



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/1451-W/09,
miterledigt RV/1452-W/09,
RV/1453-W/09, RV/1454-W/09,
RV/1455-W/09

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vertreten durch Dr. Staribacher und Dr. Obermayer Wirtschaftstreuhand GmbH, 1030 Wien, Kolonitzgasse 7/16, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2005, Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007, Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 sowie Umsatzsteuerfestsetzungen Jänner 2007 bis Juni 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. mit Wohnsitz in der Schweiz unterliegt in Österreich der beschränkten Steuerpflicht. Anlässlich einer vom Finanzamt durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 2005 und 2006 umfasste, wurde folgende berufungsgegenständliche, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im BP-Bericht vom 24. September 2008 dargestellte, Feststellung getroffen:

Mit Kaufvertrag vom 3. Mai 2005 seien vom Bw. Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum in X von der Y-GmbH um einen Gesamtkaufpreis in Höhe von € 306.614,40 inklusive 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 51.102,40 erworben worden. Unter Berücksichtigung der Notarkosten in Höhe von € 9.368,00 und der Grunderwerbsteuer inklusive Eintragungsgebühr Höhe von € 11.498,04 ergeben sich Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt € 327.480,44. Vom Bw. seien Vorsteuern in Höhe von € 51.102,40 geltend gemacht worden. Zur Deckung der Finanzierung und der Finanzierungsnebengebühren sei eine Kreditzusage der Z über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 347.769,72 vorgelegt worden. Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites würden Zinsen auf Basis des 3-Monats-LIBOR mit einem Aufschlag von 1,6 % berechnet. Vom Bw. seien Ansprüche aus einer Erlebensversicherung mit Sparkomponente und Einmalerlag von € 81.500,00 und einer Erlebensversicherung mit Sparkomponente mit einer laufenden monatlichen Ansparrate von € 206,27 übertragen worden. Die Kreditzusage der Z sehe keine Sondertilgung vor.

Vom Bw. sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2016 (Jahr 12) und einen kumulierten Überschuss ab dem Jahr 2023 (Jahr 19) vorsehe. In dieser Prognoserechnung sei die Indexsteigerung der Mieterlöse und der Betriebskosten mit 2,5 % berücksichtigt worden. Für die Berechnung der Finanzierungskosten sei von einem Zinssatz in Höhe von 2,5 % und von einer Sondertilgung des Kredites in Höhe von € 70.000,00 am Ende des 10. Jahres ausgegangen worden. Die Kreditzusage der Z vom 2. Mai 2005 sehe eine endfällige Tilgung zum 8. Oktober 2030 aus dem Erlös der Veranlagungsprodukte vor, eine allfällige

Restforderung sei in 60 monatlichen Raten zurückzuzahlen. Da der prognostizierte Erlös aus den Veranlagungsprodukten nach derzeitiger Einschätzung den offenen Kreditbetrag abdecken werde, erscheine eine bereits ursprünglich geplante Sondertilgung nicht sinnvoll. Die Sondertilgung werde von der BP daher nicht berücksichtigt. Aus der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre (1995 bis 2005) ergebe sich ein durchschnittlicher Zinssatz von 3,15798 %. Die jährliche Indexanpassung der Mieteinnahmen in der Prognoserechnung des Bw. sei in Höhe von 2,5 % erfolgt. Nach den dem Finanzamt vorgelegten Mietverträgen erfolge die Anpassung auf Basis des Verbraucherpreisindex 2000. Nach Aufstellung des Statistischen Zentralamtes (http://www.statistik.at/fachbereich_02/vpi_tab2.shtml) habe die durchschnittliche Inflation der Jahre 1993 bis 2005 2 % betragen; somit könne auch zukünftig auf eine jährliche Indexsteigerung von 2 % geschlossen werden. Die BP gehe daher von einer Indexanpassung der Mieteinnahmen und der Betriebskosten von 2 % aus.

Eine Einkunftsquelle nach § 1 LVO II liege bei Vermietung nur vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwirtschaftet werde. Der absehbare Zeitraum werde von der LVO mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn definiert. Wie aus der durch die BP erstellten Prognoserechnung zu ersehen sei, erscheine dies nicht möglich. Es sei daher von Beginn an von Liebhaberei auszugehen. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht ausgleichsfähig. Im umsatzsteuerrechtlichen Sinne handle es sich um keine unternehmerische Betätigung. Vorsteuerbeträge, die mit dieser Betätigung in Verbindung stehen seien nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge werde eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG bewirkt.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der BP und erließ am 1. Oktober 2008 nach Wiederaufnahme der Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2005 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie Umsatzsteuerfestsetzungen Jänner 2007 bis Juni 2008, am 9. Dezember 2008 betreffend Umsatzsteuer 2007 und am 11. Dezember 2008 nach Aufhebung des Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2009 erhob der Bw. Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese damit, dass sich unter Berücksichtigung sowohl der Sondertilgung in Höhe von € 70.000,00 als auch der Indexanpassung von 2,5 % innerhalb von 20 Jahren ein

Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb die Anerkennung der Einkunftsquelle, der geltend gemachten Vorsteuer und der einkommensteuerlichen Berechnung beantragt werde. Die BP habe die vorgesehene und in der Prognoserechnung berücksichtigte Sondertilgung nicht anerkannt, obgleich diese vom Bw. von vornherein geplant und diese Planung der Abgabenbehörde auch offengelegt worden sei. Aufgrund einer 20jährigen Berücksichtigung des Verbraucherpreisindex sei von einer Preissteigerung von 2,5 % auszugehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, (vgl. hierzu beispielsweise das Erkenntnis vom 8.3.1994, 90/14/0192) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Die erst bei der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Umstände des Erwerbes und der Finanzierung der vom Bw. vermieteten Wohnung in X. sind, wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Daher ist die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 1. Oktober 2008 verfügte Wiederaufnahmen des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2005 zu Recht erfolgt.

Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz „aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist“. Nach Abs. 2 ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, erwies sich der Spruch des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 vom 10. Dezember 2008 als nicht richtig. Daher ist die vom Finanzamt mit dem angefochtenem Bescheid vom 11. Dezember 2008 verfügte Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO zu Recht erfolgt.

Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer

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 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als

absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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

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

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

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Ist nach der Prognose im absehbaren Zeitraum ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) nicht erreichbar, spricht dies von vornherein für Liebhaberei. Lässt die Prognose einen Gesamtüberschuss erwarten, ist die Betätigung prinzipiell eine Einkunftsquelle, es sei denn sie geht von unrealistischen Beträgen aus. Ob vorläufig von Liebhaberei oder einer Einkunftsquelle auszugehen ist, richtet sich danach, welche Alternative wahrscheinlicher ist. Eine Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (vgl. VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Folgende Mindestanforderungen sind laut Verwaltungsgerichtshof an eine Prognoserechnung zu stellen:

- Zwingende Einbeziehung aller Jahre der Betätigung
- Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände

- Vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose

Der Bw. wendet gegen die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft seiner ausgeübten Vermietungstätigkeit einerseits die Berücksichtigung der Sondertilgung in Höhe von € 70.000,00 und andererseits die Indexanpassung in Höhe von 2,5 % anstelle der von der BP berücksichtigten Indexanpassung in Höhe von 2,0 % ein. Der Bw. ist jedoch in seiner Prognoserechnung von einem Fremdwährungskredit in Höhe von lediglich € 276.378,04 ausgegangen, obwohl laut vorliegender Kreditusage vom 2. Mai 2005 vom Bw. ein Kredit in Höhe von € 347.769,72 aufgenommen wurde. Die BP hat ihrer Prognoserechnung diese Kreditsumme laut Vertrag vom 2. Mai 2005 zugrunde gelegt.

Die Richtigstellung der Prognoserechnung des Bw. hinsichtlich des tatsächlich aufgenommenen Kreditbetrages in Höhe von € 347.769,72 führt zu dem Schluss, dass sowohl die Berücksichtigung der strittigen Sondertilgung in Höhe von € 70.000,00 nach 10 Jahren als auch die Berechnung der Indexanpassung in der vom Bw. geltend gemachten Höhe von 2,5 % zu keinem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des gemäß § 2 Abs. 4 LVO absehbaren Zeitraumes führt. Daher kann eine rechtliche Beurteilung dieser strittigen Feststellungen der BP mangels Auswirkungen im konkreten Berufungsfall unterbleiben.

Entsprechend der dargestellten Rechtslage ist die Vermietungstätigkeit des Bw. als Liebhaberei anzusehen, weshalb die Nichtanerkennung des vom Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von € 53.061,18 im Jahr 2005, € 258,87 im Jahr 2006, € 270,04 im Zeitraum Jänner bis Dezember 2007, € 178,82 im Zeitraum Jänner bis Juni 2008 und die Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch die BP zu Recht erfolgt ist.

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

Wien, 25. Jänner 2010