



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B und der J P, Gde A, W-Straße 49, vertreten durch die Trias Wirtschaftstreuhand GmbH, Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 6800 Feldkirch, Reichsstraße 126, vom 20. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 7. September 2005 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, und Umsatzsteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend abgeändert, als die Umsatzsteuer bzw. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anstatt mit 0,00 € nicht festgesetzt werden und auf beide Beteiligte daher keinerlei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) sind Eigentümer der im Jahre 2003 erworbenen Wohneinheit Top X der Liegenschaft W-Straße 49 in Gde A.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2004 ersuchte die steuerliche Vertretung der Bw. um Erteilung einer Steuernummer für die gegenständliche Miteigentümergemeinschaft betreffend diese ab 1. September 2004 vermietete Eigentumswohnung (W-Straße 49, Gde A, Top X samt Carport); gleichzeitig wurde eine Kopie des Kaufvertrages vom 11. November 2003, eine Prognoserechnung sowie Unterlagen zur Wohnbaufinanzierung der V vorgelegt.

Mit Einkommen- und Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 vom 17. Mai 2005 samt Beilage erklärten die Bw. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.544,49 € und begehrten den Abzug von Vorsteuer im Betrage von 21.480,52 € (Umsatzsteuergutschrift von 21.259,92 €).

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (vgl. die Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 3. Juni 2005 bzw. vom 18. Juli 2005) führten die Bw. unter gleichzeitiger Übermittlung des Regelbesteuerungsantrages, einer weiteren (zweiten) Prognoserechnung, des Mietvertrages, Kredit- bzw. Darlehensurkunden, Rückzahlungsbestätigungen, Bestätigung von Eingängen auf dem Verrechnungskonto Anlegerwohnung (jeweils von der V) sowie einer Zahlungsbestätigung der R aus, dass für kleine Reparaturen, Instandhaltungen und Verwaltungskosten direkt deren Mieter haften (Verweis auf Pkt. 11b des Mietvertrages) und dies auch bei einem allfälligen Mieterwechsel wieder so ausgehandelt werden würde. Große Reparaturen würden in den ersten Jahren bei einer neu errichteten Anlage nicht anfallen; diese würden dann aus dem Reparaturfonds bezahlt; die Einzahlung in diesen Reparaturfonds betrage monatlich 12,78 € und werde ebenso vom Mieter getragen. Aus der beiliegenden Prognoserechnung sei ersichtlich, dass sehr wohl mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden könne. Allfällige - hoffentlich nicht auftretende - Mietausfallszeiten würden trotzdem noch zu einem Gesamtüberschuss führen.

Im Hinblick auf die zweite Prognoserechnung wurde weiters ausgeführt, dass der Kredit durch die Vorsteuer bzw. die Steuergutschrift für 2004 im Jahr 2007 getilgt werde. Dadurch und durch die Mieteingänge komme es auch zu einer Reduktion des Darlehens. Die Zinsen seien prognostiziert, seien aber gleich bleibend angesetzt worden. Die Mietzinse für September und Oktober 2004 hätten die Bw. bar, für November 2004 per Erlagschein und für Dezember 2004 in Form einer Nachzahlung erhalten.

Der zweiten Prognoserechnung ist außerdem zu entnehmen, dass die Betriebskosten als Durchlaufpositionen nicht angesetzt worden seien. Bei den Zinsen handle es sich nicht um ein endfälliges Darlehen; dies bedeute, dass laufend auch Kapital getilgt werde. Es sei mit dem Mieter bereits jetzt ab 1. September 2009 eine Erhöhung der Miete um monatlich 70,00 € vereinbart worden; bis dahin würde dafür die Miete voraussichtlich nicht erhöht werden. Bei den Zinsen sei sogar eine Zinserhöhung einkalkuliert worden. Verwaltungsaufwendungen, laufende Reparaturen, Instandhaltungen würden ab Mietbeginn vom Mieter getragen.

Das Finanzamt erließ in der Folge die im Spruch genannten Sachbescheide vom 7. September 2005, in welchen der aus der Vermietungstätigkeit resultierende Umsatz und Vorsteuerbetrag bzw. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null festgesetzt wurden. Begründend führte es dazu aus, dass die zur Widerlegung der Liebhabereivermutung vorgelegten Unterlagen nicht geeignet seien, die Vermietung als Einkunftsquelle darzustellen.

Die aufgenommenen, offenbar endfälligen Darlehen für die Wohneinheit Top X samt Kfz-Abstell- und Unterstellplätzen würden 112.000,00 € betragen. Bei einer im langjährigen Durchschnitt zu erwartenden Zinsbelastung von 3% pro Jahr seien auf eine Dauer von 20 Jahren rund 67.000,00 € an Zinsbelastung zu erwarten. Die Differenz zur angesetzten Belastung betrage rund 24.000,00 €. Weiters sei ein Mietausfallwagnis anzusetzen, das bei dieser Art der Vermietung (keine Kautions, keine speziellen Kündigungsklauseln bei Nichtbezahlung der Miete, keine bzw. nur auf freiwilliger Vereinbarung beruhende Wertanpassung der Miete, Mietvertrag über fünf Jahre) mit mindestens 4-5% der gesamten prognostizierten Mieteinnahmen zu veranschlagen sei; dies sei mit rund 5.000,00 € zu bewerten. Angesichts der eher unüblichen Mietvereinbarungen, des Zahlungsverzuges bei den Mieten und der unüblichen Abwicklung (auf das im Mietvertrag genannte Konto sei bisher nur eine als "Miete" deklarierte Einzahlung von 530,00 € am 17. Dezember 2004 geleistet worden; die Miete für Dezember 2004 sei aber angeblich zusammen mit der Miete für Jänner und Februar 2005 am 10. Februar 2005 auf ein anderes Konto einbezahlt worden) stelle sich weiters die Frage nach der Fremdüblichkeit der mit Frau Ra getroffenen Vereinbarungen. Zu den oben dargestellten Angaben über eine vorzeitige Tilgung der Kredite sei zu bemerken, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge in der Finanzierungsaufstellung bereits als Eigenmittel berücksichtigt worden seien und daher nicht zusätzlich zur Kredittilgung zur Verfügung stünden. Die gegenständliche "Vermietung" sei nach der derzeit absehbaren Entwicklung nicht geeignet, auf Dauer Einnahmenüberschüsse abzuwerfen und sein daher als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu werten (vgl. die diesbezügliche zusätzliche Bescheidbegründung).

Gegen diese angefochtenen Sachbescheide vom 7. September 2005 wurde mit Schriftsatz vom 20. September 2005 Berufung erhoben. Im Berufungsschriftsatz wandte sich die steuerliche Vertretung der Bw. gegen die einkommen- bzw. umsatzsteuerliche Qualifizierung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit der Bw. als Liebhaberei, beantragte, die Einkünfte der Miteigentümergeinschaft für das Jahr 2004 in Höhe von minus 5.466,96 € festzusetzen und die Umsatzsteuererklärung 2004 unter Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsberechtigung der Miteigentümergeinschaft zu veranlagern, und führte dazu unter Vorlage einer (dritten) Prognoserechnung im Wesentlichen Folgendes begründend aus: In der beiliegenden Prognoserechnung sei die Entwicklung der Ergebnisse von 2004 bis 2024 dargestellt worden. Ein Totalüberschuss werde schon im Jahr 2017 erzielt.

Es sei nicht richtig, dass im gegenständlichen Mietvertrag keine Wertsicherung vereinbart worden sei (Verweis auf Punkt 9 des Mietvertrages). Es sei lediglich auf die Vereinbarung einer Klausel, dass Änderungen beim Mietzins erst eintreten, wenn sich der Index um x-prozent geändert habe, verzichtet worden. Dies bedeute, dass die Miete laufend dem Index

angepasst habe werden können. Im praktischen Ablauf sei die Mietanpassung jährlich erfolgt. Das Mietausfallsrisiko sei mit 4% der Mieteinnahmen ab 2005 in der Prognoserechnung berücksichtigt worden (Spalte Sofortabzug). Es werde darauf hingewiesen, dass eine Indexanpassung vereinbart worden sei und die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes als zwingendes Recht Beendigungsmöglichkeiten bei Nichtbezahlung der Miete vorsehen würden. Bei der Zinsbelastung lägen derzeit konkrete Zinssätze vor. Wie sich diese in Zukunft entwickeln würden, sei unsicher. Erfahrungsgemäß führten jedoch steigende Zinsen auch zu einer steigenden Inflation, die über die Wertsicherungsklausel des Mietvertrages abgefangen werden könnten. In der Prognoserechnung seien dennoch steigende Zinsen zusätzlich berücksichtigt worden, und zwar vom ganzen Finanzierungsbetrag, obwohl ein Teilbetrag in Höhe von 28.000,00 € laufend getilgt werde. Es sei deshalb davon auszugehen, dass die Zinsbelastung - relativ gesehen - niedriger sein werde, wie in der Prognoserechnung dargestellt worden sei.

Aus der Beilage der eingereichten Steuererklärungen für 2004 sei ersichtlich, dass die Investitionen im Sanitärbereich teilweise sofort, teilweise über zehn Jahre verteilt angesetzt worden seien. Dies sei nicht richtig. Diese Kosten seien zu aktivieren. Der Werbungskostenüberschuss laut Prognoserechnung im Jahr 2004 sei deshalb niedriger als in der Steuererklärung.

Auch sei im Jahr 2004 nur die Halbjahres-AfA geltend gemacht worden, da der Vermietungsbeginn in der zweiten Jahreshälfte erfolgt sei.

Der Grundanteil sei gemäß den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 6447) in der Prognoserechnung in Höhe von 20% angesetzt worden.

Die dem Berufungsschriftsatz beigelegte (dritte) Prognoserechnung enthält folgende Angaben (€-Beträge):

Wohnungsgröße/m ²	57,43	Erwerbsnebenkosten	1.441,22	Wohnungsmiete/m ²	6,81
Wohnung brutto incl. Bad	120.108,00	Bearbeitungsgebühr	4.008,70	Miete netto	391,10
Vorsteuerabzug	20.018,00	Fremdkapital	112.873,45	Jahresmiete netto	4.693,18
Wohnung netto	100.090,00	Grundanteil	20%	Küche	3.810,63
Grunderwerbst. 3,5%	4.203,78	Bem.grundl. AfA	86.324,56	FK-Zinss. 1.-5. Jahr	1,875%
Grundbucheintr. 1%	1.201,08	AfA-Satz Gebäude	1,50%	FK-Zinss. 6.-10. Jahr	2,375%
Gesamtpreis netto	105.494,86	Indexanp. p.a. in %	2,00%	FK-Zinss. 11.-15. Jahr	3,000%
Zusatzausstattung Bad	1.928,67			FK-Zinss. 15.-21. Jahr	3,500%

Jahr	Miete netto	Zinsen Bank	AfA Einrichtung	Sofortabzug Lehrstand	Spesen	AfA	Ergebnis
2004	1.563,64	2.141,93	190,53	4.008,70	42,00	647,43	- 5.466,96
2005	4.693,18	2.116,38	381,06	187,73	500,00	1.294,87	213,14
2006	4.787,04	2.116,38	381,06	191,48	300,00	1.294,87	503,25
2007	4.882,78	2.116,38	381,06	195,31	306,00	1.294,87	589,16
2008	4.980,44	2.116,38	381,06	199,22	312,12	1.294,87	676,79
2009	5.080,05	2.680,74	381,06	203,20	318,36	1.294,87	201,81
2010	5.181,65	2.680,74	381,06	207,27	324,73	1.294,87	292,98
2011	5.285,28	2.680,74	381,06	211,41	331,22	1.294,87	385,97
2012	5.390,99	2.680,74	381,06	215,64	337,85	1.294,87	480,82
2013	5.498,81	2.680,74	381,06	219,95	344,61	1.294,87	577,57
2014	5.608,78	3.386,20	190,53	224,35	351,50	1.294,87	161,33
2015	5.720,96	3.386,20		228,84	358,53	1.294,87	452,52
2016	5.835,38	3.386,20		233,42	365,70	1.294,87	555,19
2017	5.952,09	3.386,20		238,08	373,01	1.294,87	659,92
2018	6.071,13	3.386,20		242,85	380,47	1.294,87	766,74
2019	6.192,55	3.950,57		247,70	388,08	1.294,87	311,33
2020	6.316,40	3.950,57		252,68	395,84	1.294,87	422,46
2021	6.442,73	3.950,57		257,71	403,76	1.294,87	535,82
2022	6.571,59	3.950,57		262,86	411,84	1.294,87	651,45
2023	6.703,02	3.950,57		268,12	420,07	1.294,87	769,38
2024	6.837,08	3.950,57		273,48	428,47	1.294,87	889,68
	115.595,57	64.645,60	3.810,63	8.569,98	7.394,17	26.544,80	4.630,39

Die konkrete Finanzierungskondition lautet:

84.000,00 €	endfällig in sFr	Zinssatz: 1,8750%
28.000,00 €	Tilgung in sFr	Laufzeit: 30 Jahre Zinssatz: 1,8750%

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer für das Jahr 2004 vom 10. Oktober 2005 (vgl. zusätzliche Bescheidbegründung vom 6. Oktober 2005, auf die an dieser Stelle verwiesen wird) stellten die Bw. mit Schriftsatz vom 3. November 2005 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag führte die steuerliche Vertretung der Bw. ergänzend Folgendes aus:

In der im Berufungsverfahren vorgelegten Prognoserechnung sei die Entwicklung der Ergebnisse von 2004 bis 2024 dargestellt worden. Ein Totalüberschuss werde schon im Jahr 2017 erzielt.

In Erwiderung zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach im Hinblick auf die Fremdkapitalzinsen in Höhe von (durchschnittlich) nicht einmal 3% und ohne Berücksichtigung des Fremdwährungsrisikos die vorgelegte Prognoserechnung unrealistisch sei, die Prognoserechnung von jährlichen Mieterhöhungen in Höhe von 2% ausgehe, was nicht den Tatsachen entspreche, und auch keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen in der Prognose enthalten seien, was ebenfalls unrichtig sei, führte die steuerliche Vertretung der Bw. wie folgt aus:

Bezüglich der Fremdkapitalzinsen sei zuzugeben, dass es schwierig sei, die zukünftige Zinssituation einzuschätzen. Sie (die steuerliche Vertretung der Bw.) wisse nicht, ob der durchschnittliche Fremdkapitalzinssatz nun über oder unter drei Prozent sein werde. Was sie aber wisse, sei, dass eine Wertsicherungsklausel vereinbart worden sei und dass in Zeiten steigender Zinsen auch die Mieteinnahmen deshalb stärker steigen würden. Der Nachteil steigender Zinsen würde durch den Vorteil steigender Mieteinnahmen kompensiert werden. Der Vorwurf, dass das Fremdwährungsrisiko in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden sei, sei richtig, aber nicht berechtigt. Schließlich sei auch die Chance, die in der Fremdwährungsfinanzierung stecke, nicht berücksichtigt worden, da die Entwicklung sowohl in die eine als auch in die andere Richtung gehen könne.

Betreffend der in der Prognoserechnung dargestellten Mieterhöhungen in Höhe von 2% weise sie darauf hin, dass im Mietvertrag (Punkt 9) eine Indexanpassung vereinbart worden sei, dass die gerechnete Indexanpassung unter der aktuellen Inflationsrate liege und die Zeichen eher auf eine wesentlich höhere Inflation in der Zukunft deuten würden (Entwicklung Ölpreis, Versicherungsprämien, etc.). Betreffend die Durchführung von Indexanpassungen sei auch auf den Vertrag abzustellen, da unter Punkt 17 vereinbart worden sei, dass Änderungen, Ergänzungen und Nebenabreden zum Vertrag der Schriftform bedürften. Insoweit relativiere sich auch die Behauptung, dass bis 2009 keine Mieterhöhungen erfolgen würden.

Um die weitere Entwicklung der Mieteinnahmen abzuwarten, spreche auch nichts gegen vorläufige Bescheide. Sie halte es jedoch für falsch, den Fall schon jetzt abschließend negativ

zu beurteilen.

Betreffend des Ansatzes bzw. Nichtansatzes von Erhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand verweise sie darauf, dass es sich beim Mietobjekt um eine Neubauwohnung handle. Auftretende Mängel würden im Rahmen der Gewährleistung behoben. Der sonstige Erhaltungsaufwand werde über den Reparaturfonds abgewickelt. Unter Punkt 11b sei auch eine ausdrückliche Haftung des Mieters für allfällige Reparaturen vereinbart worden.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2007 hat der Unabhängige Finanzsenat in der Folge Mängel der gegenständlichen dritten Prognoserechnung aufgezeigt und die steuerliche Vertretung der Bw. ersucht, zu diesen Ausführungen Stellung zu nehmen, anhand von entsprechenden Unterlagen (Rückzahlungsbestätigungen der Bank, Mieteingangsbelege) detailliert darzulegen, wie sich die Rückzahlungsraten (Angabe der Zinsen, Spesen, Tilgungen, Höhe des Zinssatzes) und die Mietzinszahlungen bzw. die von den Bw. vereinnahmten Betriebs- und Nebenkosten in den Jahren 2005 bis 2007 darstellen, und evt. auch neuerlich zu versuchen, durch Vorlage einer korrigierten Prognoserechnung [unter Zugrundelegung der tatsächlich erzielten (adaptierten) steuerlichen Ergebnisse] die vom Verordnungsgeber normierte Annahme von Liebhaberei bei derartigen Betätigungen zu widerlegen.

Dieses Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates blieb jedoch schließlich unbeantwortet.

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung erwogen:

Strittig ist im konkreten Fall, ob im Berufungsjahr hinsichtlich der Vermietung der gegenständlichen Eigentumswohnung einkommen- und umsatzsteuerlich eine beachtliche Einkunftsquelle oder eine unbeachtliche Liebhaberei vorliegt oder nicht und folglich der oben angeführte Werbungskostenüberschuss bzw. der erklärte Umsatz und Vorsteuerbetrag außer Ansatz bleibt oder nicht.

Nur eine Betätigung, die objektiv geeignet ist, innerhalb eines bestimmten Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss abzuwerfen, ist als steuerlich beachtliche Tätigkeit anzusehen. Ob eine solche vorliegt, ist für das Streitjahr nach der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 und BGBl. II Nr. 15/1999, zu beantworten.

Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 LVO), 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).

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO auch zu vermuten, wenn Verluste aus der

Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifiziertem Nutzungsrecht entstehen.

Diese Annahme von Liebhaberei kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Werden bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO Verluste erzielt (im Berufungsfall erklärten die Bw. für das Jahr 2004 einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 6.544,49 € aus der Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung, einer zweifelsfreien Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO) und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Darin sind sämtliche Kalenderjahre der - in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten - Betätigung einzubeziehen. Hat sich die Bewirtschaftungsart zwischenzeitig geändert, so gilt die bisherige Betätigung dadurch als beendet.

Im umsatzsteuerlichen Sinn kann Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung vorliegen (§ 6 LVO).

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abzuwerfen, ist somit unabhängig von der Art der Betätigung anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren (vgl. Langheinrich/Ryda, Probleme der Liebhaberei bei der Vermietung und Verpachtung und der vorläufigen Veranlagung, FJ 2001, 84). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Dabei sind laut Verwaltungsgerichtshof bestimmte Mindestanforderungen an eine Prognoserechnung 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). Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der

Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt natürlich nicht, dass mit dem tatsächlichen Nichterreichen des prognostizierten Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses eo ipso Liebhaberei unterstellt werden könnte. Ist der Grund des Ausbleibens eines Gesamterfolges lediglich in Unwägbarkeiten zu sehen, so ist dies unschädlich, wenn in der Prognoserechnung auf nachvollziehbare Weise ein Gesamterfolg aufgezeigt werden konnte. Andererseits rücken erst die vorgelegten Überschussrechnungen den Aussagegehalt der Prognoserechnung ins richtige Licht. An ihnen ist die Plausibilität einer Prognoserechnung zu messen (vgl. etwa VwGH 24.3.1998, 93/14/0028).

Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn bzw. ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (vgl. VwGH 5.6.2003, 99/15/0129; VwGH 23.11.2000, 95/15/0177; VwGH 27.6.2000, 99/15/0012). Dieser Zeitraum kommt dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist hingegen die Vermietung von vornherein nur auf einen begrenzten Zeitraum gerichtet, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Im vorliegenden Fall wurde von Seiten der Bw. - angeschlossen an den Berufungsschriftsatz vom 20. September 2005 - eine (dritte) Prognoserechnung mit einem Gesamteinnahmenüberschuss in Höhe von 4.630,39 € bei einem Prognosezeitraum von 21 Jahren vorgelegt. Diese Prognoserechnung konnte, wie bereits das Finanzamt zu Recht festgestellt hat, nicht als plausibel im Sinne der obgenannten Anforderungen angesehen werden. Insbesondere die prognostizierten Mieteinnahmen sind im Vergleich zu den tatsächlich erzielten Mieteinnahmen zu optimistisch und an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei angesetzt. Dies nicht einfach deshalb, weil die tatsächlich erzielten Ergebnisse (lt. eingereichter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2005 kam es im Jahr 2005 zu keiner Mieterhöhung) hinter den prognostizierten zurückgeblieben sind (dies allein kann eine Prognoserechnung nicht in Frage stellen), sondern deshalb, weil die Bw. bzw. ihre steuerliche Vertretung im Zeitpunkt dieser (dritten) Prognoseerstellung im September 2005 bereits wissen mussten, dass der monatliche Mietzins im Jahre 2005 nicht erhöht wurde, damit die prognostizierten Einnahmen nicht erreicht werden konnten; dies umso mehr als auch bereits im Rahmen der zweiten Prognoserechnung erklärt wurde, dass die Miete bis zum 1. September 2009, somit bis Ende des Mietverhältnisses (vgl. dazu den gegenständlichen Mietvertrag, Seite 2), voraussichtlich nicht erhöht werde. Die lt. Prognose unterstellte jährliche Mietsteigerung entspricht daher keineswegs der Realität. Dies im Übrigen obwohl

lt. Lebenshaltungsindex 2000 (hrsg. vom Amt der Vorarlberger Landesregierung) für das Jahr 2005 eine Mieterhöhung von 2,5% (Jahresdurchschnitt) vorzunehmen wäre.

Ähnlich verhält es sich hinsichtlich der prognostizierten Ausgaben für Zinsen; lt. eingereichter Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2005 kam es bereits im Jahr 2005 zu einer beträchtlichen Steigerung an Zinsen in Höhe von 727,35 €. Im Hinblick auf die während der Gesamtlaufzeit angesetzten Zinssätze ist zu sagen, dass der in der Prognoserechnung vorgenommene Ansatz, insbesondere in den ersten zehn Jahren, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gerade in Anbetracht der tatsächlichen Veränderungen des 3-Monats-LIBOR-Zinssatzes in den Jahren 2004 bis 2007 (laufende Anhebung der Leitzinsen um 0,25%, damit zB schon zum 15. März 2007: 3 M - Libor Band von 1,75 - 2,75%; vgl. dazu auch unter <http://www.leitzinsen.info/schweiz.htm>) als zu optimistisch anzusehen ist.

Den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung (zusätzliche Bescheidbegründung vom 6. Oktober 2005), wonach die Angaben in der Prognoserechnung hinsichtlich der Fremdkapitalzinsen unrealistisch sind, ist daher zuzustimmen.

Die Ansätze betreffend die Einnahmen und Zinsen in der gegenständlichen Prognose sind somit nicht nachvollziehbar, da die Einnahmen- und Zinsentwicklung bereits im Zeitpunkt der Prognoseerstellung bekannt gewesen sein musste. Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028, ausführt, ist bei Erstellung einer Prognoserechnung von den Werten auszugehen, die der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart entsprechen. Gegenständlich wurden wohl bewusst unrealistische Einnahmen und Zinsbeträge in die Prognose aufgenommen, um zu einem positiven Gesamtergebnis zu gelangen.

Mit dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bw. im Vorlageantrag vom 3. November 2005, wonach eine Wertsicherungsklausel vereinbart worden sei und dass in Zeiten steigender Zinsen auch die Mieteinnahmen deshalb stärker steigen würden und der Nachteil steigender Zinsen durch den Vorteil steigender Mieteinnahmen kompensiert werden würde, weiters dass im Mietvertrag (Punkt 9) eine Indexanpassung vereinbart worden sei, dass die gerechnete Indexanpassung unter der aktuellen Inflationsrate liege und die Zeichen eher auf eine wesentlich höhere Inflation in der Zukunft deuten würden, dass betreffend die Durchführung von Indexanpassungen auch auf den Vertrag abzustellen sei, da unter Punkt 17 vereinbart worden sei, dass Änderungen, Ergänzungen und Nebenabreden zum Vertrag der Schriftform bedürften und sich damit auch die Behauptung relativiere, dass bis 2009 keine Mieterhöhungen erfolgen würden, ist daher gegenständlich Nichts gewonnen.

Betreffend eines Ansatzes bzw. Nichtansatzes von Erhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand ist zu sagen, dass auch bei einem Neubau nach einem angemessenen Zeitraum (ca. zehn Jahre) durchaus mit derartigen (lt. Mietvertrag, Punkt 11b, hat der

Vermieter im Übrigen "ernste Schäden" selbst zu tragen) Kosten zu rechnen und entsprechend dafür vorzusorgen ist. Vor allem bei zukünftigem Mieterwechsel ist die Wahrscheinlichkeit, dass derartige Arbeiten durchgeführt werden müssen, sehr realistisch. Ein gänzliches Außerachtlassen von Reparatur- bzw. Instandhaltungsaufwendungen bei einem Prognosezeitraum von 20 Jahren kann jedenfalls nicht nachvollzogen werden (vgl. dazu auch VwGH 24.3.1998, 93/14/0028). Auch hinsichtlich der Küchen- und Badezimmereinrichtung ist zu berücksichtigen, dass die Bw. diese auf zehn Jahre abschreiben möchten, damit auch selbst mit deren Totalabnutzung im Laufe des Prognosezeitraumes rechnen.

Angesichts dieser Überlegungen ist die mit Berufungsschriftsatz vorgelegte dritte (frühere Prognoserechnungen werden durch eine später vorgelegte Prognose ersetzt) Prognoserechnung als ungeeignet anzusehen, die Ertragsfähigkeit der in Rede stehenden Betätigung im Sinne der Liebhabereiverordnung zu untermauern bzw. nachzuweisen. In Anbetracht des Umstandes, dass sich die gegenständliche Prognoserechnung nicht an den tatsächlichen Verhältnissen (keine Erhöhung des Mietzinses, höhere Kredit- bzw. Darlehenszinsen) orientiert, diese ob der angesetzten Mietzinse und Zinsen bzw. wegen der fehlenden Position für Erhaltungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsaufwand unrealistisch bzw. nicht plausibel erscheint, und bei Korrektur dieser Mängel am Ende des Beobachtungszeitraumes mit einem Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen zu rechnen ist [es wird in diesem Zusammenhang auch auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der gegenständlichen Berufungsvorentscheidung (vgl. entsprechende Bescheidbegründung vom 6. Oktober 2005) verwiesen, wonach sich bereits unter Berücksichtigung gleich bleibender Mieten in den Jahren 2005 bis 8/2009 und nachfolgenden Mieterhöhungen in Höhe von 2% pro Jahr nach Ablauf von 20 Jahren ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von 3.156,60 € errechnen würde], war im Berufungsfall von Liebhaberei auszugehen.

Abschließend sei an dieser Stelle nochmals erwähnt, dass der Unabhängige Finanzsenat der steuerlichen Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 31. Mai 2007 die obgenannten Mängel aufgezeigt hat; dem Ersuchen, dazu Stellung zu nehmen und neuerlich zu versuchen, durch Vorlage einer korrigierten (plausiblen, nachvollziehbaren und realitätsnahen) Prognoserechnung die vom Ordnungsgeber normierte Annahme von Liebhaberei bei derartigen Betätigungen zu widerlegen, wurde jedoch nicht nachgekommen; dies obwohl es dem Abgabepflichtigen und nicht der Abgabenbehörde obliegt, "die begründete Wahrscheinlichkeit eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des geforderten Zeitraumes auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen", es also Sache der Bw. gewesen wäre, an Hand einer realistischen Ertragsprognose die Ertragsfähigkeit ihrer Vermietungstätigkeit aufzuzeigen bzw.

die Liebhabereivermutung zu widerlegen (vgl. VwGH 31.5.2006, 2004/13/0171; VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036; VwGH 6.7.2006, 2002/15/0170; VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055).

Die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO konnte somit im konkreten Fall nicht entkräftet werden; die gegenständliche Tätigkeit war daher als Liebhaberei einzustufen und hatte somit eine Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu unterbleiben. Die Berufung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2004 war folgedessen als unbegründet abzuweisen.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen (Umsätze), die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

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

§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 bestimmt, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt. Eine solche Betätigung begründet daher keine Unternehmereigenschaft.

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung (vgl. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278, und die dort angeführte Judikatur).

§ 6 LVO bestimmt, dass Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 vorliegt.

Diese umsatzsteuerrechtlichen Regeln sind EU-konform (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082).

Wie bereits oben festgestellt, handelt es sich bei der Vermietung der in Rede stehenden Eigentumswohnung um eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO, die nicht zur Erzielung eines Gesamterfolges in absehbarer Zeit geeignet ist. Es liegt somit gegenständlich auch Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn vor und war daher im Berufungsjahr keine Umsatzsteuer vorzuschreiben und kein Vorsteuerabzug zu gewähren. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 war daher ebenfalls als unbegründet abzuweisen.

Gesamthaft war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. August 2007