



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., CH-0000, vom 27. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30. Jänner 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der in der Schweiz ansässigen und daher in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Bw. durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung wurden von der Betriebsprüfung (BP) die folgenden, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im BP-Bericht vom 22. Jänner 2009 dargestellten, Feststellungen getroffen:

I) Objekt X.:

Mit Kaufvertrag vom 2. September 2005 seien von der Berufungsverwerberin (Bw.) Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft X. (Wohnung 22) sowie PKW-Stellplatz von der Y-ImmobilientreuhandGmbH um einen Gesamtkaufpreis von € 245.760,00 inklusive 20 % Umsatzsteuer (€ 40.960,00) erworben worden. Unter Berücksichtigung der Kaufnebenkosten (Notar, Grunderwerbsteuer, Eintragsgebühr) seien der Bw. Anschaffungskosten in Höhe von € 273.731,10 entstanden. Von der Bw. seien Vorsteuern in Höhe von € 41.998,60 geltend gemacht worden. Zur Deckung der

Investitionskosten inklusive Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten sei eine Kreditzusage der Bank Z. über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 280.700,00 vorgelegt worden. Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites betrage der Zinssatz für die erste Zinsperiode (beginnend mit dem Tag der Kreditinanspruchnahme und endend einen Tag vor dem 1.1.2006) 2,36 % p.a., für die weiteren Zinsperioden betrage die Verzinsung jeweils 1,6 % p.a. (Marge) über dem Indikator (Dreimonats-LIBOR). Die Bw. habe sich verpflichtet, einen Tilgungsträger in Form einer Lebensversicherung aufzubauen, welche aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn, bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung in Höhe von 19 % des Nettokaufpreises in Höhe von insgesamt € 79.872,00, gespeist werde. Der Tilgungsträger diene gleichzeitig auch als Sicherstellung für den Fremdwährungskredit. Als weitere Sicherstellung habe die Bw. den Anspruch aus einer Ablebensversicherung über € 75.000,00 verpfändet. Außerdem habe sich die Kreditgeberin ein Pfandrecht an dem von der Bw. erworbenen Liegenschaftsanteil über € 281.000,00 gesichert. Eine vorzeitige Rückzahlung in Form der in der vorgelegten Prognoserechnung vorgesehenen Sondertilgung nach 10 Jahren sei im Kreditvertrag aber nicht vorgesehen. Von der Bw. sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2016 (Jahr 11) und einen Gesamtüberschuss ab dem Jahr 2023 (Jahr 18) vorsehe, was kumuliert auf einen Zeitraum von 20 Jahren einen Totalüberschuss in Höhe von € 8.268,53 ergebe. Die von der Bw. zum Ausgleich von Leerstehungen zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool seien ebenso wie die für die Rücklage für zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen monatlich zu leistenden Fixbeträge nicht berücksichtigt worden. Die Indexsteigerung der Mieterlöse und der Betriebskosten sei mit 2,5 % und der Zinsaufwand des endfälligen Kredites in den ersten 10 Jahren mit jeweils € 5.482,98 pro Jahr berechnet worden. Eine Sondertilgung des Kredites in Höhe von € 80.000,00 sei am Ende des 10. Jahres angesetzt worden, wodurch sich die Kreditzinsen auf jährlich € 3.482,98 verringern würden. Die Kreditzusage der Bank Z. vom 31. August 2005 sehe jedoch ausschließlich eine endfällige Tilgung zum 31. August 2031 aus dem Erlös der Veranlagungsprodukte vor, eine allfällige Restforderung sei in 60 monatlichen Raten zurückzuzahlen. Da der prognostizierte Erlös aus den Veranlagungsprodukten offenbar nach 25 Jahren den offenen Kreditbetrag abdecken sollte, erscheine eine bereits ursprünglich geplante Sondertilgung nicht sinnvoll. Aus der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre ergebe sich ein durchschnittlicher Zinssatz von 3,1579 %. Die jährliche Indexanpassung der Mieteinnahmen in der vorgelegten Prognoserechnung sei in Höhe von 2,5 % erfolgt. Nach dem vorliegenden Mietvertrag sei die Anpassung auf Basis des Verbraucherpreisindexes 2000 vorgesehen. Nach Aufstellung des Statistischen Zentralamtes habe die durchschnittliche Inflation der Jahre 1993 bis 2005 2 %

betragen. Da somit auf eine jährliche Indexsteigerung von 2 % auch für die folgenden Jahre geschlossen werden könne, gehe die BP von einer Indexanpassung der Mieteinnahmen und der Betriebskosten von 2 % aus. Eine Einkunftsquelle liege bei Vermietung, wobei es sich um eine Betätigung mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO) handle, nur dann vor, wenn sich in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaften lasse. Der absehbare Zeitraum sei mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn angesetzt. Wie sich aus der von der Bw. vorgelegten Prognoserechnung nach der dargestellten Anpassung an die tatsächlichen Gegebenheiten ergebe, sei die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten im Beobachtungszeitraum von 20 Jahren nicht möglich, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei. Die erklärten Verluste seien mangels Einkunftsquellencharakter der Vermietung nicht ausgleichsfähig. Im Bereich der Umsatzsteuer liege keine unternehmerische Betätigung vor, so dass im Zusammenhang mit dieser Betätigung ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge bestehet eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.

II) Objekt G.:

Mit Kaufvertrag vom 28. Juli 2006 seien von der Bw. Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft G. (Wohnung 71) sowie PKW-Stellplatz von der Y-ImmobilientreuhandGmbH um einen Gesamtkaufpreis von € 126.942,00 inklusive 20 % Umsatzsteuer (€ 21.157,00) erworben worden. Unter Berücksichtigung der Kaufnebenkosten (Notar, Grunderwerbsteuer, Eintragsgebühr) seien der Bw. Anschaffungskosten in Höhe von € 141.358,99 entstanden. Von der Bw. seien Vorsteuern in Höhe von € 21.676,60 geltend gemacht worden. Zur Deckung der Investitionskosten inklusive Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten sei eine Kreditzusage der Bank W. über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 145.000,00 vorgelegt worden. Es handle sich um einen endfälligen Kredit mit einer Laufzeit von 25 Jahren und einem Zinssatz von 3 % bis auf weiters vom aushaltenden Kapital auf Indexbasis LIBOR bzw. SMR/EURIBOR. Der Kreditvertrag sehe vor, dass die endfällige Tilgung (zum 5. Juli 2031) aus dem Erlös des als Sicherstellung bestellten Veranlagungsproduktes zu erfolgen habe. Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Laufzeit habe sich die Bw. verpflichtet, einen Tilgungsträger in Form eines Wertpapieransparplanes aufzubauen, welcher aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn in Höhe von € 37.024,00 gespeist werde. Der Tilgungsträger diene gleichzeitig auch als Sicherstellung für den Fremdwährungskredit. Als weitere Sicherstellung sei der Anspruch aus einer noch abzuschließenden Risikoversicherung über € 72.500,00 vorgesehen. Außerdem habe sich die Kreditgeberin ein Pfandrecht an dem von der Bw. erworbenen Liegenschaftsanteil über € 145.000,00 gesichert. Für das Jahr 2006 seien Zinsen in Höhe von € 1.903,62 (lt. Bankbestätigung) als Werbungskosten geltend gemacht

worden. Laut der vorliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für den Zeitraum August bis Dezember 2006 betrage der Hauptmietzins für die Wohnung mtl. € 312,82. Für den PKW-Stellplatz seien mtl. € 40,00 angesetzt worden. Eine Prognoserechnung wurde trotz Aufforderung der BP von der Bw. nicht vorgelegt, weshalb eine entsprechende Berechnung durch die BP vorgenommen wurde. Dazu wurde von der BP ausgeführt, dass der Mietzins in tatsächlich erzielter Höhe als Ausgangswert für die Mieteinnahmen der nachfolgenden Jahre heranzuziehen sei. Nach dem vorliegenden Mietvertrag sei die jährliche Indexanpassung der Mieteinnahmen auf Basis des Verbraucherpreisindexes 2000 vorgesehen. Nach Aufstellung des Statistischen Zentralamtes habe die durchschnittliche Inflation der Jahre 1993 bis 2005 2 % betragen. Da somit auf eine jährliche Indexsteigerung von 2 % auch für die folgenden Jahre geschlossen werden könne, gehe die BP von einer Indexanpassung der Mieteinnahmen und der Betriebskosten von 2 % aus. Als Finanzierungskosten seien ein jährlicher Zinsaufwand von € 4.350,00 sowie sonstige Finanzierungskosten von € 5.483,00 zu berücksichtigen. Weiters seien die von der Bw. zum Ausgleich von Leerstehungen zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool und die für die Rücklage für zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen monatlich zu leistenden Fixbeträge zu berücksichtigen. Zusammenfassend ergebe sich für den Prognosezeitraum 2006 bis 2025 ein Gesamtverlust in Höhe von € - 44.025,83. Eine Einkunftsquelle liege bei Vermietung, wobei es sich um eine Betätigung mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO) handle, nur dann vor, wenn sich in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaften lasse. Der absehbare Zeitraum sei mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn anzusetzen. Wie sich aus der von der BP erstellten Prognoserechnung ergebe, sei die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten im Beobachtungszeitraum von 20 Jahren nicht möglich, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei. Die erklärten Verluste seien mangels Einkunftsquellencharakter der Vermietung nicht ausgleichsfähig. Im Bereich der Umsatzsteuer liege keine unternehmerische Betätigung vor, so dass im Zusammenhang mit dieser Betätigung ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge bestehe eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Die Bescheide vom 30. Jänner 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 wurden vom Finanzamt unter Zugrundelegung der BP-Feststellungen erlassen.

Die Bw. erhab mit Anbringen vom 27. Februar 2009 Berufung gegen diese Bescheide und brachte im Wesentlichen vor, dass sich unter Berücksichtigung einer Indexanpassung von 2,5 % und der Sondertilgung innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben würde, weshalb die Anerkennung der Unternehmereigenschaft

und der Einkunftsquelleneigenschaft und somit die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt werde. Die BP habe bei der Ermittlung des Verbraucherpreisindexes nicht den gesamten Beobachtungszeitraum berücksichtigt. Da der Verbraucherpreisindex für einen Zeitraum von 20 Jahren berücksichtigt werden müsse, sei eine Indexanpassung von 2,5 % gerechtfertigt. Weiters habe die BP die vorgesehene Sondertilgung nicht anerkannt, was der Liebhabereiverordnung widerspreche.

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 (Liebhaberei) nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit.

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 steht das Recht zum Vorsteuerabzug nur einem Unternehmer zu.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet jemand, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

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 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

I) Objekt X.:

Die Bw. wendet gegen die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft und Unternehmereigenschaft im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit betreffend die Wohnung in X. einerseits die Berücksichtigung der Sondertilgung in Höhe von € 80.000,00 (laut der vorgelegten Prognoserechnung) und andererseits die Indexanpassung in Höhe von 2,5 % anstelle der von der BP berücksichtigten Indexanpassung in Höhe von 2,0 % ein.

Die Bw. legte ihrer Prognoserechnung tatsächwidrige Angaben zugrunde, zumal sie von einem Fremdwährungskredit in Höhe von lediglich € 219.319,00 ausging, obwohl von ihr laut dem vorliegenden Kreditvertrag mit der Bank Z. vom 31. August 2005 ein Kreditbetrag in Höhe von € 280.700,00 aufgenommen wurde.

Die diesbezüglich vorgenommene Richtigstellung der Prognoserechnung durch die BP hinsichtlich des tatsächlich aufgenommenen Kreditbetrages ergibt eindeutig, dass sowohl die Berücksichtigung der strittigen Sondertilgung in Höhe von € 80.000,00 nach 10 Jahren als auch die Berechnung der Indexanpassung in der von der 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.

Daraus folgt, dass eine Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Bw. zur Vorgehensweise der BP betreffend die Indexanpassung und die Sondertilgung mangels entscheidungsrelevanter Auswirkungen im konkreten Fall entbehrlich ist und daher zu unterbleiben hat.

II) Objekt G.:

Die Bw. wendet gegen die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft und Unternehmereigenschaft im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit betreffend die Wohnung in G. einerseits die Berücksichtigung einer Sondertilgung und andererseits die Indexanpassung in Höhe von 2,5 % anstelle der von der BP berücksichtigten Indexanpassung in Höhe von 2,0 % ein.

Da hinsichtlich dieser Wohnung von der Bw. keine Prognoserechnung vorgelegt wurde, aus welcher eine Berücksichtigung einer Sondertilgung zu entnehmen wäre und eine betragsmäßige Angabe einer Sondertilgung in der Berufungsschrift nicht enthalten ist, kann eine Befassung mit diesem Begehrungen mangels Konkretisierung nicht in Betracht gezogen werden.

Die Berechnung unter Berücksichtigung der Indexanpassung in der von der Bw. geltend gemachten Höhe von 2,5 % führt zu keinem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des gemäß § 2 Abs. 4 LVO absehbaren Zeitraumes.

Daraus folgt, dass eine Auseinandersetzung mit den Vorbringen der Bw. zur Vorgehensweise der BP betreffend die Indexanpassung mangels entscheidungsrelevanter Auswirkungen im konkreten Fall entbehrlich ist und daher zu unterbleiben hat.

III) Ergebnis der rechtlichen Beurteilung:

Entsprechend der oben dargestellten Rechtslage sind die Vermietungstätigkeiten der Bw. betreffend die Wohnungen in X. und in G., als Liebhaberei zu beurteilen, weshalb im Bereich der Umsatzsteuer die Nichtanerkennung der von der Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge und die Festsetzung der Umsatzsteuer (2005: € 220,06; 2006: € 1.078,98) sowie im Bereich der Einkommensteuer die Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch die BP zu Recht erfolgte.

Die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes führt somit zum Ergebnis, dass die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 rechtskonform sind.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. September 2009