



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch steuerl. Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamtes xxx betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Jänner bis März 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 7. Jänner 2008 hat der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers (Bw) dem Finanzamt mitgeteilt, der Bw habe von der Firma A die Wohnung Top 10 samt Tiefgaragenplatz Top 26 in B, Straße II, um netto 138.000, 00 € bzw. netto 13.710,00 zuzüglich Nebenkosten (3,5 % Grunderwerbsteuer, 1 % Eintragungsgebühr) erworben. Die Anschaffungskosten für eine Küche wurden mit 6.000,00 € beziffert. Die Wohnung werde im Mai/Juni 2009 fertiggestellt sein. Die Anschaffungskosten würden mit Eigenmitteln in Höhe von 58.900,00 € bzw. Fremdmitteln in Höhe von 110.000,00 € finanziert werden. Der Zinssatz betrage voraussichtlich 3,75 - 4,5 %. Die Mieteinnahmen für die Wohnung wurden mit ca. 367,00 € netto, für den Tiefgaragenplatz ca. 55,00 € netto, gesamt 422,00 netto angegeben. Dem Schreiben wurde eine Prognoserechnung angeschlossen, der ein Darlehenszinssatz von 4 % zu Grunde liege. Im 9. Jahr werde ein Einnahmenüberschuss erwartet. Über den gesamten Zeitraum von 20 Jahren liege aus der Vermietung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen von rund 19.000,00 € vor. Laut der angeschlossenen Finanzierungsaufstellung der Bank vom 13.9.2007 sollte die Finanzierung der 110.000,00 € mittels eines endfälligen CHF-Kredit mit einer Laufzeit von 20 Jahren erfolgen.

Als Anlagen zum Schreiben vom 8. Juli 2009 hat der steuerliche Vertreter des Bw dem Finanzamt die Rechnung der A Wohn Baugesellschaft m.b.H vom 4.2.2009 über den Kauf der Wohnung (Kaufpreis netto 152.410,00 €, 20 % USt 30.482,00 €), eine Aufstellung zur Ermittlung der Vorsteuer für die Monate Jänner bis März 2009, die Umsatzsteuervoranmeldung 01-03/2009 sowie die Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) vorgelegt. Die Prognoserechnung über die Vermietung sei dem Finanzamt bereits zugesendet worden. Die Wohnung werde ab 1. April 2009 wie folgt vermietet: Miete für die Wohnung monatlich 390,00 € inklusive 10 % USt, Miete für die Tiefgarage monatlich 40,00 € inklusive 20 % USt. Er stelle den Antrag, die Umsatzsteuer nach dem Kalendervierteljahr zu ermitteln und die UVA nach Quartal zu erstellen.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für die Monate Jänner bis März 2009 wurden Vorsteuern im Gesamtbetrag von 35.980,77 € geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 13. Juli 2009 wurde der Bw gebeten, die in der Umsatzsteuervoranmeldung 1-3/2009 geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 35.980,77 € durch Vorlage von Rechnungen und Zahlungsbelegen nachzuweisen sowie eine Prognoserechnung über die voraussichtliche Entwicklung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nachzureichen. Aus der Prognoserechnung solle der der Berechnung zugrunde gelegte Zinssatz hervorgehen. Weiters seien neben den regelmäßig anfallenden Einnahmen und Ausgaben (Zinsaufwand, AfA) zumindest ein Betrag für Reparaturkosten, Einnahmenentfall für Leerstehungen und für zukünftige Sanierungskosten zu berücksichtigen. Die Prognoserechnung habe einen Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung bzw. von maximal 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen zu umfassen. Der Bw wurde überdies um Vorlage des Mietvertrages, des Kreditvertrages sowie einer Finanzierungserklärung ersucht.

Mit Schreiben vom 23. Juli 2009 hat der steuerliche Vertreter des Bw Rechnungen und Zahlungsbelege, eine adaptierte Prognoserechnung, den am 1. April 2009 unterfertigten Mietvertrag, den Kreditvertrag vom 3. April 2008 sowie eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung für die Monate Jänner bis März 2009, in der nunmehr Vorsteuern in Höhe von 31.412,53 € geltend gemacht wurden, beim Finanzamt eingereicht. Die Berechnung der Vorsteuern iHv. 31.412,53 € wurde in einer gesonderten Aufstellung dargestellt.

Das Finanzamt hat sodann am 23. Juli 2009 einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate 01-03/2009 erlassen, in dem die Umsatzsteuer und die Vorsteuern mit „0“ ausgewiesen wurden. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, die Vermietung der Wohnung „Straße Top 10“ falle gem. § 1 Abs. 2 LVO unter die Liebhabereivermutung. Liebhaberei liege gemäß § 2 Abs. 4 LVO nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem Zeitraum von 20 Jahren ab der entgeltlichen Überlassung einen

Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung würden die Kosten der Leerstehung 2 - 5 % der Mietzinse, die Mietausfallskomponente 3 - 4 % sowie die in Zukunft zu erwartenden Instandsetzungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen zumindest 3 % (bei Neubauten) bis 30 % betragen. Weiters sei die AfA nicht richtig berechnet (richtig seien 2.422,70 € jährlich bei Anschaffungskosten von 161.514,00 € ohne Grundanteil). Unter Adaptierung der Prognoserechnung sei mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen nicht zu rechnen. Es liege daher Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne vor.

Mit Schreiben vom 17. August 2009 hat der steuerliche Vertreter des Bw fristgerecht gegen den Festsetzungsbescheid berufen. Er ersuche um U-Gutschrift über 31.412,53 €, da keine Liebhaberei vorliege. Er überreiche die Prognoserechnung, in welcher neben den in der Bescheidebegründung angeführten Kosten (Leerstehungen, Mietausfallskomponente, Instandhaltungsaufwendungen) 9 % unter „*Aufwand Sonstiger*“ berücksichtigt worden seien, wobei weiters eine Indexierung von 1,5 % jährlich in Ansatz gebracht worden sei. Die Kürzung der AfA sei nicht nachvollziehbar, nachdem die AfA wie folgt ermittelt worden sei:

Kaufpreis netto inkl. Nebenkosten und Grundanteil	160.640,14
abzüglich Grundanteil 25 %	40.160,03
Kaufpreis netto ohne Grund	120.480,11

Der Zinssatz sei in der beiliegenden Prognoserechnung mit 2,5 % für das CHF-Darlehen in Ansatz gebracht worden, nachdem laut Bestätigung der Bank für das erste Quartal ein Zinssatz von 1,375 % und für das zweite Quartal 2009 ein Zinssatz von 1,25 % beim CHF-Darlehen abgerechnet worden seien. Laut beiliegender Prognoserechnung ermittle sich nach 20 Jahren ein Gesamtüberschuss von 25.688,00 €, sodass keine Liebhaberei bei der Vermietung der Wohnung vorliege.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 14. September 2009 hat das Finanzamt die Berufung abgewiesen. In der gesonderten Begründung vom 10. September 2009 wurde im Wesentlichen ausgeführt, gegenständlich würden zwar noch keine Überschussrechnungen vorliegen, allerdings seien im Laufe des bisherigen Verfahrens mehrere Prognoserechnungen beigebracht worden (die erste am 9.1.2008, eine weitere am 24.7.2009 und die dritte im Zuge der Berufung). Wenngleich die nunmehr dritte Prognoserechnung um die Aufwendungen der Leerstehung, um eine Mietausfallkomponente und um Instandhaltungsaufwendungen erhöht worden sei, könne diese (dritte) Prognoserechnung nicht als plausibel im Sinne der obgenannten Anforderungen (Verweis in der BVE auf Erk. des VwGH 28.3.2000,

98/14/0217 und Feststellung von Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung) angesehen werden. Dies deshalb, weil auch diese Prognoserechnung von einem Annuitätendarlehen und infolgedessen von sich jährlich vermindernenden Zinszahlungen ausgehe. Laut Kreditvertrag vom 3.4.2008 sei der Wohnungskauf jedoch tatsächlich mittels eines endfälligen CHF-Darlehens finanziert worden. Es könne daher weder davon ausgegangen werden, dass sich die Zinsen von Jahr zu Jahr reduzieren würden, noch entspreche der angenommene Zinssatz von 2,5 % für ein Fremdwährungsdarlehen der Realität. Bei Fremdwährungskrediten komme sowohl das Zinsrisiko als auch das Währungsrisiko voll zum Tragen. Sowohl Höchststände beim Schweizer Franken als auch weitere Verluste im Zinsbereich könnten nicht ausgeschlossen werden. Für eine seriöse Prognoserechnung seien daher jedenfalls Zinssätze heranzuziehen, die einem Bauspardarlehen entsprechen würden (= Zinsobergrenze von 6 %, kein Währungsrisiko). Selbst wenn die vorgelegte Prognoserechnung (mit jährlich sinkenden Zinsen) nur insoweit adaptiert werde, dass ein realistischer Zinssatz von 5 % der Berechnung zu Grunde gelegt werde, errechne sich auch nach 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Aus den obigen Ausführungen ergebe sich, dass gegenständlich die in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II normierte Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden habe können und somit Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vorliege. Der Vollständigkeit halber sei anzuführen, dass die AfA-Bemessungsgrundlage im Erstbescheid entsprechend den Berufungsausführungen tatsächlich, was den Kaufpreis betreffe, unrichtig ermittelt worden sei. Der Kaufpreis (netto 193.702,51) sei aus der vom steuerlichen Vertreter am 9.7.2009 übermittelten Aufstellung übernommen worden, wobei allerdings nicht beachtet worden sei, dass diese Aufstellung beim Bruttokaufpreis, beim Nettokaufpreis und beim Vorsteuerabzug rechnerische Unrichtigkeiten aufweise. Was den abzugsfähigen Grundanteil betreffe, so könne dieser nicht mit 25 % ermittelt werden, sondern es sei der vom Bauträger ermittelte Grundanteil in Höhe von 28.563,24 € in Ansatz zu bringen.

Mit Schriftsatz vom 9. Oktober 2009 hat der Bw ein Ersuchen um Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages bis 15.11.2009 gestellt. Der mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 13.11.2009 gestellte Vorlageantrag ist am 16. November 2009 beim Finanzamt per Post eingelangt und damit rechtzeitig eingebracht worden.

In der Begründung hat der steuerliche Vertreter des Bw vorgebracht, folgende Sachverhalte würden das Vorliegen einer Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinne bei der zugrunde liegenden Vermietung und Verpachtung der Wohnung seines Klienten widerlegen:

1) Laut beiliegender Prognoserechnung werde über den Beobachtungszeitraum von 20 Jahren ein Überschuss von 7.401,00 € erzielt.

Folgende Grundlagen seien bei der Erstellung der Prognoserechnung der Vermietung & Verpachtung zugrunde gelegt worden:

- a) Die Anschaffungskosten der Einbauküche seien bei den Gesamtkosten des Gebäudes berücksichtigt, nachdem die Einbauküche nicht ohne Verletzung ihrer Substanz versetzt werden könne und somit kein eigenes Wirtschaftsgut bilde.
- b) Ausgehend vom derzeitigen Zinssatz des aufgenommenen Darlehens für die Finanzierung der Anschaffung der Wohnung von aktuell 1,25 % sei in weiterer Folge eine Erhöhung der Zinssätze wie folgt angenommen:

ab 2010 2%, ab 2012 3%, ab 2015 4 %, ab 2020 4,5 %

Die Einschätzung der Entwicklung des Zinssatzes sei von Haus aus sehr schwierig und sei von niemandem gerade über einen Zeitraum von 20 Jahren exakt bestimmbar. Diesbezüglich seien seiner Auffassung nach selbst VwGH-Entscheidungen über die Festsetzung eines Zinssatzes bei Prognoserechnungen über einen Zeitraum von 20 Jahren nur im Zeitpunkt der VwGH-Entscheidung selbst maßgebend und anwendbar. Nach Expertenmeinung sei derzeit bei Anhalten der Konjunkturschwäche mit keiner wesentlichen Erhöhung des Zinssatzes zu rechnen, nachdem die Wirtschaft eine Anhebung des Zinssatzes nicht verkraften würde. Um dem Szenario einer Zinssatzerhöhung gerecht zu werden, seien wie in der obigen Zinssatzstaffel ausgewiesen, Zinserhöhungen in der Prognoserechnung angenommen worden. Mögliche Zinssatzsenkungen über den Beobachtungszeitraum der Prognoserechnung seien dabei unberücksichtigt geblieben.

- c) Nachtragsvereinbarungen beim Darlehen Bank , Konto Nr.

Laut beiliegender Vereinbarung seien vom Bw mit der Bank Nachtragsvereinbarungen zum bestehenden Kreditvertrag über Sondertilgungen verbindlich getroffen worden, welche folgende Sondertilgungen verbindlich vorsehen und monatlich Rückzahlungsraten auf das Darlehen von 400,00 €, beginnend mit 5.11.2009 enthalten würden:

- aa) Sondertilgungen über

5.000,00 € am 25.10.2009

10.000,00 € am 25.10.2014

10.000,00 € am 25.10.2019

10.000,00 € am 25.10.2024

5.000,00 € am 25.4.2028

- bb) monatliche Rückzahlungsraten von 400,00 €

Nachdem bereits im ersten Jahr ein Überschuss aus der Vermietung laut Prognoserechnung zu erwarten sei, würden die Nachtragsvereinbarungen vom 8.10.2009 zum bestehenden Kreditvertrag zu keiner Änderung der Bewirtschaftung im Sinne der Liebhabereiverordnung führen.

Ausgehend von der fiktiven Annahme, dass vor den getroffenen Nachtragsvereinbarungen zum bestehenden Kreditvertrag ein Verlust aus der Vermietung vorliege und damit Liebhaberei für die Vermietung für den Beobachtungszeitraum bis zum 8.10.2009 vorliege, so wäre seiner Meinung nach das Recht der (positiven) Vorsteuerberichtigung im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994 gegeben.

Begründet wurde diese Ansicht damit, eine langfristig angelegte Vermietung begründe auch im Falle einer kleinen Vermietung die Eigenschaft als Steuerpflichtiger im Sinne der 6. EG-RL und die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994.

Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Beschluss vom 26.5.2004, 2000/14/0021 und 0019, EU 2004/0002 und 0003-1, ausgeführt, dass die Liebhaberei, soweit sie die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum betreffe, in richtlinienkonformer Interpretation als unechte Befreiung im Sinne Artikels 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG RL anzusehen sei. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm der LVO könne daher in richtlinienkonformer Interpretation als unechte Steuerbefreiung im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-RL angesehen werden. Daher bestehe das Recht zu einer (positiven) Vorsteuerberichtigung im Sinne des § 12 Abs. 10 UStG 1994, wenn eine als Liebhaberei eingestufte Wohnungsvermietung auf Grund einer geänderten Bewirtschaftung ab diesem Zeitpunkt wieder als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle anzusehen sei.

In Anwendung dieser Ausführungen müsse deshalb die in der beiliegenden Umsatzsteuervoranmeldung 10-12/2009 ausgewiesene (positive) Vorsteuerberichtigung über den Gutschriftsbetrag von 31.412,53 € (UVA 10-12/2009 liege diesem Schreiben bei) steuerlich erfasst werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob das Finanzamt die Betätigung des Bw (Vermietung einer Eigentumswohnung samt Tiefgaragenabstellplatz) zu Recht (der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung folgend) als umsatzsteuerlich unbeachtliche Betätigung beurteilt und demgemäß die geltend gemachten Vorsteuern im Festsetzungsbescheid vom 23. Juli 2009 zu Recht mit „0“ festgesetzt hat.

Vorausgeschickt wird, dass die Referentin nur über jenen Voranmeldungszeitraum (Jänner bis März 2009), für den eine bescheidmäßige Festsetzung erfolgt ist und gegen die sich die Berufung richtet, zu entscheiden hat und demgemäß über den im Vorlageantrag vom 13. November 2009 gestellten Antrag auf „positive Vorsteuerberechtigung“ für den Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum 10-12/2009 nicht abzusprechen hat.

Gem. § 2 Abs. 1 1. Satz UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Gem. § 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.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden, abziehen.

Nach innerstaatlichem Recht ist für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung vom Grundsatz auszugehen, dass nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen ist. Ob eine solche vorliegt, ist fallbezogen nach der Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993 idF BGBl. II 358/1997 (im Weiteren LVO II) zu beurteilen.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet zwischen Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO II), 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 LVO II). Die Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO II ausgeschlossen werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder 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 Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der zitierten Verordnung gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Dieser Zeitraum stimmt mit dem vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3.7.1996, 93/13/0241, als absehbar erkannten Zeitraum überein und entspricht bei einer

Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

Ob eine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung 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. Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von den Liebhabereiverordnungen geforderten Zeitraumes liegt nicht bei der Behörde, sondern auf Seiten des Steuerpflichtigen, der die Liebhabereivermutung zu widerlegen hat (VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die objektiven Umstände, die dafür sprechen, dass sich ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, sind sohin vom sich Betätigenden schlüssig und nachvollziehbar in einer Prognoserechnung darzulegen (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Nur derjenige, der die Betätigung entfaltet, weiß nämlich über die wesentlichen Umstände, somit auch über den Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses Bescheid (VwGH 5.5.1992, 92/14/0027). Dabei sind so genannte typische Betätigungsrisiken realistisch abzuschätzen.

Auf Grund der Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Liebhabereibeurteilung für die Umsatzsteuer, gilt die für die Einkommensteuer erstellte Prognose (Prognoseberechnung) auch für die Umsatzsteuer (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 541). Ist eine "kleine Vermietung" ertragsteuerlich Liebhaberei, so ist sie dies auch umsatzsteuerlich. Umsätze aus der Vermietung von "Liebhabereiobjekten" sind - unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges - umsatzsteuerbefreit (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Der Verwaltungsgerichtshof hat seine bereits zur Stammfassung der LVO 1993 vertretene Ansicht (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082) auch im zeitlichen Geltungsbereich der Fassung der LVO 1993, BGBl. II Nr. 358/1997, aufrecht erhalten (vgl. VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318).

Laut Verwaltungsgerichtshof sind an eine Prognoserechnung nachstehende Mindestanforderungen zu stellen:

- 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;
- vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Die Parteien des Verfahrens gehen zu Recht übereinstimmend davon aus, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung einer Eigentumswohnung um eine so genannte "kleine

Vermietung" iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 idF BGBl. II 358/1997 (im Weiteren LVO II genannt) handelt, für die die Liebhabereivermutung gilt.

Der steuerliche Vertreter des Bw hat insgesamt drei Prognosen vorgelegt, zumal im Schreiben vom 8. Juli 2009 lediglich auf die bereits dem Schreiben vom 7. Jänner 2008 angeschlossene Prognose verwiesen wurde. In der ersten Prognose (beim FA am 9. Jänner 2008 eingelangt) wurde nach Ablauf von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen von 19.012,98 € prognostiziert. In der zweiten, der Berufung vom 17.8.2009 angeschlossenen Prognose, wurde nach Ablauf von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen in Höhe von 25.688,23 € prognostiziert. Die Prognosen unterscheiden sich maßgeblich hinsichtlich des zum Ansatz gebrachten Zinsaufwandes für den Schweizer Franken Kredit im Gegenwert von 110.000,00 €. In der ersten Prognose, die noch vor Kreditusage vom 3.4.2008 beim Finanzamt eingebracht wurde, wurde der Berechnung des Zinsaufwandes ein Zinssatz von 4 % zu Grunde gelegt und ein sich jährlich vermindender Zinsaufwand wegen „Zusatztilgungen“ angenommen. Der ersten Prognose lag ein voraussichtlicher Nettomietzins von 422,00 € (für die Wohnung und den Tiefgaragenabstellplatz) zu Grunde. Die Mieteinnahmen wurden jährlich um 1,5 % erhöht. Die zweite Prognose geht von einem Zinssatz von 2,5 % für den Prognosezeitraum von 20 Jahren und ebenfalls von einem sich jährlich vermindernenden Zinsaufwand auf Grund von „Zusatztilgungen“ aus. Der Prognose wurden monatliche Mieteinnahmen iHv netto 387,88 € zu Grunde gelegt. Die Mieteinnahmen wurden jährlich um 1,5 % erhöht.

Das Finanzamt hat dem Bw bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vorgehalten, dass der Wohnungskauf abweichend von den eingereichten Prognosen tatsächlich mittels eines endfälligen CHF-Darlehens finanziert worden sei, und hat die Ansicht vertreten, dass der angenommene Zinssatz von 2,5 % angesichts des Zins- und Währungsrisikos bei einem Fremdwährungsdarlehen nicht realitätsnah sei. Das Finanzamt ist in der Berufungsvorentscheidung davon ausgegangen, dass ein Zinssatz von 5 % realistisch sei und hat sich dabei auf die Zinsobergrenze von 6 % bei Bauspardarlehen gestützt. Unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 5 % errechne sich nach 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Prognose wurde aus den angeführten Gründen als nicht plausibel (realitätsnah) erstellt beurteilt.

Die Referentin schließt sich der Ansicht des Finanzamtes an, dass eine Prognose, die von völlig anderen Prämissen (hinsichtlich der Tilgung des Darlehens und damit des im Prognosezeitraum zu erwartenden Zinsaufwandes) ausgeht, als sie der tatsächlichen Bewirtschaftungsart, zu der auch die Finanzierung und die mit dem Kreditinstitut bei Vertragsabschluss vereinbarten Rückzahlungsmodalitäten gehören, entsprechen, nicht die an

eine realitätsnahe Prognose gestellten Anforderungen erfüllt. Eine in dieser Weise erstellte Prognoserechnung ist von vornherein nicht geeignet, die Liebhabereivermutung zu widerlegen.

Der Bw hat dem Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat keine Prognose angeschlossen, aus der ersichtlich gewesen wäre, dass bei Berechnung des Zinsaufwandes für das (tatsächlich aufgenommene) endfällige CHF-Darlehen im Gegenwert von 110.000,00 € in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar wäre.

Die dem Vorlageantrag angeschlossene Prognose, mit der nach 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen in Höhe von 7.401,48 € prognostiziert wurde, wurde laut steuerlichem Vertreter u.a. auf Grundlage der **Nachtragsvereinbarung vom 8.10.2009** mit der Dornbirner Sparkasse erstellt, wonach beginnend mit 5.11.2009 monatliche Rückzahlungsraten von 400,00 € sowie Sondertilgungen über 5.000,00 € am 25.10.2009, jeweils 10.000,00 € am 25.10.2014, am 25.10.2019, am 25.10.2024 sowie in Höhe von 5.000,00 € am 25.4.2028 erfolgen sollen und sich damit die aushaftende Schuld und demgemäß der Zinsaufwand in den einzelnen Jahren und in Summe entsprechend vermindern würden. Für die Berechnung des Zinsaufwandes hat der steuerliche Vertreter des Bw für 2009 einen Zinssatz von 1,25 %, ab 2010 2 %, ab 2015 4 % und ab 2020 von 4,5 % herangezogen.

Der steuerliche Vertreter hat weder behauptet noch eine Prognose darüber vorgelegt, dass aus der Vermietung unter Ausklammerung der Auswirkungen der außerhalb des Berufungszeitraumes abgeschlossenen Nachtragsvereinbarung (der vereinbarten Sondertilgungen und monatliche Rückzahlungsraten von 400,00 € ab November 2009) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erwirtschaftbar wäre. Da der Bw den von ihm an Hand einer Prognose zu erbringenden Nachweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung in einem absehbaren Zeitraum von zumindest 20 Jahren unter Beibehaltung der ursprünglich gewählten Bewirtschaftungsart nicht erbracht hat, ist die Betätigung des Bw ab Beginn der Vermietung einkommensteuerrechtlich und dieser Beurteilung folgend umsatzsteuerlich nicht relevant. Ein Vorsteuerabzug kann nicht erfolgen. Entgegen der Ansicht des Bw ist es unter den gegebenen Umständen nicht relevant, ob 2009 ein Verlust oder ein Gewinn erwirtschaftet wurde. Eine Beobachtung der Tätigkeit (Abgleich der Prognose mit tatsächlichen Ergebnissen) wäre nur dann erforderlich, wenn eine realitätsnahe, an die ursprünglich gewählte tatsächliche Bewirtschaftungsart anknüpfende (plausible) Prognose vorliegt, aber noch Unsicherheit darüber besteht, ob die in dieser prognostizierten Jahresergebnisse eingehalten werden können.

Die vom Bw nachgereichte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 weist im Übrigen nur deshalb einen ohnedies nur geringfügigen Einnahmenüberschuss von 215,24 € aus, weil der Bw die Nettoeinnahmen ausgehend von einer Bruttomiete von 430,00 € (monatlich) für die Wohnung und von brutto 100,00 € für den Tiefgaragenabstellplatz errechnet hat. Im Mietvertrag wurde für die Wohnung aber eine mtl. Bruttomiete von 390,00 €, für den Tiefgaragenabstellplatz von 40,00 € vereinbart. Der steuerliche Vertreter hat im Schreiben vom 8. Juli 2009 selbst darauf hingewiesen, dass die Wohnung bzw. der TG-Abstellplatz ab 1.4.2009 um 390,00 € bzw. 40,00 € **inklusive** 10 % bzw. 20 % USt vermietet werde. Der Vergebührung des Mietvertrages wurde auch ein mtl. Bruttomietzins von gesamt 430,00 € zu Grunde gelegt. Die dem Vorlageantrag angeschlossenen Prognose geht ebenfalls von einer auf Basis einer Bruttomiete von 390,00 € bzw. 40,00 € sich errechnenden Nettomiete von 354,55 € (Wohnung) bzw. von 33,33 € (gesamt 387,88 €) aus. Die monatlichen Bruttoeinnahmen wurden in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 auffallenderweise exakt um jenen Betrag (100,00 €) erhöht und auf Miete Wohnung und TG-Abstellplatz verteilt, der als Betriebskosten-Akonto mit dem Mieter vereinbart worden ist. Der steuerliche Vertreter hat nicht behauptet, der Mietzins sei nachträglich (und falls doch in fremdunüblicher und steuerlich nicht anzuerkennender Weise) erhöht worden, sodass die vereinbarte Nettomiete der Berechnung der Einnahmen zu Grunde zu legen ist. Entgegen der Ansicht des steuerlichen Vertreters wurde also 2009 kein Einnahmenüberschuss erwirtschaftet. Der für 2009 auf Basis eines Zinssatzes von 1,25 % vom Bw prognostizierte Zinsaufwand iHv 1.347,26 €, der unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Nachtragsvereinbarung (mtl. Rückzahlungsraten von 400,00 € ab 5.11.2009, Sondertilgung iHv. 5.000,00 €) errechnet wurde, weicht erheblich (um ca. 33, %) vom tatsächlich angefallenen Zinsaufwand (1.996,61 €) laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 ab. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 wurde - anders als in der Prognose - kein „Sonstiger Aufwand“ berücksichtigt.

Eine Besonderheit bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen ist es, dass nur Zeiträume gleicher Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit zu Grunde zu legen sind. § 2 Abs. 4 zweiter Satz LVO 1993 bestimmt, dass das Vorliegen von Liebhaberei **ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen ist, als die Art der Bewirtschaftung nicht geändert wird**. Damit soll verhindert werden, dass bei solchen Betätigungen Verluste (Werbungskostenüberschüsse) in Kauf genommen werden und die Ertragslage erst bzw. nur dann verbessert wird, wenn die Beurteilung der Betätigung als Liebhaberei droht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Rz 217). Eine Änderung der Bewirtschaftung (oder der Tätigkeit) bewirkt, dass die ursprüngliche (verlustbringende) Betätigung als beendet (abgeschlossene Betätigung) und die geänderte Betätigung als neu begonnen gilt. Die

abgeschlossene Betätigung und die geänderte Betätigung sind jeweils für sich und unabhängig voneinander auf Liebhaberei zu prüfen.

Eine Änderung der Bewirtschaftung ist im von der Referentin zu beurteilenden Zeitraum (Jänner bis März 2009) nicht eingetreten, zumal die Nachtragsvereinbarung mit der Bank erst am 8.10.2009 abgeschlossen wurde. Die Nachtragsvereinbarung ist zweifelsfrei erst als Reaktion auf die Liebhabereibeurteilung des Finanzamtes abgeschlossen worden. Es wurde keine Prognose vorgelegt, aus der ersichtlich gewesen wäre, dass die Vermietung in der ursprünglich gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen zu erwirtschaften.

Nur der Vollständigkeit halber wird darauf verwiesen, dass eine Änderung der Bewirtschaftung erst dann anzunehmen ist, wenn es zu einer grundlegenden Änderung des wirtschaftlichen Engagements kommt **und** die Änderung dazu führt, dass

- ein Wandel in eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 stattfindet **oder**
- nunmehr Gewinne (Überschüsse) zu erwarten sind, also die Betätigung objektiv ertragsfähig gestaltet wird.

Die dem Vorlageantrag angeschlossene, unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Nachtragsvereinbarung mit der Bank erstellte Prognose, weist zwar ab Beginn der Betätigung positive Jahresergebnisse und nach Ablauf von 20 Jahren einen Gesamtüberschuss von 7.401,48 € aus. Die Beurteilung der Frage, ob sich bei näherer Prüfung die Prognose als plausibel erweist, obliegt fallbezogen nicht der Referentin, zumal der Berufszeitraum nicht von einer allfälligen Änderung betroffen ist und selbst dann, wenn eine Änderung der Bewirtschaftung (Wechsel von Liebhaberei zur Einkunftsquelle) durch die Nachtragsvereinbarung eingetreten wäre, eine getrennte Betrachtung (siehe oben) der Zeiträume vor und nach Änderung der Bewirtschaftung stattzufinden hätte.

Informationshalber wird hinsichtlich des den eingereichten Prognosen zu Grunde gelegten Prognosezeitraumes angemerkt, dass davon auszugehen ist, dass bereits 2008 Fremdmittelaufwendungen angefallen sind, zumal die Kreditusage bereits am 3.4.2008 erfolgt ist. Die 2008 angefallenen Fremdmittelzinsen sind in den bisherigen Prognosen unberücksichtigt geblieben und würden jedenfalls den ausgewiesenen Gesamtüberschuss der Einnahmen mindern. Der absehbare Zeitraum verlängert sich (auf höchstens 23 Jahre) um (einnahmenlose) Zeiten, in denen bereits Aufwendungen iZm der beabsichtigten Vermietung angefallen sind. Die Einnahmen für das Jahr 2009 wurden in der dem Vorlageantrag angeschlossenen Prognose zu hoch angesetzt, da der Nettomietzins von laut Prognose mtl. 387,88 € (für Wohnung und TG-Abstellplatz) für 12 statt für 9 Monate angesetzt wurde. Die

Anschaffungskosten für die Küche wurden laut Vorlageantrag den Anschaffungskosten für das Gebäude zugerechnet. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2009 wurden die Anschaffungskosten für das Gebäude um jene der Küche vermindert und eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die Küche von 10 Jahren der Abschreibung zu Grunde gelegt.

Eine „positive“ Vorsteuerkorrektur - wie sie vom Bw im Vorlageantrag beantragt wurde - kommt fallbezogen schon deshalb nicht in Betracht, zumal die Referentin – worauf bereits eingangs verwiesen wurden - nur über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis März 2009 zu entscheiden und ein Wechsel von Liebhaberei zur Einkunftsquelle in diesem Zeitraum nicht stattgefunden hat. Im Übrigen führt der Übergang von Liebhaberei zu einer unternehmerischen Tätigkeit nicht zu einem nachträglichen Vorsteuerabzug. Auch § 12 Abs. 10 ff ist nicht anwendbar (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 205, 262).

Feldkirch, am 27. Mai 2011