



GZ. RV/0845-W/09,
miterledigt RV/0846-W/09,
RV/3519-W/07, RV/3520-W/07,
RV/3521-W/07, RV/3522-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, Mag. Heinrich Witetschka und Mag. Harald Österreicher über die Berufungen der Bew., vom 1. August 2007 und 12. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Georg Hänsel, vom 25. Juli 2007 und 16. Dezember 2008 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2005 sowie der Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2005, Umsatzsteuer und Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2005, Umsatzsteuer und Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007, weiters über die gemäß § 274 BAO als gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 gerichtet geltende Berufung (ursprünglich gerichtet gewesen gegen die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2006 und Jänner bis März 2007) sowie gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer über den Zeitraum von Jänner bis Juni 2008 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2005 sowie der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2005 wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen die aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005 und Nichtfestsstellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 wird gemäß § 273 BAO als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juni 2008 und die Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um in der Schweiz ansässige Miteigentümer, welche in Österreich eine gemeinschaftliche Vermietung einer fremdfinanziert angeschafften Eigentumswohnung betreiben.

Strittig ist, ob die Vermietung der Eigentumswohnung eine unternehmerische und ertragsteuerliche Einkunftsquelle darstellt, oder ob sie als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (LVO) umsatz- und ertragsteuerlich außer Betracht bleibt.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über das Jahr 2005 sowie Umsatzsteuernachschauprüfung über den Zeitraum 1-12/2006 und 1-3/2007 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

Begründung für Liebhabereibeurteilung

A. Sachliche Würdigung

1. Allgemein

Mit Kaufvertrag vom 18.3.2005 erwarben die beiden Miteigentümern Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft x, Wohnung 42 sowie Pkw-Stellplatz 42 von der Firma y, die als Verkäuferin aufgetreten ist um einen Gesamtkaufpreis von € 147.524 + 20% USt (29.504,80).

Zum Zwecke der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind die beiden Miteigentümer als Miteigentumsgemeinschaft steuerlich erfasst. Gleichzeitig soll diese Miteigentumsgemeinschaft Unternehmerfunktion ausüben und beansprucht die ust-rechtliche Beurteilung als eigenes Rechtssubjekt.

Dem Kauf zugrunde liegt ein von der Verkäuferin angebotenes zur Gänze (120% des Nettokaufpreises) fremdfinanziertes "Vorsorgewohnungsmodell". Das Modell sieht eine Finanzierung des Wohnungskaufs mittels endfälliger, während der Laufzeit nicht rückzahlbarer Kredite und den Aufbau von 2 Tilgungsträgern zur Finanzierung der Kreditrückzahlung am Ende der Kreditlaufzeit vor.

Kaufpreis netto	147.524,00
20% USt	29.504,80
Kaufpreis brutto	177.028,80
Kaufnebenkosten	
Notar	3.540,58
Grunderwerbsteuer	6.196,00
Eintragungsgebühr	1.770,29
Kaufnebenkosten gesamt	11.506,87

Im Zuge des Wohnungskaufs macht die Bw. Vorsteuern in Höhe von € 29.504,80 geltend.

Wegen des Verdachts auf Liebhaberei wurde für das Jahr 2005 eine Außenprüfung gem.

§ 147 BAO vorgenommen.

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit erfolgt anhand einer von der Bw. zu erstellenden Prognoserechnung. Eine Einkunftsquelle nach § 1 Abs. 2 LVO II liegt bei Vermietung vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Die Dauer des absehbaren Zeitraumes beträgt im Sinne des § 2 (4) LVO II 20 Jahre ab Beginn der Vermietung.

Zur Beurteilung des vorliegenden Falles wurden vom steuerlichen Vertreter der Abgabepflichtigen folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kaufvertrag samt Rechnung,
- Rechnung des Notars
- Prognoserechnung,
- Mietvertrag
- Kreditzusage der z AG,
- Ermittlung der Abschreibungsbasis
- Mietenpoolvereinbarung
- Aufstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben 2005

2. Prognoserechnung

Von der Kanzlei der steuerlichen Vertretung wurde eine Prognoserechnung vorgelegt.

Die Prognoserechnung sieht eine jährliche Indexsteigerung der Wohnungs- und Kfz-Stellplatzmieten mit 2,5% vor, die Betriebskosten und der sonstige Aufwand wurden ebenfalls mit 2,5% valorisiert. Aus den Anschaffungskosten wurde ein Anteil für Grund und Boden in Höhe von 20% ausgeschieden. Außerdem ist eine Sondertilgung in Höhe von € 50.000,00 am Ende des 10. Jahres in die Prognoserechnung eingebaut. Ein laufender Überschuss der

Einnahmen über die Werbungskosten soll erstmals im Jahr 11 (2016) und ein Gesamtüberschuss erstmals im Jahr 18 (2023) erwirtschaftet werden. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren sieht die Prognoserechnung einen Totalüberschuss von € 10.096,49 vor.

3. Mietenpool

Zum Ausgleich von Leerstehungen ist von den Abgabenpflichtigen ein monatlicher Pauschalbetrag in Höhe von € 0,45 pro m² zu entrichten. Im Fall von Leerstehungen sollen ausfallende Mieten durch diesen Pool ersetzt werden.

4. Finanzierungskosten

Zur Deckung der Investitionskosten inkl. Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten und sonstiger Kosten in Höhe von insgesamt € 200.790,49 wird eine Kreditzusage der z AG über einen einmal ausnutzbaren, endfälligen Fremdwährungskredit (in Schweizer Franken) im Gegenwert von € 200.790,49 vorgelegt, die von den Abgabenpflichtigen mittels Annahmeerklärung eingegangen wurde.

Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites werden Zinsen auf Basis des Dreimonats-LIBOR mit einem Aufschlag von 1,6% berechnet. Eine vorzeitige Rückzahlung in Form der in der Prognoserechnung vorgesehenen Sondertilgung nach 10 Jahren ist im Kreditvertrag aber NICHT vorgesehen.

In der von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Prognoserechnung wurden für die Jahre 1 bis 10 Zinsaufwendungen in Höhe von jährlich € 3.998,51 in Ansatz gebracht, für die Jahre 11 bis 20 wurde der Zinsaufwand infolge der am Ende des 10. Jahres behaupteten Sondertilgung auf € 2.748,51 reduziert. Für das Jahr 2005 wurde ein Zinsaufwand in der Steuererklärung in Höhe von € 8.880,14 gegenüber € 2.998,89 in der Prognoserechnung berücksichtigt. Dieser Zinsaufwand weist auf eine völlige Ausschöpfung des Kreditrahmens hinsichtlich sonstiger Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurde in der Prognoserechnung nicht in Ansatz gebracht. Der in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte Zinsaufwand ist wie folgt zu berechnen:

Vor Sondertilgung	
Kreditsumme exkl. USt	159.940,58
davon 2,5% Zinsen für die Jahre 1 bis 10	3.998,51
Nach Sondertilgung	
Kreditsumme exkl. USt	159.940,58
Abzüglich Sondertilgung	50.000,00
Kreditsumme exkl. USt nach Sondertilgung	109.940,58
davon 2,5% Zinsen für die Jahre 11 bis 20	2.748,51

Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Kreditlaufzeit verpflichten sich die Kreditnehmer zwei Tilgungsträger in Form von Lebensversicherungen (LV) aufzubauen. Die 1. LV wird aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung gespeist, für die 2. LV ist eine laufende monatliche Prämie zu entrichten. Bei einer angenommenen durchschnittlichen Verzinsung in Höhe von 4,75% entsprechend der Modellbeschreibung sollen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit den offenen Kreditbetrag von € 200.790,49 abdecken. Erreichen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit die Kreditsumme nicht, so ist der offene Kreditbetrag in 60 Monatsraten zu begleichen. Beide Tilgungsträger dienen gleichzeitig auch als Sicherstellung für den Fremdwährungskredit. Außerdem sicherte sich die Kreditgeberin ein Pfandrecht an den erworbenen Liegenschaftsanteilen.

B. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 (2) EStG ist der ESt-Besteuerung das Einkommen des Abgabepflichtigen aus den in Abs. 3 genannten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, zugrunde zu legen. Abs. 3 enthält eine taxative Aufzählung der sieben Einkunftsarten (in diesem Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Für die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei mehreren Miteigentümern ist gem. § 188 BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung vorzunehmen.

§ 2 UStG definiert den Unternehmensbegriff und wer als Unternehmer anzusehen ist. Demnach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche Tätigkeit (in diesem Fall die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern) des Unternehmers. Unternehmer ist im vorliegenden Fall die aus den beiden Miteigentümern bestehende Miteigentumsgemeinschaft, vorbehaltlich des Vorliegens von Liebhaberei.

In der zu § 2 (3) EStG und zu § 2 UStG erlassenen Liebhabereiverordnung in der Fassung BGBl 1993/33 (LVO II) wird geregelt, was als Einkünfte bzw. als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist, und in welchen Fällen von Betätigungen mit Liebhabereicharakter auszugehen ist. Demnach regelt § 1 Abs. 2, dass Liebhaberei dann anzunehmen ist, wenn Verluste entstehen, die aus einer Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, stammen. Die Annahme von Liebhaberei kann gem. § 2 (4) LVO dadurch widerlegt werden, wenn je nach Art der Bewirtschaftung oder Betätigung in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird. Als absehbarer Zeitraum wird ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens jedoch 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen definiert. Ergibt sich in diesem Zeitraum kein Gesamtüberschuss, so ist Liebhaberei ab Beginn der Betätigung anzunehmen. Verluste, die

aus dieser Betätigung entstehen, sind gem. § 188 BAO nicht festzustellen und sind steuerlich unbeachtlich. Außerdem gilt diese Tätigkeit nicht als unternehmerisch im Sinne des § 2 UStG. Das Erreichen eines Gesamtüberschusses ist anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Beurteilungseinheit ist jeweils das einzelne Vermietungsobjekt (Eigentumswohnung). Die vom steuerlichen Vertreter zur Dokumentation der Einkunftsähigkeit des Vermietungsobjektes vorgelegte Prognoserechnung ist von der BP in folgenden Punkten zu ändern.

Eine berichtigte Prognoserechnung wird als Anlage beigelegt.

1. Aufwendungen Mietenpool

Die von den Abgabenpflichtigen monatlich zu entrichtenden Aufwendungen für einen *Mietenpool in Höhe von € 0,45/m² wurden in der vorgelegten Prognoserechnung nicht berücksichtigt*. Gleichzeitig wird bei den Mieteinnahmen von einer durchgehenden Vermietung ohne Leerstehungen ausgegangen. Bei einer Vermietung über einen längeren Zeitraum, im Fall der Vermietung von Eigentumswohnungen von 20 Jahren, wie dies in der LVO vorgesehen ist, ist ein entsprechender Abschlag für Leerstehungen zu berücksichtigen. Die von den Abgabenpflichtigen zu entrichtenden Aufwendungen stellen letztlich auch eine Absicherung gegenüber diesem Risiko dar. Die Aufwendungen für den Mietenpool stellen daher eine Korrekturpost der Mieteinnahmen dar und sind in die Prognoserechnung mit ein zu beziehen. Aus Vereinfachungsgründen werden sie in der von der BP erstellten Prognoserechnung als Werbungskosten geführt. Tatsächlich wurden sie in der Überschussrechnung als Werbungskosten behandelt.

2. Zukünftige Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH haben künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. E. v. 27.5.2003, ZI. 99/14/0331). Bei Erstellung einer realitätsnahen Prognoserechnung ist daher für den Prognosezeitraum von 20 Jahren mit Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu rechnen.

In der Prognoserechnung lt. BP sind daher Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten mit 2% der Nettomiete (sehr vorsichtige Kalkulation/ Mindestansatz) berücksichtigt worden. Vom steuerlichen Vertreter wurde in der vorgelegten Prognoserechnung diesbezüglich nichts angesetzt.

3. Zinsenaufwand in Zusammenhang mit der Kreditsumme und Sondertilgung

Von der BP werden die Aufwendungen, wie sie in die Prognoserechnung einfließen, wie folgt ermittelt

a) Zinsen von Bruttoanschaffungskosten

Wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, erfolgte die Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaftsanteile auf Basis der Bruttoanschaffungskosten (inkl. USt sowie sämtlicher Nebenkosten). Wie bereits angeführt soll die in der Rechnung über den Kauf ausgewiesene Umsatzsteuer nicht die Kreditbelastung verringern, sondern soll bei Gutschrift auf dem Steuerkonto zum Aufbau eines Tilgungsträgers verwendet werden. In die Prognoserechnung unter der Annahme einer Einkunftsquelle ist daher von einer Zinsenbelastung, die auf das gesamte aufgenommene Kreditvolumen abgestellt ist, auszugehen.

Der gesamte aufgenommene Kredit als Basis für die Zinsenermittlung für die Prognoserechnung beträgt daher € 200.790,49.

b) LIBOR-Zinssatz

Von den Vermietern wurden endfällige Kredite abgeschlossen, deren Verzinsung sich an dem CHF-LIBOR Zinssatz orientiert. Laut Kreditvertrag ist auf Basis des Dreimonats-LIBOR ein Aufschlag (Marge) von 1,6% vorzunehmen. Aufgrund der Tatsache, dass die Prognoserechnung für einen längeren Zeitraum (20 Jahre) zu erstellen ist, ist auch die Entwicklung des Basiszinssatzes über einen längeren Zeitraum zu berücksichtigen. Es wird die Entwicklung des CHF-LIBOR über einen Zeitraum von 10 Jahren herangezogen. Aufgrund der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre ergibt sich ein durchschnittlicher LIBOR-Zinssatz von 1,55%. Der für die Berechnung heranzuziehende Zinssatz inklusive Marge beträgt daher 3,15%.

Anmerkung: Der Ansatz eines längeren Zeitraumes würde einen wesentlichen höheren Ansatz in der Prognoserechnung ergeben als bisher (siehe obige Tabelle Zinssätze für 1989 bis 1994).

Die in der Prognoserechnung lt. BP in Ansatz gebrachten Zinsaufwendungen decken sich im Wesentlichen mit dem 3-Monats Libor Im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung (3.Quartal 2006: 1,625%) und sind daher wie folgt zu berechnen:

Kreditbetrag	200.790,49
x Marge + durchschnittlicher Libor	3,15%
Jährlicher Zinsaufwand laut BP	6.324,90

c) Sondertilgung

Eine (teilweise) Tilgung des Kredites vor Ende der Kreditlaufzeit kann nur dann in der Prognoserechnung Berücksichtigung finden, wenn diese Tilgung im Voraus beabsichtigt war. Eine von Anbeginn an gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital ist nur dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Die geplante Tilgung ist der Abgabenbehörde gegenüber - zeitgerecht - offen zu legen. Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige, noch nicht konkretisierbare Geldbeträge

vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen, ist hiezu nicht ausreichend. Auf Grund folgender Umstände ist davon auszugehen, dass eine vorzeitige (teilweise) Kredittilgung von Vornherein nicht ernsthaft geplant war (bzw. ist):

- im Kreditvertrag wird in keiner Weise eine geplante Sondertilgung erwähnt. Die (theoretische) Möglichkeit, den Kredit vor Ende der Laufzeit teilweise oder zur Gänze zu tilgen, genügt nicht.
- aus dem vorgelegten Schreiben (Bestätigung der Kenntnis der Sondertilgung) kann nicht entnommen werden, dass die Käufer bereits zum Kaufzeitpunkt über die Notwendigkeit einer Sondertilgung informiert wurden und damit geplant hätten.
- selbst in diesem Schreiben lassen die Angaben die erforderliche Eindeutigkeit vermissen: "...dass eine vorzeitige Rückzahlung von ...€ 50.000,00 ab dem 5. Jahr, spätestens aber ab dem 10. Jahr ... zu leisten sein wird." Weiters: "Ebenso wurde ich entsprechend meiner Modellrechnung darüber informiert, dass es allenfalls erforderlich sein kann, eine höhere Rückzahlung zu leisten."
- es ist also selbst jetzt weder Zeitpunkt noch Höhe der Sondertilgung eindeutig und unwiderruflich festgelegt.

Es scheint daher eindeutig, dass eine Sondertilgung nicht von vorneherein geplant war, sondern erst durch die Ermittlungen der Finanzbehörde im Hinblick auf Liebhabereiverdacht derartige Überlegungen angestellt wurden. Im Übrigen wird an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass durch die von der Betriebsprüfung geänderten Ansätze - insbesondere Basis der Zinsenberechnung die Bruttoanschaffungskosten sowie Ansatz einer langfristig durchschnittlich höheren Zinsenbelastung - auch die Berücksichtigung einer Sondertilgung in der angegebenen Größenordnung bei weitem zu keinem positiven Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren wie erforderlich führen würde.

4. Sonstige bisher in der Prognoserechnung der BP nicht eingearbeitete Umstände, die weiters gegen die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb von 20 Jahren sprechen

Die im Zusammenhang mit der Errichtung der Kreditverträge stehenden Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurden seitens der BP nicht in die adaptierte Prognoserechnung einbezogen und sind daher bisher unberücksichtigt geblieben. Der Anteil an Grund und Boden variiert in den Veranlagungsjahren zwischen 8 und 20%. Die in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte AfA wurde von der BP übernommen. Im Hinblick auf die Nutzfläche im Verhältnis zur Grundfläche, erscheint der Ansatz von 20% zu hoch.

Laut Mietenpoolvereinbarung kann der Poolbeitrag nach einem Ablauf von drei Jahren angehoben werden. Seitens der BP wurde der Poolbeitrag linear mit € 0,45/m² zum Ansatz

gebracht. Ein Verwaltungsentgelt für den Mietenpool in Höhe von € 0,17/m² (wertgesichert) Wohnnutzfläche kann ab dem 5. Jahr verrechnet werden. Diesem Umstand wurde in der Prognoserechnung bisher nicht Rechnung getragen.

Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung der o. a. Änderungen ergibt sich aus der Vermietung der Eigentumswohnung x , Wohnung Nr. 42 sowie aus dem Kfz-Abstellplatz Nr. 42, für den Prognosezeitraum 2005 bis 2026 ein Gesamtverlust von € 60.989,00.

Eine Einkunftsquelle liegt bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung § 1(2) LVO nur vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird. Der absehbare Zeitraum wird von der VO mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn definiert. Wie aus der durch die BP erstellten Prognoserechnung zu ersehen ist, erscheint dies nicht möglich.

Es ist daher von Beginn an von Liebhaberei auszugehen. Die erklärten Verluste sind mangels Einkunftsquellencharakter nicht ausgleichsfähig. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle ist auch kein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO durchzuführen.

Im uest-rechtlichen Sinne handelt es sich hierbei um keine unternehmerische Betätigung. Vorsteuerbeträge, die mit dieser Betätigung In Verbindung stehen sind nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten USt-Beträge wird eine Steuerschuld gem. § 11 (14) UStG bewirkt.

1. Umsatzsteuer

a) Mangels Vorliegens einer Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 liegen einerseits keine steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 UStG vor, andererseits ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Die den Mietern in Rechnung gestellte USt wird gem. § 11 (14) UStG vorgeschrieben.

	2005
Gesamtbetrag der Entgelte	0,00
Vorsteuerbeträge	0,00
USt-Schuld gem. § 11 (14) UStG	482,67

2. Feststellungsverfahren

Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festzustellen. Ein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO ist daher beim angeführten Vermietungsobjekt NICHT durchzuführen.

Ad Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:

Umsatzsteuer für das Jahr 2005

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 2005

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten BP und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der i.S.d. § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.>>

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Anschlussprüfung (AnBP) über die Jahre 2006 und 2007 inkl. Umsatzsteuernachschaub über den Zeitraum 1-6/2008 wurden folgende ergänzende Feststellungen getroffen:

Betreffend den Punkt **Hauptmietzins, Stellplatzmiete, Betriebskosten und sonstiger Aufwand** wurde ergänzt, dass die diesbezüglichen Positionen in der Prognoserechnung ausgehend von den tatsächlichen Werten 2007 zuzüglich einer jährlichen Indexsteigerung von 2,5% ab 2008 in Ansatz gebracht.

Folgende den Mietern in Rechnung gestellte Beträge (Umsatzsteuerschuld) gemäß § 11 (14) UStG für den Zeitraum 2006 und 2007 wurden vorgeschrieben sowie weiters das Unterbleiben der Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 und 2007 bescheidmäßig ausgesprochen:

	2006	2007
Gesamtbetrag der Entgelte	0,00	0,00
Vorsteuerbeträge	0,00	0,00
USt-Schuld gem. § 11 (14) UStG	676,39	735,75

Die Prognoserechnung der AnBP wurde entsprechend abgeändert und die Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-6/2008 gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 mit insgesamt 374,72 € festgesetzt.

In den fristgerechten Berufungen wird eingewendet, dass die streitgegenständliche Wohneinheit bei richtiger rechtlicher Würdigung einen tatsächlich innerhalb von 20 Jahren liegendem Überschuss erzielen würde. Die vom Finanzamt durchgeführte Prognoserechnung bzw. berichtigte Prognoserechnung würde nicht den Tatsachen entsprechen. Wie in der Prognoserechnung des Steuerberaters dargelegt, wäre vom Bw. eine vorzeitige Tilgung von € 50.000,00 im 10. Jahr vorgesehen und diese auch mit der Bank vereinbart worden. Eine vorzeitige Tilgung sei im Kreditvertrag zwar nicht angeführt, dies wäre jedoch nicht erforderlich. Erforderlich sei lediglich, dass die vorzeitige Tilgung tatsächlich vorgenommen und dies in der Prognoserechnung offen gelegt würde.

Lt. Abschnitt 17, Pkt. 3 der LR (AF 1998/47) liege eine Änderung der Wirtschaftsführung nicht vor, wenn eine außerordentliche Tilgung, die in ernsthafter Absicht vereinbart wurde, gegeben sei. Dies wäre dann der Fall, wenn die Tilgung innerhalb der ersten 10 Jahre erfolge (wie vorliegend) und die Rückzahlung der Behörde offen gelegt bzw. in eine allfällige

Prognoserechnung aufgenommen wurde (ebenso wie vorliegend). Die Nichtberücksichtigung der Sondertilgung sei somit unrichtig und die Prognoserechnung mit Berücksichtigung der Sondertilgung vorzunehmen.

Weiters wird eingewendet, dass die Bw. durch professionelles und geschicktes Schuldenmanagement eine erhebliche Verringerung der Zinsbelastung erreichen würde. Der angesetzte Zinssatz von 3,15798%, gerundet 3,15% würde, somit nicht zum Tragen kommen, und daher ein positiver Gesamtüberschuss in 20 Jahren zu erreichen sein.

Betreffend die Wiederaufnahmbescheide wird eingewendet, dass lt. Bw. bei richtiger rechtlicher Würdigung kein Voluptuar vorliegen würde und die Wiederaufnahme daher nicht durchzuführen gewesen wäre. Einerseits da entsprechend der LVO innerhalb der geforderten Frist ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet und weiters die Frage der Liebhaberei eine Rechtsfrage und daher keinen Wiederaufnahmegrund darstellen würde, welche bereits bei Erlassung der Erstbescheide hätte gewürdigt werden müssen.

In Ansehung des Umstandes, dass der steuerliche Vertreter die Vollmacht zurückgelegt hat, erging mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 17. Dezember 2009 die an die Bw. gerichtete Aufforderung gemäß § 10 ZustellG einen inländischen Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen, widrigenfalls die Zustellung der Berufungsentscheidung ohne vorherigen Zustellversuch durch Hinterlegung vorgenommen werde.

Wiewohl vorgenannter Bescheid von der Bw. aktenkundig am 21. Dezember 2009 übernommen worden ist, ist eine Namhaftmachung eines inländischen Zustellungsbevollmächtigten unterblieben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2005 und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2005

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und 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.

Wiederaufnahmegründe sind nach ständiger Rechtsprechung nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist dabei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (Ritz, BAO, 3. Aufl., § 303, Tz 13ff).

Die Verfügung der Wiederaufnahme steht im Ermessen, mit dem Ziel eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der

Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (Ritz, aaO, Tz. 37 zu § 303).

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Erlassung der Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für das Jahr 2005 am 31. August 2006 bzw. am 6. Oktober 2006 auf Grund der in den eingereichten Abgabenerklärungen enthaltenen Angaben.

Auf Grund eines Vorhalteverfahrens wurden dem Finanzamt bereits mit Schreiben vom 28. August 2006 sämtliche Unterlagen (Kaufvertrag, Kreditusage, Mietvertrag, Prognoserechnung, Modellrechnung) vorgelegt.

Ungeachtet des offen gelegten Sachverhaltes verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005.

Den Berufungsausführungen der steuerlichen Vertretung ist insoweit zuzustimmen, als die Frage der Liebhaberei keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund darstellt, weil es sich dabei um eine Rechtsfrage handelt, die bereits bei Erlassung der Erstbescheide von der Abgabenbehörde gewürdigt hätte werden müssen.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Für das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen ist somit ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt des wieder aufzunehmenden Verfahrens - bei Kenntnis der Tatsachen - eine anders lautende Entscheidung erfolgt wäre (Ritz, a.a.O. § 303, Tz 10).

Betreffend der Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 ist auszuführen, dass die Erstbescheide am 31. August 2006 bzw. am 6. Oktober 2006 erlassen wurden und zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung dem Finanzamt – wie an oberer Stelle ausgeführt –, bereits sämtliche Unterlagen (Kaufvertrag, Kreditusage, Mietvertrag, Prognoserechnung, Modellrechnung) vorgelegen sind.

Sohin ist davon auszugehen, dass das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides vom vorliegenden Sachverhalt bereits Kenntnis erlangt hatte und bereits zu diesem Zeitpunkt bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wieder aufgenommenen Verfahren neu erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Wiederaufnahmegründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen.

Aktenkundig ist, dass dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die genannten Unterlagen zur Verfügung standen. Damit war aber der maßgebliche Sachverhalt bekannt. Eine Wiederaufnahme war daher nicht zulässig.

Der Wiederaufnahmebescheid betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 waren demzufolge aufzuheben.

Das Verfahren tritt damit in jenes Stadium zurück, in dem es sich befand bevor der Wiederaufnahmebescheid erlassen wurde. Der Umsatzsteuerbescheid und Nichtfeststellungsbescheid vom 25.7.2007 scheiden daher ex lege aus dem Rechtsbestand aus, und leben die Erstbescheide vom 31. August 2006 bzw. vom 6. Oktober 2006 wieder auf. Damit ist aber auch die Berufung gegen den Umsatz - und Nichtfeststellungsbescheid für das Jahr 2005 vom 25.7.2007 als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

2. Umsatzsteuer und (Nicht)Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 und 2007 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-6/2008

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBI. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997, 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).

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO 1993 dar und fällt diese im Hinblick auf die erzielten Verluste unter die Vermutung steuerlich unbedeutlicher Liebhaberei. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 erforderten Zeitraumes nicht

auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171).

Es ist somit Sache des Abgabepflichtigen, die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine solche Ertragsprognose angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036 und VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 ist daher nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Von einer solcherart dargelegten Ertragsfähigkeit kann im Berufungsfall nicht ausgegangen werden.

Die Prüferin hat die von der steuerlichen Vertretung vorgelegte Prognoserechnung insoweit adaptiert, als ausgabenseitig zusätzlich Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen iHv 2% der Nettomiete sowie die Zahlungen in den Mietenpool in Ansatz gebracht wurden. Weiters wurde der jährliche Zinsaufwand unter Heranziehung eines Zinssatzes inklusive Marge von 3,15% (an Stelle des in Ansatz gebrachten Zinssatzes von 2,5% und ausgehend von den Bruttoanschaffungskosten (inkl. USt sowie sämtlicher Nebenkosten) auf 6.325 € korrigiert und solcherart nach 22 Jahren ein negatives Gesamtergebnis von 60.989 € errechnet.

Bezüglich der von der Prüferin zusätzlich berücksichtigten Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einer realitätsnahen Ertragsprognose künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, mwN). Die Frage, ob in den vergangenen Jahren tatsächlich Reparaturaufwendungen angefallen sind oder nicht, ist dabei nicht entscheidend (vgl. VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Hinsichtlich der Höhe des von der Prüferin berücksichtigten Betrages ist auszuführen, dass ein Ansatz von 2% der Nettomiete ohnehin die unterste Grenze darstellt. Abgesehen davon wurden diesbezüglich weder dem Grunde noch der Höhe nach konkrete Einwendungen erhoben.

Die Einzahlungen in den Mietenpool im Rahmen einer Ertragsprognose als Äquivalent einer Aufwandspost für das Leerstehungsrisiko und damit als Korrekturpost den in voller Höhe

angesetzten künftigen Mieteinnahmen gegenüberzustellen, stellt sich nach Auffassung des UFS als sachgerecht dar (vgl. UFSW 7.2.2008, RV/0620-W/07).

Was die durch die BP vorgenommene Änderung des Zinssatzes betrifft, ist festzuhalten, dass laut Kreditzusage vom 17.3. 2005 als Indikator für die Verzinsung des in Anspruch genommenen Fremdwährungskredites der 3-Monats-LIBOR dient, wobei ein Aufschlag von 1,6% p.a. (Marge) auf den Indikator vorzunehmen ist. Der derzeitige Zinssatz stellt eine durch die gegenwärtige Finanzkrise geprägte Momentaufnahme dar. Folglich kann der Zinssatz aber auch wieder entsprechend steigen. Bestätigung findet dies auch durch eine Betrachtung der langfristigen Zinsentwicklung des 3-Monats-Libor: Lag der Indikator in der Hochzinsphase zu Beginn der neunziger Jahre noch bei rund 9%, erreichte er nach zwischenzeitigen Tiefständen in den Jahren 1996 bis 1999 gegen Ende des Jahres 2000 wieder rd. 3,5% und im Oktober 2008 rd. 3%; allein im November 2008 fiel er von rd. 2,8% auf rd. 1,25%. Da die Prognoserechnung über einen längeren Zeitraum zu erstellen ist und die Annahme eines derart geringen durchschnittlichen Zinssatzes (0,9% ohne Aufschlag) über einen langjährigen Zeitraum - wie oben dargestellt - im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung steht, kann die vorgelegte Prognoserechnung auch hinsichtlich des in Ansatz gebrachten Zinssatzes nicht als realistisch angesehen werden. Vielmehr kommt nach Auffassung des UFS der von der Prüferin aus dem Durchschnitt der letzten 10 Jahre (1996 bis 2005) errechnete Zinssatz inklusive Marge von 3,15% der wirtschaftlichen Realität am nächsten.

Zum Vorbringen, dass durch professionelles und geschicktes Schuldenmanagement eine erhebliche Verringerung der Zinsbelastung erreicht werden soll und daher der von der Abgabenbehörde angesetzte Zinssatz von 3,15% nicht zum Tragen kommen werde, ist festzuhalten, dass es sich dabei lediglich um ein allgemein gehaltenes Vorbringen handelt und konkrete Maßnahmen nicht aufgezeigt bzw. nachgewiesen wurden. Überdies kommt es bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 L-VO regelmäßig auf die konkrete Art der Bewirtschaftung im jeweiligen Zeitraum an; spätere Verbesserungsmaßnahmen gewinnen gemäß § 2 Abs. 4 L-VO als Änderung der Bewirtschaftungsart erst ab jenem Zeitpunkt steuerliche Bedeutung, in dem sie tatsächlich gesetzt worden sind.

Den Berufungseinwendungen betreffend die Nichtberücksichtigung der Sondertilgung iHv 50.000,€ im 10. Jahr wird entgegengehalten:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 14.12.2005, 2001/13/0144, mwN) ist eine Sondertilgung von Fremdmitteln zur Anschaffung eines Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Liegt eine "Sondertilgung" vor, ist von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie

weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung. Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen.

Gegenständlich wurde eine Sondertilgung in Höhe von € 50.000,00 der Aktenlage zufolge erstmals im Zuge der anlässlich des Vorhalteverfahrens vorgelegten Prognoserechnung deklariert.

In der Berufung wurde einzig darauf hingewiesen, dass die Sondertilgung im 10. Jahr vorgesehen und mit dem Kreditinstitut vereinbart gewesen sei, dass dies auch in der Prognoserechnung offen gelegt worden sei und auch so vorgenommen werden würde. Damit wird aber eine von vornherein geplante Kredittilgung nicht aufgezeigt. Eine von Anbeginn an gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital ist nämlich nur dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Zuflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von Vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Es muss damit eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung besteht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Seite 210 f, UFSG 9.10.2006, RV/0379-G/05).

Sonstige Unterlagen, die eine von vornherein geplante Sondertilgung aufzeigen, wurden trotz Aufforderung durch die Prüferin nicht vorgelegt.

Unter diesem Gesichtspunkt vermag auch der unter Bezugnahme auf Abschnitt 17, Punkt 3 der Richtlinie zur Liebhabereibeurteilung vorgebrachte Einwand der steuerlichen Vertretung, dass eine in ernsthafter Absicht vereinbarte außerordentliche Tilgung dann vorliegt, wenn die Tilgung innerhalb der ersten 10 Jahre erfolgt und wenn die Rückzahlung der Abgabenbehörde gegenüber offen gelegt bzw. in eine allfällige Prognoserechnung aufgenommen wird, nicht zu überzeugen.

Wie sich aus obigen Ausführungen ergibt, muss die ernsthafte Absicht zur vorzeitigen (teilweisen) Kreditrückzahlung von vornherein bestehen und eindeutig erwiesen sein. Die bloße Berücksichtigung einer Sondertilgung in der Prognoserechnung reicht im Hinblick darauf, dass sich eine vornherein ernsthaft geplante vorzeitige Kreditrückzahlung weder aus dem Kreditvertrag noch aus den sonstigen vorgelegten Unterlagen entnehmen lässt, als Nachweis nicht aus.

Eine außerplanmäßige Tilgung ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn sich die Tilgung nicht aus dem Kreditvertrag und dem zum Zeitpunkt der Kapitalaufnahme erstellten Tilgungsplan der das Fremdkapital gewährenden Bank entnehmen lässt. Es muss eindeutig erwiesen sein,

dass die ernsthafte Absicht für eine solche "Tilgungsplanung" besteht (siehe auch UFS Graz vom 26. Mai 2006, RV/0157-G/06).

Auf Grund der Aktenlage ist somit nicht von einer von Anbeginn an geplanter vorzeitiger Kreditrückzahlung auszugehen.

Vielmehr soll eine Sondertilgung offensichtlich nur dann und in dem Umfang getätigt werden, als dies für die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses in dem für die steuerliche Anerkennung maßgeblichen Zeitraum erforderlich ist. Dass die behauptete Absicht, die angebotene langfristige Fremdfinanzierung nicht zur Gänze auszunutzen und im zehnten Jahr eine Sondertilgung zu leisten, schon beim Erwerb der gegenständlichen Wohnung samt PKW-Abstellplatz bestanden haben soll, kann somit nicht als erwiesen angenommen werden und muss diese bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit daher ausgeklammert bleiben.

Aber selbst eine Berücksichtigung der behaupteten Sondertilgung im Ausmaß von 50.000 € im 10. Jahr (2016) würde angesichts der von der Betriebsprüfung geänderten Ansätze zu keinem positiven Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren führen:

Zinsaufwand nach Sondertilgung auf Basis der Bruttoanschaffungskosten:

200.790	
-50.000	
150.790x 3,15%	
4.749,88 €	
Zinsaufwand ohne Sondertilgung	6.325
Zinsaufwand nach Sondertilgung	4.749,88
Differenz	1.576

Änderung der Prognoserechnung lt. BP bei Berücksichtigung einer Sondertilgung ab 2016:

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
+/- lt. BP	-2.636	-2.492	-2.345	-2.193	-2.039	-1.880
	+1.576	+1.576	+1.576	+1.576	+1.576	+1.576
+/- lt. BE	-1.060	-916	-769	-617	-463	-304
+/- saldiert	-41.589	-43.421	-44.010	-44.627	-45.090	-45.394
	2022	2023	2024	2025		
+/- lt. BP	-1.717	-1.550	-1.379	-1.204		
	+1.576	+1.576	+1.576	+1.576		

+/-lt. BE	-141	+26	+197	+372
+/- saldiert	-45.535	-45.509	-45.312	-44.940

Somit hat das Finanzamt das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle aber zu Recht verneint und konnten die aus der Vermietung resultierenden Verluste daher nicht berücksichtigt werden. Gleiches gilt in Bezug auf die Umsatzsteuer.

Nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß § 6 LVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Ob bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht, ist nach den oben für den Bereich des Einkommensteuerrechts dargelegten Grundsätzen zu beurteilen (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Die aus den angeführten Gründen erfolgte ertragsteuerliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei gilt damit auch für Zwecke der Umsatzsteuer.

Ergänzend wird in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, zum Ergebnis gelangt ist, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts (Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie) als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen ist. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht erfordere die aus § 28 Abs. 5 Z 4 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 abgeleitete Rechtsfolge aber, dass Wohnraum vermietet worden ist, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters) dienen könne. Daran kann nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die vermietete Kleinwohnung jedoch kein Zweifel bestehen. Am Ergebnis, dass die strittige Vorsteuer keine steuerliche Berücksichtigung finden kann, ändert sich dadurch nichts.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. März 2010