

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JE, vertreten durch Mag. Dr. Sebastian Wolff, 6851 Dornbirn, Kreuzgasse 6a, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erwarb mit Kaufvertrag vom 2. Oktober 1997 die Wohnung Top 2 samt dazugehörigem Kellerabteil und Tiefgarage Top 10 um 1.251.000 S inkl. Mehrwertsteuer von einem Wohnbauunternehmen. Der Erwerb dieser Wohnung erfolgte zur Gänze fremdfinanziert, und zwar über ein vom Berufungswerber am 26. August 1997 bei einer Bank aufgenommenes Zwischendarlehen in Höhe von 1.200.000 S sowie über einen Kredit einer weiteren Bank in Höhe von 54.000 CHF. Ab Dezember 1997 vermietete er die Wohnung.

Diese Vermietung sollte laut einer im Jahr 1998 abgegebenen Prognoserechnung (Prognose 1) bereits nach fünf Jahren einen Gewinn und nach neun Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten abwerfen. Da die tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 1998 bis 2001 aber deutlich hinter den prognostizierten blieben, zog das Finanzamt die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit in Zweifel (siehe die Vorhalte vom 22. August 2002 und vom 19. November 2002). Mit Schreiben vom 15. Oktober 2002 und vom 12. Dezember 2002 erklärte der Steuervertreter des Berufungswerbers dazu, die Abweichung bei der Zinsentwicklung sei entstanden, weil sich die beabsichtigte Umschuldung auf ein zinsgünstigeres Fremdwährungsdarlehen zeitlich sehr

verzögert habe. Dieses Fremdwährungsdarlehen mit einer Laufzeit von 20 Jahren sei endfällig, sodass momentan nur die Zinsen bezahlt würden. Der Berufungswerber habe vor ca. fünf Jahren eine Lebensversicherung auf die Laufzeit des Darlehens abgeschlossen. Nach 10 Jahren würden bereits Teilauszahlungen erfolgen, die zur Darlehensrückzahlung verwendet würden. Die damit erzielte Zinsersparnis betrage bei einem Zinssatz von 2,6% 10.500 S im Jahr. Außerdem habe der Berufungswerber vor einigen Jahren 2.000 € in einen Dachfonds einzahlt, aus dem mit einem Betrag von ca. 45.000 S in zwei bis drei Jahren gerechnet werde. Auch dieser Betrag werde zur Darlehensabdeckung verwendet, wodurch eine Zinsersparnis von 1.200 S pro Jahr entstehe. Schließlich bekomme der Berufungswerber in ca. vier Jahren von seinem Vater ein Privatdarlehen in Höhe von 30.000 €. Da auch diese Mittel zur Darlehenstilgung verwendet würden, ergebe sich eine weitere Zinsreduktion um 10.700 S pro Jahr. Ab dem Jahr 2009 würden dann regelmäßig Darlehensrückzahlungen vorgenommen, wodurch die Zinsbelastung weiter kontinuierlich sinke. Innerhalb eines Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren sei in jedem Fall mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen.

Nach einem Vorhalt des Finanzamtes legte der Berufungswerber am 12. November 2002 eine neue Prognoserechnung (Prognose 2) für den Zeitraum 1997 bis 2020 mit einem Gesamtüberschuss am Ende des Beobachtungszeitraumes in Höhe von 73.979,64 S vor.

Das Finanzamt setzte mit Bescheiden vom 3. Februar 2003 die Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2001 ohne Berücksichtigung der mit der Vermietungstätigkeit verbundenen Einkünfte und Umsätze bzw. Vorsteuern fest. Begründend führte es dazu aus, dass die im Jahr 1998 vorgelegte Prognoserechnung von einem laufend rückzahlbaren Bausparkassenkredit und einem ebenfalls laufend rückzahlbaren Schweizer Frankenkredit ohne Sondertilgungen ausgegangen sei und bereits ab dem sechsten Jahr ab Beginn der Vermietung einen Einnahmenüberschuss ausgewiesenen habe. Die in der Prognoserechnung abgesetzten Zinsaufwendungen hätten aber offenbar nicht der gewählten Finanzierung entsprochen, da die tatsächlich angefallenen Zinsaufwendungen jeweils mehr als doppelt so hoch gewesen seien und die Einnahmen aus der Vermietung beträchtlich überstiegen hätten. Nach der Umschuldung auf den endfälligen Frankenkredit seien die aus diesem Vertrag über eine Laufzeit von 20 Jahren fällig werdenden Zinsen von der Bank mit 1.096.000 S geschätzt worden, was einer jährlichen Belastung von 54.000 S ohne Spesen und Kontogebühren entspreche. Zinsschwankungen zugunsten und zulasten des Kreditnehmers seien in der Prognose nicht berücksichtigt worden. Schon der Vergleich zwischen den Zinsen und Spesen im Jahr 2002 (51.360 S) und den jährlichen Mieteinnahmen (56.000 S im Jahr 2002) lasse erkennen, dass ein Einnahmenüberschuss auf Dauer gesehen nicht möglich sei. Die Sondertilgungen ab dem Jahr 2007 seien bisher nicht bekannt gegeben und auch nicht

nachgewiesen worden und nach geltender Rechtsprechung für vergangene Zeiträume auch gar nicht relevant.

Gegen diese Bescheide erhab der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 12. März 2003 Berufung. Darin bekräftigte sein steuerlicher Vertreter erneut, der Berufungswerber habe von Beginn der Vermietung an getrachtet, Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Eine grundlegende Änderung des wirtschaftlichen Engagements habe nicht stattgefunden, weshalb auch keine Änderung der Bewirtschaftungsart vorliege. Durch die Umschuldung der ursprünglichen Darlehen auf das zinsgünstigere Schweizer-Franken-Darlehen habe sich der Zinsaufwand von 90.095 S im Jahr 1999 auf 42.820,73 S im Jahr 2002 reduziert. In der Prognoserechnung vom Oktober 1998 sei eine Zinsbelastung von 40.452 S ausgewiesen. Dieser Unterschied sei minimal. Laut beiliegender Bankmitteilung sei der Zinssatz ab dem 15.1.2002 auf 2,125% gesenkt worden, der in der Bescheidbegründung angesetzte Betrag in Höhe von 51.360 S sei zu hoch. Eine vorzeitige Rückzahlung sei jederzeit möglich, auch wenn es im Kreditvertrag nicht ausdrücklich angeführt werde. Von Beginn der Vermietungstätigkeit an habe der Berufungswerber geplant, vorzeitige Darlehensrückzahlungen zu tätigen. Zu diesem Zweck seien zeitgleich die fondsgebundene Lebensversicherung abgeschlossen und die Einzahlungen in den Dachfonds vorgenommen worden. Dies dokumentiere die ernsthafte Absicht einer solchen Tilgungsplanung. Die Sondertilgungen seien durch die zeitliche Verzögerung der Umschuldung nötig geworden. Der Berufungswerber werde sogar in den Jahren 2004 und 2005 jeweils eine Sondertilgung von ca. 200.000 S (15.000 €) vornehmen. Die finanziellen Mittel stammten aus dem Privatdarlehen. Der Zeitplan werde wie in der Vorhaltsbeantwortung vom 12. Dezember 2002 dargestellt eingehalten. Die Sondertilgungen würden in den Jahren 2004/5 (Einlösung Dachfonds), 2006/7 (Rest vom Privatdarlehen) sowie 2007 (Auszahlung Lebensversicherung) vorgenommen werden. Die Zinsbelastung werde sich dadurch reduzieren, die gesamte Zinsbelastung zwischen 1.1.2000 und 30.4.2018 werde laut Prognoserechnung ca. 433.000 S betragen. Da im Beobachtungszeitraum mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen sei, liege hinsichtlich der Vermietung der in Rede stehenden Wohnung keine Liebhaberei vor.

Gleichzeitig mit der Berufung legte die Steuervertretung des Berufungswerbers eine neue Prognoserechnung (Prognose 3) über einen im Vergleich zur Prognose 2 kürzeren Zeitraum von 20 Jahren und vier Monaten (1. Dezember 1997 bis 30. April 2018) vor. Neben dem kürzeren Prognosezeitraum wies diese Prognoserechnung im Vergleich zur Prognose 2 aber höhere Mieteinnahmen auf, sodass sich insgesamt ein Gesamtüberschuss von 24.543,64 S ergab.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2003 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 12. Mai 2003 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nach einem Vorhalt der Berufungsbehörde legte der Steuervertreter am 11. November 2003 eine weitere Prognoserechnung (Prognose 4) mit einem Gesamtüberschuss von 48.649,93 S vor. Die Abweichung gegenüber der Prognose 3 wurde damit begründet, dass bei der Umschuldung auf das CHF-Darlehen ein Betrag von 12.210,71 CHF zur Abdeckung eines privaten Bankdarlehens verwendet worden sei. Für diese Darlehensaufnahme seien Zinsen im Rahmen der Vermietung und Verpachtung nicht abzugsfähig, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher entsprechend zu korrigieren.

Mit Berufungsentscheidung vom 7. Oktober 2004 stufte der unabhängige Finanzsenat die in Rede stehende Vermietungstätigkeit in einkommensteuerlicher Hinsicht als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung ein und wies die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 als unbegründet ab.

Die Entscheidung über die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 setzte er mit Bescheid vom 7. Oktober 2004 aus, weil in der entscheidungsrelevanten Frage, ob die im österreichischen Umsatzsteuerrecht vorgesehene umsatzsteuerliche Behandlung der sog. kleinen Vermietung gemeinschaftskonform ist, vom Verwaltungsgerichtshof ein Vorabentscheidungseruchen an den EuGH gestellt worden war. Da die beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheide, derentwegen die Vorabentscheidungseruchen gestellt worden waren, durch die Wiederaufnahme der entsprechenden Jahre aus dem Rechtsbestand ausgeschieden waren, zog der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 16. März 2005 die an den EuGH gerichteten Vorabentscheidungseruchen wieder zurück. Der Grund für die Aussetzung des gegenständlichen Verfahren war daher weggefallen und die Berufung einer Entscheidung zuzuführen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 5 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gesamtgewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche, und damit auch nicht als unternehmerische Tätigkeit. Gemäß § 6 der Liebhabereiverordnung BGBI. 1993/33 idF BGBI. II 1997/358 (LVO 1993) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn allerdings nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Mit Bescheid vom 7. Oktober 2004, RV/0142-F/04, hat der unabhängige Finanzsenat entschieden, dass es sich bei der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit um eine sog. kleine

Vermietungstätigkeit und damit um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 handle, die innerhalb eines angemessenen Beobachtungszeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erwarten lasse (zur genauen Begründung siehe dort). Dem § 6 LVO 1993 zufolge müsste im vorliegenden Fall somit auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht Liebhaberei angenommen werden.

Nun setzt die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (6. EG-RL) keine Gewinnerzielung für die Anerkennung als Steuerpflichtiger voraus. Nach Artikel 4 Abs. 1 der 6. EG-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine in Abs. 2 genannte wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. In der Rechtssache C-230/94, Enkler, hat der EuGH ausgesprochen, die Vermietung von Gegenständen sei - unabhängig von ihrem Ergebnis - eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. EG-RL, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen werde. Zumindest die langfristig angelegte Vermietung von Eigentumswohnungen und Ein- und Zweifamilienhäusern sei somit eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. EG-RL. Eine langfristig angelegte Vermietung begründet somit auch im Falle der kleinen Vermietung die Eigenschaft als Steuerpflichtiger iSd 6. EG-RL und die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994.

Damit ist die Berufung aber noch nicht zugunsten des Berufungswerbers entschieden. Es können nämlich die Rechtsfolgen, die der Gesetzgeber mit dem § 2 Abs. 5 Z 2 UStG iVm § 1 Abs. 2 LVO 1993 beabsichtigt hat, durchaus mit der 6. EG-RL in Einklang gebracht werden. So hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 26.5.2004, 2000/14/0021 und 0019, EU 2004/0002 und 0003-1, ausgeführt, dass ab dem EU-Beitritt Österreichs zur EU die Liebhaberei, soweit sie die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum betreffe, in richtlinienkonformer Interpretation als unechte Befreiung iSd Artikel 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-RL anzusehen sei. Die Richtlinie gehe nämlich vom Grundsatz der unechten Steuerbefreiung aus, indem sie anordne, dass die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer befreien und damit vom Vorsteuerabzug ausschließen. Zwar dürften die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 13 Teil C Buchstabe a der 6. EG-RL ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, für eine Besteuerung zu optieren. Artikel 13 Teil C der 6. EG-RL regele aber ausdrücklich, dass die Mitgliedstaaten den Umfang des Optionsrechts für Steuerpflichtige, von der allgemein durch die Richtlinie angeordneten Steuerbefreiung von Grundstücksumsätze abzugehen, einschränken dürfen. Nach der zitierten Bestimmung der Richtlinie bleibe es den Mitgliedstaaten belassen, den Umfang des Optionsrechts einzuschränken und die Modalitäten seiner Ausübung zu bestimmen (vgl. auch Zorn, SWK 2004, Nr 19).

Diese Steuerbefreiung bei dauerhaft verlustbringender Vermietung ist vergleichbar der niederländischen Regelung, wonach bestimmte Vermietungen nur dann zum Vorsteuerabzug

berechtigen, wenn die Mieten höher sind als 6% des Wertes der Liegenschaften. Diese Regelung wurde vom EuGH mit Urteil vom 29.4.2004, C-487/01 und C-7/02, Gemeente Leusden und Holin Groep BV, für richtlinienkonform befunden. Auf eine bestimmte prozentmäßige Rendite abzustellen oder wie nach österreichischem Recht darauf, ob nach einem bestimmten Zeitraum ein Gewinn erzielt werden kann, macht keinen wesentlichen Unterschied (vgl. hiezu Verwaltungsgerichtshof EU 2004/0002 und 0003-1 sowie Sarnthein, ÖStZ 2005, 273, mit weiteren Beispielen aus der EuGH-Judikatur).

Auch die EU-Kommission hat in ihrer Stellungnahme zum genannten Vorabentscheidungsverfahren die österreichische Regelung zur Liebhaberei bei verlustträchtiger Vermietung von zur Lebensführung des Steuerpflichtigen nutzbarem Wohnraum für gemeinschaftskonform erklärt (vgl. Sarnthein, ÖStZ 2005, 274).

§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm der LVO kann daher in richtlinienkonformer Interpretation als unechte Steuerbefreiung iSd Artikel 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-RL angesehen werden. Die berufungsgegenständliche Vermietungstätigkeit des Berufungswerbers ist daher in richtlinienkonformer Auslegung als unecht steuerfreie Tätigkeit einzustufen. Die Mietumsätze sind somit steuerfrei zu behandeln, ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 28. Juli 2005