



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., F., A.L. 27, vertreten durch WJT Steuerberatungs GmbH & Co KEG, 6830 Rankweil, Bundesstraße 70, vom 19. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 3. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) machte in der elektronisch eingebrachten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 Vorsteuern in Höhe von 21.635,83 € geltend. Die betreffenden Vorsteuern stehen in Zusammenhang mit einer mit Kaufvertrag vom 12. Oktober 2005 erworbenen Eigentumswohnung in Fk., Fe. 31. Bei dieser Wohnung handelt es sich nach Angaben des Bw. um eine sogenannte „Investorwohnung“, die mit Vermietungsabsicht erworben wurde. Eine Verzichtserklärung auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 wurde beigebracht.

Mit Vorhalt vom 10. Februar 2006 ersuchte das zuständige Finanzamt um Vorlage des Kaufvertrages, einer Rechnung über den Wohnungskauf, einer Finanzierungsaufstellung, einer Prognoserechnung über die voraussichtliche Einkünfteentwicklung und des Mietvertrages.

Mit Schreiben vom 12. März 2006 legte der Bw. eine Rechnung über den Wohnungskauf vor und gab hinsichtlich der Finanzierung bekannt, dass ein Baukonto eingerichtet worden sei. Der Kaufpreis werde voraussichtlich zu einem Drittel privat und zu drei Dritteln (gemeint ist wohl zu zwei Dritteln) durch einen Kredit abgedeckt, wobei von einer monatlichen Belastung von weniger als 400,00 € ausgegangen werde. Auf Grund der Wohnlage und Ausstattung werde mit Mieteinnahmen von ca. 550,00 € gerechnet. Wegen der stetig steigenden Mieten erwarte man zudem für die Zukunft eine gute Ertragslage. Um die Vermietung habe sich der Bw. bisher nicht kümmern können, weil er bis Ende Februar nicht in Vorarlberg gewesen sei. In den nächsten Wochen werde aber eine Vermietung erfolgen.

Aus der dem Schreiben beigelegten Rechnung der Errichtergesellschaft vom 14. November 2005 ist zu ersehen, dass der Kaufpreis für die Wohnung 108.179,17 € netto bzw. 129.815,00 € brutto betragen hat. Für den Grundanteil wurde netto ein Betrag in Höhe von 17.103,48 € in Rechnung gestellt, sodass auf die Herstellung ein Nettobetrag in Höhe von 91.075,69 € entfällt. Übermittelt wurde überdies eine im Folgenden wiedergegebene detaillierte Kostenrechnung, die die tatsächlichen Kosten für den Käufer auflistet.

Kaufpreis Wohnung	110.000,00 €
Kaufpreis Garage	12.350,00 €
Abzüglich anteilige Umsatzsteuer von den Baurechnungen	-14.170,83 €
Kaufpreis netto	108.179,17 €
plus 20 % Umsatzsteuer (nunmehr auch von Baugrund, Management, etc.), die zunächst zusammen mit dem Kaufpreis zu bezahlen ist, vom Finanzamt jedoch rückerstattet wird	21.635,83 €
Kaufpreis brutto	129.815,00 €
plus 3,5 % Grunderwerbsteuer	4.543,53 €
plus 1% Eintragungsgebühr	1.298,15 €
an die Errichtergesellschaft zu bezahlender Betrag	135.656,68 €
Umsatzsteuerrückerstattung durch das Finanzamt	-21.635,83 €
Tatsächliche Kosten für den Käufer	114.020,85 €

Mit Schreiben vom 17. März 2006 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass die vorgelegte Rechnung über den Wohnungskauf nicht vorsteuerabzugsgerecht sei, weil das Lieferdatum und die UID-Nr. des leistenden Unternehmers fehlten. Zudem sei eine vollständige Prognoserechnung vorzulegen, die für die folgenden 20 Jahre eine Aufstellung der voraussichtlichen Einnahmen, der jeweils zu erwartenden Zinsaufwendungen, der sonstigen Kosten für Instandsetzung, Instandhaltung und Verwaltung sowie der Abschreibungsbeträge zu enthalten habe. Weiters sei ein allfälliger Mietausfall in Höhe von 2% bis 4% der jährlichen

Einnahmen in der Prognoserechnung zu berücksichtigen. Ein Vorsteuerabzug sei grundsätzlich erst dann möglich, wenn die unternehmerische Nutzung bereits durch konkrete Vereinbarungen (Mieteinnahmen, etc.) festgelegt sei. Um Vorlage des Mietvertrages werde daher ersucht.

Mit Schreiben vom 29. Juni 2006 übermittelte der Bw. Auszüge des bei der B. geführten Darlehenkontos. In den Bankauszügen werden die Kontenbewegungen im November 2005, Dezember 2005 und März 2006 dargestellt. Danach wurde am 29. November 2005 ein Betrag in Höhe von 7.465,00 € und am 16. Dezember 2005 ein Betrag in Höhe von 127.856,25 €, insgesamt sohin ein Betrag von 135.321,25 € an die Errichtergesellschaft überwiesen (die gesamte Kaufsumme einschließlich der Nebengebühren beträgt 135.656,68 €). Von der Bank wurden am 31. Dezember 2005 Zinsen in Höhe von 209,67 € und Spesen in Höhe von 8,27 € fällig gestellt. Am 31. März 2006 verrechnete die Bank Zinsen in Höhe von 1.251,85 € und Spesen in Höhe von 9,02 €. Der Zinssatz betrug vom 25. November 2005 bis zum 20. Jänner 2006 3,50 % und vom 21. Jänner 2006 bis 31. März 2006 3,75 %. Bis einschließlich 31. März 2006 sind keine Einzahlungen auf das Baukonto erfolgt, sodass die Außenstände am 31. März 2006 136.800,06 € betrugen.

Vorgelegt wurde weiters ein mit 30. März 2006 datierter Mietvertrag. Danach beginnt das auf unbestimmte Zeit abgeschlossene und vierteljährlich kündbare Mietverhältnis am 1. April 2006, beträgt der monatliche Mietzins für die 45 m² Wohnung 500,00 € und betragen die vom Mieter zu tragenden Betriebskosten ca. 52,00 € monatlich. Der Mietvertrag enthält weder eine Indexklausel noch eine Vereinbarung über die Tragung der Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten. Übermittelt wurde zudem eine Prognoserechnung, laut der für den gesamten Prognosezeitraum mit Einnahmenüberschüssen zu rechnen ist. Einnahmenseitig wurde dabei die jährliche Nettomiete (5.454,55 €) exklusive Betriebskosten, jeweils indexiert mit 0,5%, und ausgabenseitig die jährliche AfA für die Wohnung (1.439,91 €) sowie Zinsen für einen endfälligen Fremdwährungskredit (CHF-Kredit) und einen laufend zu tilgenden Euro-Kredit berücksichtigt. Die Kreditsumme für den CHF-Kredit wurde mit umgerechnet 78.000,00 € angegeben, die Laufzeit mit 25 Jahre, der Zinssatz mit 2,75% und die jährlichen Zinsen mit 2.202,24 € (richtigerweise wäre das ein Zinssatz von 2,823%). Für den Euro-Kredit wurde eine Kreditsumme von 42.000,00 € angeführt, eine Laufzeit von 25 Jahren, ein Zinssatz von 3,25% und jährliche Zinsen von 815,64 € (angesetzt wurde somit der Mittelwert der Zinsen). Die Abschreibungsbasis für die Wohnung wurde ausgehend vom Kaufpreis (108.179,17 € netto) zuzüglich Nebenkosten (Eintragungsgebühr, Grunderwerbsteuer, Vertragserrichtungsgebühr) und abzüglich der auf den Grundanteil (15,81%) entfallenden Kosten mit 95.993,78 € ermittelt.

Mit Bescheid vom 3. Juli 2006 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 abweichend von der Erklärung mit 0,00 € fest. Begründend wurde sinngemäß ausgeführt, die Vermietung der gegenständlichen Wohnung könne auf Grund einer seitens des Finanzamtes durchgeführten Renditeberechnung nicht als Einkunftsquelle beurteilt werden. So sei die Prognoserechnung bezüglich der Indexanpassung zu adaptieren, denn der Mietvertrag beinhalte keine Indexklausel. Ebenso seien die Betriebskosten unverändert mit 52,00 € pro Monat anzusetzen. Die jährlichen Mieteinnahmen würden sich daher auf 6.000,00 € brutto belaufen. Aus den beigebrachten Kontoauszügen sei zudem ersichtlich, dass sich die Kreditsumme für den offenbar endfälligen Kredit auf ca. 135.000,00 € belaufe und der Zinssatz 3,75 % betrage. Daher sei von einem jährlichen Zinsaufwand in Höhe von rund 5.060,00 € auszugehen. Überdies habe der Vermieter laut Vertrag offenbar alle Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten zu tragen und auch das Risiko einer Betriebskostennachzahlung ginge zu seinen Lasten, weshalb dafür pro Jahr rund 300,00 € in Ansatz zu bringen seien. Für Verwaltung, Gebühren, Mietausfall, etc. würden im Schätzungsweg jährlich 200,00 € veranschlagt. Gesamthaft ergebe sich somit ein jährlicher Ausgabenüberhang von ca. 1.000,00 €. Die Wohnungsvermietung sei daher als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu werten.

Mit der fristgerecht eingebrachten Berufung beantragte der Bw. die erklärungskonforme Veranlagung der Umsatzsteuer 2005. Gegen die seitens des Finanzamtes vorgenommene Renditeberechnung wurden sinngemäß die folgenden Einwände erhoben:

1. Indexanpassung

Zutreffend sei, dass der Mietvertrag ohne Indexklausel erstellt worden sei. Bei Erstellung einer Prognoserechnung sei jedoch der Parteienwunsch für die Zukunft zu beachten.

Gegenständlich habe die Mietpartei den Wunsch geäußert, die betreffende Wohnung für einen Zeitraum von drei bis vier Jahren zu mieten, denn danach sehe die Familienplanung einen größeren Wohnbedarf vor. Der Bw. stelle sich vor, dass er bei einer neuerlichen Vermietung 500,00 € exklusive Betriebskosten erzielen werde. Der nächste Mietvertrag werde eine Indexklausel enthalten. Die Prognoserechnung sei daher entsprechend adaptiert worden.

2. Betriebskosten

Das Finanzamt sei in seiner Renditeberechnung davon ausgegangen, dass die Betriebskosten unverändert mit 52,00 € anzusetzen seien. Diese Annahme stimme mit dem Mietvertrag nicht überein. Denn in diesem werde in Pkt. III eindeutig festgelegt, dass der Mieter die Betriebskosten zu tragen habe. Diese Bestimmung betreffe sowohl die laufenden Kosten, die

mit ca. 52,00 € monatlich zu veranschlagen seien, als auch die Nachzahlungen. Die betreffenden Kosten seien somit in der Prognoserechnung nicht in Ansatz zu bringen.

3. Mieteinnahmen

Die Feststellung des Finanzamtes, dass die jährlichen Mieteinnahmen 6.000,00 € brutto betragen würden, entspreche dem Mietvertrag insofern, als dieser Betrag die Betriebskosten nicht inkludiere.

4. Zinsen

Die Finanzverwaltung habe den Bw. zur Beibringung von Kontoauszügen zwecks Nachweis der tatsächlich bezahlten Beträge aufgefordert. Diesen Kontoauszug habe die Finanzbehörde trotz weiterer Unterlagen als Basis für die zukünftige Zinsberechnung in der Prognoserechnung herangezogen. Dabei sei jedoch ignoriert worden, dass der Kontoauszug die Bezeichnung „Wohnbauvorfinanzierung“ enthalte und dass Angebote zur ordentlichen Finanzierung mit Finanzierungsaufteilung in einen Euro- und einen CHF-Kredit vorgelegt worden seien. Die endgültige Finanzierung sei noch nicht abgeschlossen. Die betreffenden Verhandlungen seien noch im Gange und die Finanzierung würde gemäß dem von der Bank vorgelegten Angebot oder möglicherweise sogar nur in CHF erfolgen. Daher könne eine Zinsberechnung auf der Grundlage des vorgelegten Kontoauszuges niemals Basis für die Prognoserechnung sein. Insofern läge eine Missachtung des Parteienghört vor.

5. Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten sowie das Risiko einer Betriebskostennachzahlung

Das Mietobjekt sei ein neu erstelltes Gebäude, weshalb in den nächsten Jahren weder ein Instandhaltungs- noch ein Instandsetzungsaufwand anfallen würde. Lediglich bei einem Mieterwechsel sei die Wohnung auszumalen. Laut Mietvertrag müsse jedoch der Mieter für diese Kosten aufkommen. Ebenso ginge – wie unter Pkt. 2 dargelegt worden sei – eine Betriebskostennachzahlung zu Lasten des Mieters. Somit sei die Renditeberechnung des Finanzamt auch insofern unrichtig, als für Instandhaltung, für Instandsetzung und für eine allfällige Betriebskostennachzahlung 300,00 € jährlich in Ansatz gebracht worden seien.

6. Sonstige Kosten (Verwaltung, Gebühren, Mietausfall, etc.)

Laut Mietvertrag seien die angeführten Kosten im Wesentlichen vom Mieter zu tragen. Zur Berücksichtigung von unvorhersehbaren Zahlungen sei der vom Finanzamt dafür veranschlagte Betrag von 200,00 € pro Jahr dennoch in der Prognoserechnung belassen worden.

7. Ergebnis

Würden die obigen Darlegungen Eingang in eine Prognoserechnung finden, würde ab dem 6. Jahr ein positives Gesamtergebnis erzielt werden, wobei ein jährlich steigender Überschuss noch diverse unvorhersehbare Kosten abdecken könne.

Die der Berufung beigelegte adaptierte Prognoserechnung unterscheidet sich von der ersten Prognoserechnung insofern, als bei den Nettomieten erstmalig im Jahr 2010 jährliche Indexsteigerungen von 0,5% zum Ansatz gebracht wurden. Weiters wurden für Verwaltung, Gebühren, Mietausfall, etc. für den gesamten Prognosezeitraum jährlich 200,00 € berücksichtigt. Für das Jahr 2005 wurden die nachweislich angefallenen Zinsen in Höhe von 1.260,87 veranschlagt. Für das Jahr 2006 wurde ausgehend von einer Kreditsumme von 135.000,00 € und einem Zinssatz von 3,75% Zinsen in Höhe von 5.062,50 € berücksichtigt. Für die Folgejahre (2007 bis 2025) wurde für den laufend zu tilgenden Euro-Kredit ausgehend von einer Kreditsumme von 42.000,00 € und einem Zinssatz von 3,25% nicht der Mittelwert der Zinsen, sondern die tatsächlich anfallenden Zinsen zum Ansatz gebracht.

Am 4. August 2006 wurde eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen, in der begründend im Wesentlichen ausgeführt wurde, die im Zuge der Berufung vorgelegte adaptierte Prognoserechnung sei insoweit unvollständig, als zwingende prognoserelevante Aufwandspositionen fehlten (Doralt, EStG¹², § 2 LVO Tz 517). So habe jede Prognoserechnung unabhängig davon, ob ein neues Mietobjekt angeschafft worden sei oder nicht, einen Ansatz für Reparaturaufwendungen zu enthalten. Denn es widerspreche den Erfahrungswerten, dass innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren an einem Gebäude keinerlei Instandsetzungs- oder Instandhaltungsaufwendungen anfallen würden. Zusätzlich sei zu berücksichtigen, dass gerade bei lang andauernden Erstvermietungen und folgenden Neuvermietungen Zusatzinvestitionen in Küche, Fußböden, Türen, Wände, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen zu jährlich steigenden Preisen erforderlich würden. Für zukünftige Instandhaltungen und Instandsetzungen seien daher jedenfalls 3% der Nettoeinnahmen (164,00 €) als Aufwand in der Prognoserechnung zu berücksichtigen.

Weiters seien in jeder Prognoserechnung marktübliche Zinsen zu berücksichtigen (vgl. Neuhold/Karel, Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, 2. Auflage, S. 151). Aus der Sicht des Finanzamtes sei ein Zinssatz in Höhe von 3,75% nicht als überhöht, sondern als marktüblich anzusehen, zumal offenbar auch die B. von der Marktüblichkeit eines solchen Zinssatzes bei einem Euro-Kredit ausgegangen sei. Zudem sei laut den Berufungsausführungen die Finanzierung noch nicht abgeschlossen und es sei möglich, dass die gesamte Finanzierung über einen Frankenkredit abgewickelt werde. Diesfalls wäre

gegebenenfalls zusätzlich zum marktüblichen Zinssatz ein Fremdwährungsrisiko in Ansatz zu bringen.

In eine realistische Prognoserechnung seien überdies zukünftige Mietausfälle einzubeziehen. Nach den Erfahrungswerten sei ein Abzug von 2% der Einnahmen (weniger als eine Monatsmiete) pro Jahr als Mietausfallwagnis geradezu zwingend geboten.

Werde unter Beachtung der obigen Ausführungen (Einnahmen von 5.454,00 € netto, AfA in Höhe von 1.439,00 €, Zinsen in Höhe von 4.275,00 € (ausgehend von einer Kreditsumme von 114.000,00 € bei einem Zinssatz von 3,75%), Instandhaltungskosten von 164,00 € (3% der jeweiligen Nettomiete) sowie einem Aufwand für das Mietausfallwagnis in Höhe von 109,00 € (2% der jeweiligen Nettomiete)) für die vorliegende Vermietung eine Prognoserechnung erstellt, ergäbe sich ein jährlicher Werbungskostenüberschuss von 533,00 €. Eine solche Prognose lasse somit nicht den Schluss zu, dass aus dieser Vermietung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwirtschaftet werden könne. Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gelte eine Tätigkeit, die auf Dauer keine Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erwarten lasse (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm der LVO sei daher in richtlinienkonformer Interpretation als unechte Steuerbefreiung iSd Artikel 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-RL anzusehen. Diese Einstufung der berufsgegenständlichen Vermietungstätigkeit als unecht steuerfrei habe zur Konsequenz, dass die Mietumsätze steuerfrei zu behandeln seien und kein Vorsteuerabzug zustünde.

Am 6. September wurde auf elektronischem Weg ein Vorlageantrag eingebracht, der den Vermerk enthält, die Begründung werde per Post nachgereicht. In dem am 4. Oktober 2006 nachgereichten ergänzenden Schriftsatz wurde auf die Ausführungen im Berufungsschriftsatz verwiesen. Darüber hinaus wurde ausgeführt, auf Grund neuer Bankverhandlungen sei der diesem Schreiben beigelegte Tilgungsplan erstellt worden, aus dem die jährlichen Zins- und Spesenbelastungen zu ersehen seien. Zusätzlich sei von der derzeitigen Mieterin schriftlich bestätigt worden, dass sie beabsichtige, sich nach drei Jahren eine andere, größere Wohnung zu suchen. Daher könne die betreffende Wohnung nach diesem Zeitraum neu vermietet werden. Nach Durchsicht der Angebote auf dem Wohnungsmarkt sei eine vergleichbare Wohnung sicherlich mit einer Miete von mindestens 600,00 € monatlich zu vermieten. Eine Miete in dieser Höhe werde bei der neuen Vermietung angestrebt werden. Auf Grund der Erfahrung, die der Bw. bis zum jetzigen Zeitpunkt bei der Vermietung gemacht habe, werde er den nächsten Mietvertrag sicherlich mit einer Indexklausel und einer detaillierten Vereinbarung über die Betriebskosten versehen. Überdies habe die derzeitige Mieterin bestätigt, dass der Mietvertrag so auszulegen sei, dass die Betriebskosten von ihr zu tragen

seien. Unter Berücksichtigung aller dieser Faktoren sei die beiliegende Prognoserechnung erstellt worden, aus der zu ersehen sei, dass in wenigen Jahren ein positives Ergebnis erzielbar sei. Die gegenständliche Betätigung sei somit nicht als Liebhabereibetätigung anzusehen.

Dem Vorlageantrag beigelegt wurde eine nochmals berichtigte Prognoserechnung, laut der sich erstmals im Jahr 2011 ein positives Gesamtergebnis ergibt. Einnahmenseitig wurden dabei im Unterschied zur ersten Prognoserechnung für die Jahre 2006 bis einschließlich 2009 jährliche Nettomieten in gleichbleibender Höhe (jeweils 5.454,55 €) angesetzt. Für 2010 ist eine Jahresnettomiete von 6.545,45 € zum Ansatz gebracht worden, in den Folgejahren sind jährliche Indexsteigerungen von 0,5% vorgesehen. Ausgabenseitig wurden auch in der dritten Prognoserechnung für Verwaltung, Gebühren, Mietausfall, etc. für den gesamten Prognosezeitraum 200,00 € jährlich berücksichtigt. An Zinsen wurde für das Jahr 2005 in Übereinstimmung mit den Ansätzen in der zweiten Prognoserechnung und mit den Angaben in den vorgelegten Kontoauszügen 1.260,87 € veranschlagt. Für das Jahr 2006 wurde ausgehend von einer Kreditsumme von 135.000,00 € und einem Zinssatz von 3,75% Zinsen von 5.062,50 € berücksichtigt. Ab dem Jahr 2007 wurden jährliche Zinsen von 3.880,81 € und jährliche Spesen von 27,60 € zum Ansatz gebracht.

Übermittelt wurde weiters eine mit „Ergänzung zum Mietvertrag“ titulierte und mit

25. September 2006 datierte Bestätigung der Mieterin mit folgendem Inhalt:

„Als Mieterin möchte ich folgende mit dem Vermieter mündlich abgemachte Ergänzung zum bestehenden Mietvertrag bekannt geben: Als alleinerziehende Mutter ist es mir momentan nicht möglich, eine größere Wohnung anzumieten. Herr N. hat mir die Wohnung zu einem sehr vernünftigen Mietpreis zur Verfügung gestellt. Die Wohnung werde ich ca. 3 Jahre mieten, danach ist es auf Grund des Alters meines Kindes unumgänglich, in eine größere Wohnung zu wechseln. Die anfallenden Betriebskosten werden mit sämtlichen eventuellen Erhöhungen von mir getragen.“

Dem Vorlageantrag beigelegt war zudem ein von der B am 25. September 2006 erstellter Tilgungsplan, wonach diese dem Bw. für den Kauf der Eigentumswohnung ein endfälliges Darlehen mit monatlicher Zinstilgung gewährt. Danach beträgt die Kreditsumme 118.000,00 € und der Zinssatz 3,25%. An Zinsen sind über eine Laufzeit von 25 Jahren insgesamt 97.015,24 € zu bezahlen, somit betragen die durchschnittlichen jährlichen Zinsen 3.880,61 €.

Zur Klärung des Sachverhaltes ersuchte der Unabhängige Finanzsenat den Bw. mit Vorhalt vom 14. Mai 2010 um Stellungnahme, weshalb in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2005, 2007 und 2008 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden seien, obwohl der Bw. die Rechtsmeinung vertrete, dass die gegenständliche Vermietungstätigkeit nicht als Liebhabereibetätigung zu werten sei. Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der betreffenden Jahre sowie die des Jahres 2009 seien nachzureichen.

Weiters wurde dem Bw. vorgehalten, dass die Angaben in der dem Vorlageantrag beigelegten Prognoserechnung nicht mit den in der Einkommensteuererklärung des Jahres 2006 ausgewiesenen Werten übereinstimmten. So seien in der Einkommensteuererklärung 2006 die Einnahmen mit 4.090,91 € beziffert worden, wovon Ausgaben für Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 1.439,91 € sowie Fremdfinanzierungskosten in Höhe von 5.809,36 € in Abzug gebracht worden seien. Demgegenüber seien in der zuletzt vorgelegten und somit maßgebenden Prognoserechnung für das Jahr 2006 basierend auf den Angaben im Mietvertrag die jährlichen Nettomieteinnahmen mit 5.454,55 € und die Fremdfinanzierungskosten mit 5.062,50 € veranschlagt worden, womit sich nach Abzug von sonstigen Kosten in Höhe von 200,00 € ein Werbungskostenüberschuss von 1.247,86 € ergeben habe.

Unter Bezugnahme auf die Angaben in der Prognoserechnung, wonach ab dem Jahr 2010 auf Grund einer Neuvermietung monatliche Mieteinnahmen von 600,00 € brutto bzw. 545,45 € netto (mit einer Indexsteigerung von jeweils 0,5% für jedes weitere Jahr der Vermietungstätigkeit) veranschlagt worden seien, wurde der Bw. überdies zur Nachreichung des neuen Mietvertrages sowie von Zahlungsbelegen betreffend der Mietzahlungen für die letzten zwei Jahre aufgefordert. Zur Untermauerung der Plausibilität der Prognoserechnung wurde weiters um Vorlage der Kreditverträge ersucht.

Im Antwortschreiben vom 2. Juni 2010 gab der Bw. bekannt, die ursprüngliche Prognoserechnung sei unter der Voraussetzung erstellt worden, dass die Wohnung über den gesamten dort angeführten Zeitraum vermietet würde. Leider habe sich ergeben, dass die Tochter des Bw. dringend eine Wohnung benötigte und daher die gegenständliche Wohnung bezogen habe. Aus diesem Grund würden keine Mieteinnahmen mehr erzielt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im konkreten Fall, ob die Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhabereibetätigung oder als umsatzsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist und folglich der erklärte Umsatz und Vorsteuerbetrag außer Ansatz bleiben oder nicht.

Gegenständlich ist für die Streitjahre die Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 (in der Folge: LVO II) maßgebend. Diese unterscheidet Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.), das sind solche, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen und nicht unter Abs. 2 fallen, und Betätigungen mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 leg. cit.). Liebhaberei ist gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II auch

zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen. Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat grundsätzlich auch im Umsatzsteuerrecht Bedeutung (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278, und die dort angeführte Judikatur), wobei § 6 LVO II bestimmt, dass Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 anzunehmen ist.

Außer Streit steht, dass es sich bei der zu beurteilenden Tätigkeit um eine solche im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 leg.cit handelt. Die Annahme von Liebhaberei kann daher nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO II nur ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn bzw. einen Gesamteinnahmenüberschuss 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. Als absehbarer Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshof obliegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraumes nicht der Behörde, sondern dem Abgabepflichtigen, der die Liebhabereivermutung schlüssig und nachvollziehbar anhand einer Prognoserechnung zu widerlegen hat (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die Ertragsprognose ist auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten zu erstellen und muss die folgenden Mindestanforderungen erfüllen: Zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung, Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum, Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen, Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände sowie vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose. Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer

Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, 93/14/0028; vgl. dazu auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 194 ff bzw. 261 ff).

Der Bw. hat im Laufe des bisherigen Verfahrens drei Prognoserechnungen beigebracht. Die erste, auf Ersuchen des Finanzamtes übermittelte Prognoserechnung wurde dem Schreiben vom 29. Juni 2006 beigelegt, eine weitere berichtigte Prognoserechnung wurde mit dem Berufungsschriftsatz übermittelt und eine dritte, nochmals adaptierte Prognoserechnung wurde am 6. Oktober 2006 eingebracht. Vor Prüfung der Frage, ob die zuletzt eingebrachte, als maßgeblich zu erachtende Ertragsrechnung für den Nachweis der Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit als geeignet anzusehen ist, ist allerdings zu untersuchen, welcher Betätigungszeitraum der Prüfung zugrunde zu legen ist. Denn während die Prognoserechnungen von einem Vermietungszeitraum von zumindest 20 Jahren ausgegangen sind, hat der Bw. mit Schreiben vom 2. Juni 2010 mitgeteilt, dass die Vermietungstätigkeit eingestellt wurde, weil das Vermietungsobjekt von seiner Tochter benötigt wurde.

Als glaubhaft wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates erachtet, dass die Vermietung nicht (latent) von vorneherein für einen begrenzten Zeitraum geplant war, sondern dass es erst nachtraglich als sinnvoll erachtet wurde, der Tochter die Wohnung zur Verfügung zu stellen. Der Zeitpunkt der Einstellung der Vermietungstätigkeit wurde nicht bekannt gegeben. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass diese Ende 2006 erfolgte, da trotz Aufforderung für das Jahr 2007 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden (siehe dazu oben). Aus der Vermietungstätigkeit sind erstmals im Jahr 2005 – also in jenem Jahr, in dem der Wohnungskauf erfolgte - Ausgaben angefallen (laut Prognose sowie den Angaben in den vorgelegten Kontoauszügen in Höhe von 1.260,87 €), denen keine Einnahmen gegenüberstanden. Im Jahr 2006 (dem Jahr der erstmaligen Vermietung der Wohnung) wurde ein Werbungskostenüberschuss von 3.158,36 € erklärt, sodass bis zur Einstellung der Vermietungstätigkeit ein Verlust in Höhe von 4.419,23 € erwirtschaftet wurde.

Bei Einstellung einer Betätigung vor Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses ist nicht von vorneherein vom Vorliegen einer Liebhabereibetätigung auszugehen, da für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft nicht der tatsächliche Ertrag, sondern die objektive Ertragsfähigkeit maßgeblich ist. Sofern durch eine als plausibel zu erachtende Prognoserechnung von der Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des Prognosezeitraumes auszugehen ist, ist die Einstellung der Tätigkeit dann außer Acht zu lassen, wenn sich diese auf Grund unvorhergesehener Ereignisse (sog. „Unwägbarkeiten“) ergeben hat.

Unwägbarkeiten sind das Ergebnis negativ beeinflussender Ereignisse, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen und nicht mit einem gewollten Verhalten des Steuerpflichtigen

im Zusammenhang stehen. Dazu zählen nach Judikatur und Lehre bei der Vermietung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten beispielsweise Zahlungsschwierigkeiten und Insolvenz von Mietern (vgl. VwGH 26.06.1990, 89/14/0295), unvorhersehbare Investitionen, Schwierigkeiten in der Abwicklung eines eingegangenen Bestandsverhältnisses, unerwartete Probleme auf der Suche nach einem Nachfolgemietler (vgl. VwGH 15.11.1999, 97/15/0144), der "Verlust" der persönlichen Arbeitskraft und eine Krankheit des Steuerpflichtigen (VwGH 31.03.1971, 707/70; VwGH 03.07.2003, 99/15/0017; VwGH 27.04.2000, 99/15/0012; UFS 19.02.2010, RV/0342-F/08; UFS 22.04.2010, RV/0238-F/08; Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 367; Renner, SWK 10/2004, S 373; Rauscher, SWK 19/2004, S 625; Langheinrich, Ryda, FJ 2001, S 84).

Der Bw. hat als Grund für die Beendigung der Vermietungstätigkeit lediglich angeführt, dass seine Tochter dringend eine Wohnung benötigt habe, ohne näher zu erläutern, weshalb sich diese Notwendigkeit ergab. Es wurde auch nicht dargetan, ob es keine andere Möglichkeit gegeben hätte, das Wohnbedürfnis der Tochter zu befriedigen, als ihr die gegenständliche Wohnung zur Verfügung zu stellen. Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates beruht daher die Einstellung der Tätigkeit auf einem nachträglich gefassten freiwilligen Entschluss des Bw. und nicht auf einer Unwägbarkeit im obig dargelegten Sinn (siehe dazu Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 232 ff und RZ 304 ff). Es ist somit von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum auszugehen, in dem ein Gesamtwerbungskostenüberschuss erzielt wurde, weshalb die Vermietungstätigkeit im Berufungsjahr als Liebhaberei zu beurteilen ist.

Aber selbst wenn die Zurverfügungstellung der Wohnung an die Tochter als Unwägbarkeit im obgenannten Sinne angesehen worden wäre und somit nicht von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum auszugehen gewesen wäre, hätte der Vermietungstätigkeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keine objektive Ertragsfähigkeit bescheinigt werden können. Denn dazu bedarf es, wie obig bereits erläutert wurde, der Vorlage einer plausiblen und nachvollziehbaren Prognoserechnung, mittels der die Eignung der Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten dokumentiert wird. Einer solchen, zur Widerlegung der Liebhabereivermutung geeigneten Ertragsprognose sind die der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zu Grunde zu legen. Weichen die (im Beobachtungszeitraum) erzielten tatsächlichen Ergebnisse von den prognostizierten ab, ist dies bei der Beurteilung der Lebensnähe einer Prognoserechnung somit zu berücksichtigen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036). Das bedeutet aber nichts anderes, als dass in eine Prognoserechnung die bis zum Zeitpunkt ihrer Erstellung bekannten tatsächlichen Ergebnisse einzubeziehen sind. Gegenständlich wurden im ersten Jahr der Vermietungstätigkeit (2006) laut Erklärung Mieteinnahmen von 4.090,91 € erzielt, denen

unter anderem Kreditzinsen in Höhe von 5.809,36 € gegenüberstanden. Im Unterschied dazu wurden in der dritten, am 6. Oktober 2006 eingebrachten Prognoserechnung die jährlichen Nettomieteinnahmen für das Jahr 2006 mit 5.454,55 € und die Fremdfinanzierungskosten für dieses Jahr mit 5.062,50 € veranschlagt, obwohl dem Bw. zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Prognoserechnung die tatsächliche Einnahmen- und Zinsentwicklung bereits bekannt gewesen sein müsste. Bereits deshalb kann der Prognoserechnung keine Plausibilität bescheinigt werden. Hinzu kommt, dass der Bw. trotz entsprechender Aufforderung keine Kreditverträge vorgelegt hat, sodass nicht geprüft werden konnte, ob der Tilgungsplan realisiert wurde.

Weiters wurden für Verwaltung, Gebühren, Instandsetzung/Instandhaltung und Mietausfallrisiko in der Prognoserechnung für den gesamten Prognosezeitraum lediglich 200,00 € jährlich berücksichtigt. Allein für das Mietausfallwagnis (darunter ist das Wagnis einer Ertragsminderung zu verstehen, die durch uneinbringliche Mietrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht) wären aber laut Kranewitter (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, Seite 91) 3% -5% des Jahresrohertrages zu berechnen, das wären bei einer veranschlagten Jahresnettomiete von 5.454,55 € zumindest 164,00 €. Hinzu kommt noch, dass nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in einer realitätsnahen Ertragsprognose künftige Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten zu berücksichtigen sind (z.B. VwGH 19.04.2007, 2006/15/055; VwGH 31.05.2006, 2001/13/0171). Denn auch bei einem Neubau muss bei einem Prognosezeitraum von 20 Jahren mit Reparatur- und Instandhaltungsaufwendungen gerechnet werden. Der Ansatz von 200,00 € jährlich für Instandsetzung/Instandhaltung, Mietausfallrisiko sowie allfällige sonstige Ausgaben ist daher jedenfalls als zu gering anzusehen.

Auf der Grundlage obiger Ausführungen vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Rechtsmeinung, dass die gegenständliche Prognoserechnung als ungeeignet für den Nachweis der Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit anzusehen ist. Somit wäre selbst dann vom Vorliegen einer Liebhabereibetätigung auszugehen, wenn nicht von einem abgeschlossenen Betätigungszeitraum ausgegangen würde.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 11. Juni 2010