen. Dieser Aufforderung kam der Bw. nicht nach.

Mit Vorhalt vom 2. November 2009 wurde der ersucht ergänzende Unterlagen zum Nachweis seines Vorbringens beizubringen:

- 1. Weisen Sie anhand geeigneter Unterlagen nach, dass die Sondertilgung von € 35.000,00 bereits bei Erwerb der Vorsorgewohnung bzw. bei Aufnahme des Kredites vereinbart war (Hinweis: Aus dem Kreditvertrag ist das Gegenteil ableitbar).*
- 2. Bringen Sie eine aktuelle Prognoserechnung bei, in welcher die Kreditzinsen auf Basis des Kreditbetrages von € 135.000,00 sowie die Leistungen an den Mietenpool Berücksichtigung finden.*

Auch dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da der Bw. zum Nachweis seines Berufungsvorbringen trotz entsprechender Aufforderung keine geeigneten Unterlagen vorlegte, wurde hinsichtlich der Sondertilgung und der Prognoserechnung von den Feststellungen der Betriebsprüfung anlässlich des Betriebsprüfungsverfahrens ausgegangen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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 (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. Nr. 358/1997, ist Liebhaberei 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 LVO 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 LVO 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

Die vom Bw. ursprünglich beigebrachte Prognoserechnung entsprach den obigen Kriterien aus den von der Bp. festgestellten Gründen nicht. Die BP stützte die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bw. ausgeübten Vermietungstätigkeit einerseits auf die Nichtanerkennung der Sondertilgung des Kredites in Höhe von € 35.000,00 nach 10 Jahren und andererseits auf die Indexanpassung in Höhe von 2 % anstelle der vom Bw. berücksichtigten Indexanpassung in Höhe von 2,5 % und führt nach einem Zeitraum von

23 Jahren ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen zu einem Gesamtüberschuss der Werbungskosten von € 44.154,23.

Daraus ist ersichtlich, dass kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des gemäß § 2 Abs. 4 LVO absehbaren Zeitraumes vorliegt.

Ergänzend sei angeführt, dass außerplanmäßige Sondertilgungen von Krediten zu einer Änderung der Bewirtschaftungsweise führen und daher keinen Einfluss auf die Einstufungen der ausgeübten Vermietung für Zeiträume vor der geleisteten Sondertilgung haben können.

Unter gedanklicher Ausklammerung der nicht nachgewiesenen Sondertilgung kann angesichts der tatsächlich eingetretenen Ergebnisse und der in der ursprünglichen Prognoserechnung unberücksichtigt gebliebenen Aufwendungen in einem Zeitraum von 20 Jahren keine Erzielung eines Gesamtüberschusses erwartet werden.

Die Vermietungstätigkeit des Bw. gilt daher weder als unternehmerische Tätigkeit noch als Einkunftsquelle. Es sind daher weder die geltend gemachten Vorsteuerbeträge abzugsfähig noch die entstandenen Verluste steuerwirksam.

Wien, am 15. Jänner 2010