



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. RR Erich Radschek, Wilhelm Böhm und Mag. Gertraud Lunzer im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung des DI, vertreten durch WTG Dr. REINHOLD-MAG. VEITH STEUERBERATUNGS GMBH, Steuerberatungskanzlei, 1030 Wien, Am Modenapark 10/9, vom 8. Oktober 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Harald Landl bzw. Hofrat Mag. Franz Zaussinger, vom 4. September 2008 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume November und Dezember 2007 sowie Jänner bis Mai 2008 (jeweils mit NULL), nach der am 14. April 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden durch ziffernmäßig den Voranmeldungen entsprechende, gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig erklärte Bescheide ersetzt und solcherart abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Strittig ist,

ob die Betätigung des Berufungswerbers (Bw; *Vermietung einer fremdfinanzierten Eigentumswohnung mit Jahresverlusten*), wie bei Geltendmachung des Vorsteuerabzuges in den Umsatzsteuervoranmeldungen vertreten, eine steuerliche Einkunftsquelle (§ 1 Abs 2 letzter Unterabsatz der Liebhabereiverordnung (L-VO) BGBI 1993/33 u. § 2 Abs 4 der VO) darstellt und zum Vorsteuerabzug berechtigt

oder

ob, wie vom Finanzamt im Zuge der Umsatzsteuerfestsetzungen mit NULL vertreten, die Vermietung wegen Ertraglosigkeit als Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 Z 3 L-VO einzustufen ist und demzufolge der Vorsteuerabzug gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG iVm § 6 L-VO ausgeschlossen ist.

Im Zuge einer beim Bw über Auftrag des Finanzamtes durchgeföhrten Umsatzsteuer-Sonderprüfung (USO) traf der Außenprüfer laut Bericht vom 29. August 2008, folgende Feststellungen:

Der Bw hatte mit Kaufvertrag vom 6. November 2007 von der Firma X-GmbH 638/10.000 Anteile an der Liegenschaft 1190Wien erworben und gleichzeitig mit der Firma Y-GmbH einen Generalunternehmervertrag abgeschlossen, mit welchem er diese Firma zur Errichtung der diesen Liegenschaftsanteilen entsprechenden Eigentumswohnung Top 12 inklusive Zubehör und des Kfz- Abstellplatzes Nr. 12 im Zuge des Wohnhausneubaus nach dem Vorbild eines „kleinen Bauherrenmodells“ beauftragte. Entsprechend den Verträgen beliefen sich der Kaufpreis auf € 78.584,00 (USt nicht in Rechnung gestellt) und die Baukostensumme auf € 192.178,83 zuzüglich 20% USt (diese je nach Baufortschritt in Teilbeträgen verrechnet). Die vom Generalunternehmer für geleistete Bauarbeiten 2007 in Rechnung gestellten Beträge enthielten ausgewiesene Umsatzsteuer von € 13.796,35; in weiteren, einer dem Prüfer übergebenen Aufstellung (Journal 2007) entnehmbaren Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer belief sich auf insgesamt € 9.255,50. Die in der Voranmeldung für Dezember 2007 geltend gemachte Vorsteuer betrug somit insgesamt € 23.051,85. Auf die für Februar bzw. März 2008 geltend gemachten Vorsteuern von € 7.581,36 bzw. € 11.372,04 geht der Bericht nicht näher ein.

Zur Frage der Einkunftsquelleneigenschaft gegenständlicher Betätigung ist im Bericht Folgendes zu lesen (gekürzt):

Das Investitionsobjekt sei durch Aufnahme eines endfälligen Fremdwährungskredites (CHF) im Gegenwert von € 255.500,00 zu etwa 90% (*Anm.: tatsächlich 94,4%*) fremdfinanziert worden. Die Abdeckung zu Ende der Laufzeit von 25 Jahren – 31.10.2032 - erfolge mittels eines Tilgungsträgers (Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht). Eine Hypothek im Höchstbetrag von € 319.375,00, Bezugsverpfändungen und die Abtretung von Forderungen

aus dem Mietverhältnis böten weitere Sicherheiten.

Im Kreditvertrag sei für die Einrichtung eines Tilgungsträgers der Abschluss einer Lebensversicherung bei S mit monatlicher Prämienzahlung von € 500,00 und einer Veranlagungsdauer von 25 Jahren vorgesehen; bei durchschnittlicher Verzinsung der eingezahlten Versicherungsprämien mit 4,5% p. a. werde die Abdeckung der Kreditsumme zu Ende der Laufzeit erwartet. Tatsächlich habe der Bw jedoch eine kombinierte Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht und einer Laufzeit von 15 Jahren eingerichtet. Bei Veranlagung der Versicherungsprämien von monatlich € 764,70 in risikoreiche Aktienfonds solle eine Durchschnittsverzinsung von 7,6% p. a. erreicht und der Kredit bereits nach 15 Jahren abgedeckt werden können. Zum Nachweis für die prognostizierte hohe Verzinsung habe der Bw auf die Wertentwicklung des -Fund in den letzten 15 Jahren hingewiesen.

Die Wohnung solle nach den Angaben des Bw unmittelbar nach Fertigstellung noch im Jahr 2008 vermietet werden und gemeinsam mit der Überlassung des Kfz- Abstellplatzes zu (steuerlichen) Einkünften (langfristig positiven Überschüssen) führen. Die Firma X-GmbH habe bereits umfangreiche Vorleistungen betreffend Mieterakquisitionen und Erstellung von Wirtschaftlichkeitsstudien erbracht und diese dem Bw in Rechnung gestellt, wobei auch zu beachten sei, dass die Rentabilität der fremdfinanzierten Investition nur mit hohen Mieteinnahmen gewährleistet sei, was die Vermietungsabsicht untermauere.

Nach Lage und Ausstattung der Wohnung erwarte der Bw gestützt auf den Immobilienpreisspiegel für diesen Wiener Bezirk ein Mietentgelt von € 10,96 netto ohne BK, für den Kfz- Abstellplatz ein monatliches Entgelt von € 80,00. Bei Abschluss der USO- Prüfung sei ein Mietvertragsabschluss (Mietbeginn 1.10.08) betreffend die Wohnung (netto, ohne BK: € 1.018,21) behauptet, der Vertrag jedoch nicht vorgelegt worden.

Der Bw habe zwecks Dokumentation der Ertragfähigkeit eine Prognoserechnung vorgelegt, die innerhalb absehbaren Zeitraumes einen (positiven) Gesamtüberschuss zeigen solle. Demnach werde ein Gesamtüberschuss von € 16.749,46 nach 19 Jahren ab Vermietung bzw. 20 Jahren ab Investitionsbeginn (=2026) erwartet. Die Prognose gehe von einer jährlichen Steigerung der Mieteinnahmen iHv 2,5% aus und korrigiere die Einnahmenansätze zum Ausgleich für mögliche Leerstehungen bzw. künftig anfallende Instandhaltungskosten mit einem Abschlag von 5%. Die im Prognosezeitraum mit jährlich € 9.898,20 berücksichtigten Kreditzinsaufwendungen entsprächen der Anwendung des im Zeitpunkt der Prognoseerstellung gültigen Zinssatzes von 3,875% auf die Kreditsumme (€ 255.500,00).

Schuldzinsen würden in den ersten 15 Jahren des Prognosezeitraumes abgesetzt, danach nicht mehr, weil – so der Bw – aufgrund der erwarteten Verzinsung des Tilgungsträgers die

Kreditsumme bereits nach 15 Jahren abgedeckt sei und der Kredit somit bereits dann zurückgeführt werden könne.

Weiters werde das laufende Vermietungsergebnis durch Abschreibungen vom Gebäude und von der Einrichtung (Küche, Bad) mit € 3.708,00 belastet, nach Wegfall der AfA- Beträge für Küche und Bad (ND 10 Jahre) vermindere sich die jährliche Abschreibung auf € 2.890,94. Im Jahr 2007 sei der Aufwand für Finanzierungsnebenkosten und Beratungsleistungen im Betrag von (netto) € 55.786,00 zur Gänze als Werbungskosten prognostisch abgesetzt worden. In den Prognosejahren 2008 – 2027 fänden sich keine weiteren Aufwandsansätze.

In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhaltes führte der Prüfer Folgendes aus:
Eine Ertragfähigkeitsprüfung könne derzeit nur vorläufig erfolgen. Die vorgelegte Prognoserechnung sei wie folgt zu verändern (Prüfer- Prognose im Anhang zum Bericht):

Mietentgelt

Ungeachtet des Umstandes, dass Vergleichsmietzinse (laut Immo- Spiegel) erheblich kleinere (*Anm. und daher rentablere*) Wohnungen von ca. 50m² (hier: 82,57m²) beträfen, werde von dem angegebenen Nettomietzins = € 10,96/m² ausgegangen und dieser mit der reinen Wohnnutzfläche multipliziert, was einen monatlichen Nettomietzins von € 904,97 ergebe.
Zuzüglich Bestandentgelt für den Kfz- Abstellplatz (prognostiziert: € 80,00) beliefen sich die Mieteinnahmen auf € 984,97 p. m. Diesen Wert habe der Prüfer in seiner Kontrollrechnung mit 2,5% p. a. indexiert.

Zum Ausgleich für erwartete Leerstehungen werde eine Korrekturpost von 5% der Mieteinnahmen angesetzt. Dies entspreche dem Prognoseansatz und decke „erfahrungsgemäß das Risiko von Leerstehungen einigermaßen“ ab.

Zinsaufwand

Angesichts näher dargestellter Umstände, wie:

- ungewisse Wertentwicklung des Tilgungsträgers mit nur 4,5% annähernd gesicherter Verzinsung der Kapitalanlagen in einem Fonds und mit garantierter Kapitalleistung der Lebensversicherung zum 1.12.2022 von nur € 131.267,00 sodass der Kredit damit nicht abgedeckt sei;
- unrealistische Erwartung einer vorzeitigen Kredittilgung nach 15 Jahren, weil weder der Kreditvertrag noch die Vereinbarung über den Tilgungsträger eine planmäßige Tilgung nach 15 Jahren vorsehe und eine solche überdies wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre (Verzicht auf weitere Kapitalverzinsung danach, die laut Prognose höher wäre als der anfallende Schuldzinsenaufwand), sondern nur als Zweckargument im Zusammenhang mit den

erstrebten Steuervorteilen einer anerkannten Einkunftsquelle (Vorsteuerabzug und Verlustausgleich mit positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) erklärbar erscheine; - variable Verzinsung des Frankenkredites auf Basis des Dreimonats- LIBOR-CHF zuzüglich Aufschlag von 1% Marge (während die Prognose des Bw fixe Aufwandsbeträgen ansetze), erachtete der Prüfer, angelehnt an die LIBOR- Werte 1988 – 2007 von durchschnittlich 3,36%, einen um die Marge von 1% erhöhten jährlichen Zinsaufwand von 4,36 prognostisch für angemessen, setzte dafür in seiner Kontrollrechnung € 11.139,80 p. a. an und führte diesen Aufwandsbetrag bis ins 20. Jahr ab Investition fort.

Zukünftige Instandhaltungen und Instandsetzungen

Da in der Prognose des Bw diesbezügliche Aufwendungen unberücksichtigt geblieben seien, setzte der Prüfer über den Prognosezeitraum von 20 Jahren einen mit € 500,00 p. a. geschätzten Gesamtbetrag von € 10.000,00 Ertrag mindernd an.

Sonstige Werbungskosten

Da sich in der Prognoserechnung des Bw ab 2008 kein „Mindestaufwand für Beratungsleistungen für rechtliche, wirtschaftliche oder steuerliche Beratung und sonstige Spesen“ finde, solche Leistungen und Spesen aber wahrscheinlich seien, bracht der Prüfer für derartige Kosten einen Betrag von € 300,00 p. a. in Ansatz.

Diese Prognoseänderungen zeigten das Entstehen eines Gesamtverlustes von -€ 94.162,00 und veranlassten den Prüfer, die Widerlegung der Liebhabereiannahme als gescheitert anzusehen. Demzufolge empfahl er, den begehrten Vorsteuerabzug zu versagen.

Das Finanzamt folgte dieser Beurteilung, erließ dementsprechende Festsetzungsbescheide und legte die dagegen erhobene, mit einem Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 Abs 1 Z 1 BAO) versehene Berufung nach Übermittlung einer Prüferstellungnahme und Einholung einer Gegenäußerung dazu dem UFS vor.

Der Referent des UFS ermittelte weiter im Sachverhalt. Meldeerhebungen förderten sodann ein Bestandverhältnis mit dem Lebenspartner der Tochter des Bw und die gemeinsame Haushaltsführung beider im streitgegenständlichen Objekt zu Tage, was den Anschein des Vorliegens einer schlichten Gebrauchsregelung im Familienverband erweckte. Da nur eine persönliche Befragung des Bw die Durchführung des „Mietvertrages“ aufzuklären versprach, verlangte der Referent die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Der Bw legte dem UFS eine neue Prognoserechnung vor, in der keine Sondertilgung mehr berücksichtigt war, die jedoch (laut Vorbringen gestützt auf UFS 24.03.2010, RV/0857-W/09) von einer an Durchschnittszinssätzen von 2,625% der Jahre 1998 – 2007 orientierten

durchschnittlichen Kreditverzinsung ausging und unter Berücksichtigung aller übrigen Prognosekorrekturen des Finanzamtes binnen 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss von € 9.690,00 gelangte. An der Erwartung eines Zinsenertrages von durchschnittlich 7,6% p. a. auf dem Tilgungsträger hielt der Bw allerdings fest, ein durch den aktuell steigenden Frankenkurs bedingtes Wechselkursrisiko bei Tilgung des Fremdwährungskredites in 15 oder 25 Jahren fand keine prognostische Berücksichtigung.

Das Finanzamt äußerte sich zu dieser ihm vorgehaltenen Prognoserechnung vor Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung nicht mehr.

Mittlerweile waren folgende Vermietungsergebnisse 2007 – 2009 aktenkundig:

| | 2007 | 2008 | 2009 |
|--------------------------------------|-------------|-----------------|------------------|
| Einnahmen lt. Erklärung | 0,00 | 2.427,72 | 14.534,46 |
| <i>lt. Prognose/Whg</i> | 0,00 | 3.055,00 | 12.219,00 |
| <i>Progn/Stellplatz abz. Leerst</i> | 0,00 | 0,00 | 300,00 |
| AfA lt Prognose u. Erklärung | | -1.855,00 | -3.705,00 |
| Kreditkosten lt. Erklärung | ohne Detail | -9.560,42 | -7.009,34 |
| <i>lt. Prognose</i> | -4.124,00 | -6.707,00 | -6.707,00 |
| sonstiger Aufwand lt. Erkl. | ohne Detail | -320,39 | -1.748,54 |
| <i>lt. Prognose, + IH, indexiert</i> | -55.786,00 | -800,00 | -808 |
| Werbungskosten lt. Erklärung | ohne Detail | -48.843,61 | -12.462,88 |
| Ergebnis lt. Erklärung | | -11.735,81 | -12.462,88 |
| <i>Ergebnis laut Prognose:</i> | | -48.843,61 | +2.071,58 |
| | | -59.910,00 | +1.298,00 |
| | | -6.306,00 | |

In der am 14. April 2011 auf Verlangen des Referenten abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Bw:

„Ich habe überlegt, mir eine Altersvorsorge zu schaffen, und kam dann auf die Idee, dies in Form einer Vorsorgewohnung (V.) durchzuführen. Ich habe dann diese V. über die Firma des Projektanbieters gekauft und hatte zunächst die Absicht, diese Wohnung fremd zu vermieten. Erst zu einem späteren Zeitpunkt ist meine Tochter an mich herangetreten und hat mir gesagt, ihr Freund suche eine Wohnung. Ich habe dann die Wohnung an diesen Freund vermietet, zwischenzeitig ist auch meine Tochter in diese Wohnung eingezogen. Die Vermietung erfolgt zu fremdüblichen Konditionen; das Mietentgelt wird vom Freund auf das Konto der Hausverwaltung überwiesen, diese leitet sodann die Gelder an mich weiter.“

Amtsvertreter:

„Haben Sie sich über die Bonität des Mieters erkundigt?“

Bw:

„Dies war dem Grunde nach nicht der Fall; ich habe aber gewusst, dass der Freund meiner Tochter (...) bei F beschäftigt ist, sehr häufig im Ausland ist und ein sehr gutes Einkommen bezieht.“

Amtsvertreter:

„Die monatliche Belastung inklusive Betriebskosten beträgt rund 1.300 Euro. Nach den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen bestehen Zweifel, dass sich (der Mieter) eine derartige Miete leisten konnte bzw. kann.“

Bw:

„Es war so, dass (Mieter) mir gesagt hat, seine Eltern würden ihm im Notfall bei der Mietzahlung unterstützen. Vom zeitlichen Ablauf hat meine Tochter mich ungefähr zwei bis drei Monate vor Fertigstellung der Liegenschaft gebeten, den Mietvertrag mit ihrem Freund abzuschließen.“

Steuerlicher Vertreter:

„Ich lege dem Berufungssenat Überweisungsbelege für die Monate November und Dezember 2008 vor, aus denen sich ergibt, dass die Überweisungen (vom Mieter) getätigt worden sind.“

Bw:

„Ich möchte dezidiert ausführen, dass es keinerlei Geldrückflüsse an (den Mieter) bzw. an meine Tochter gegeben hat. Die Energiekosten hat der Mieter direkt bezahlt, ich bin nicht informiert, in welcher Form dies erfolgt ist.

Meine Tochter ist bei der L tätig und bezieht dort ein gutes Einkommen.

Die Zahlungen, die anmich geleistet werden, werden auf (mein) privates Konto überwiesen. Ich überweise dann die entsprechenden Beträge zu 100% an die *Bank, wobei ich noch für die Rückzahlung weitere Mittel beisteuern muss.“

Steuerlicher Vertreter:

„Auf Grund des Versicherungsvertrages mit S steht fest, dass die Fälligkeit der Versicherungssumme im 15. Jahr gegeben ist. Zu diesem Zeitpunkt also wird (diese Summe) zur (teilweisen) Abdeckung des Kredites verwendet werden. Es handelt sich dabei daher um eine planmäßige und nicht um eine bloß allenfalls mögliche Tilgung. Der Kreditvertrag ist zwar auf 25 Jahre abgeschlossen, da nach den Vorschriften des BWG und den sonstigen Bestimmungen der maximale Rechnungszinssatz bei Tilgungsträgern nur 4,5% beträgt. Die Bank rechnet deshalb nur mit 4,5%, weil sie diesen Prozentsatz auf alle Tilgungsträger anwendet, egal ob diese risikoarm oder risikobehaftet sind. Da aber in der Vergangenheit eine

höhere Rendite erzielt wurde, kann auch damit gerechnet werden, dass zum Zeitpunkt der planmäßigen Tilgung der Kredit jedenfalls zum Großteil abgedeckt wird.“

Amtsvertreter:

„Fest steht, dass die Bank wohl zu Recht davon ausgeht, dass der höhere Zinssatz (7,6%), der in der Vergangenheit erzielt worden ist, keineswegs auch in Zukunft erzielt werden muss. Festzustellen ist weiters, dass nur ein Teilbetrag von € 131.267,- garantiert ist, was bedeutet, dass dieser Betrag nur etwas mehr als die Hälfte des offenen Kreditbetrages abdecken wird. Zu berücksichtigen ist weiters, dass im konkreten Fall ein Frankenkredit abgeschlossen wurde, (sodass auch) das Fremdwährungsrisiko in die Prognose einzubeziehen ist. Gerade in letzter Zeit hat sich gezeigt, dass sich der Frankenkurs ungünstig (gemeint: im Verhältnis zum Euro aufwertend) entwickelt, weshalb von einem höheren Kreditstand als ursprünglich angenommen auszugehen ist. Dies muss prognostisch in einem Risikozuschlag Niederschlag finden.“

Der UFS ist zwar nicht an Richtlinien gebunden, dennoch ist festzustellen, dass die Liebhaberei- Richtlinien davon ausgehen, dass eine von vornherein beabsichtigte Sondertilgung nur dann vorliegt, wenn die Tilgung in einem zeitlichen Rahmen von längstens 10 Jahren geplant ist. Im konkreten Fall wird (vom Bw) nicht behauptet, dass diese Frist eingehalten wird; dies ist insofern bedenklich, als von Beraterseite bekannt sein musste, dass das BMF eine derartige Meinung vertritt und daher die Tilgung nicht (in die Prognose) einzubeziehen ist.“

Steuerlicher Vertreter:

„Die 10 Jahres- Frist ist offensichtlich an die Verjährungsfrist angepasst, hat aber keine gesetzliche oder verordnungsmäßige Grundlage (...)

Ich lege dem Berufungssenat eine adaptierte Prognoserechnung vor, die sämtliche Annahmen der Außenprüfung – ausgenommen den Ansatz eines geringeren Zinssatzes – berücksichtigt. Wie au seiner UFS- Entscheidung hervorgeht, hat der UFS einen Zinssatz basierend auf den letzten 10 Jahren berücksichtigt. Dem folgend wurde nunmehr in der Prognoserechnung ein Zinssatz (inkl. Marge von 1%) von 2,62% angesetzt. (Danach) ergibt sich bereits im 16. Jahr ein Gesamtüberschuss (der Einnahmen).“

Amtsvertreter:

„Dem ist zu entgegnen, dass der UFS nicht in der Begründung 10 Jahre (Zinsentwicklung) angesetzt, sondern nur im Sachverhaltsteil ausgeführt hat, dass der Betriebsprüfer von diesem Zeitraum ausgegangen ist. Zu berücksichtigen ist überdies ... das Fremdwährungsrisiko. Die Prognose ist insofern unschlüssig, als für die Berechnung des

(Ertrags-) Zinssatzes ein Zeitraum von 10 Jahren herangezogen wurde, bei Indexierung der Vermietung hingegen 20 Jahre. Die Heranziehung von 10 Jahren halten wir für unrichtig.“

Steuerlicher Vertreter:

„Die tatsächliche Entwicklung der Jahre 2009 und 2010 war günstiger als die in der Prognose angesetzten Werte. (Hinzuweisen ist) noch darauf, dass die Miete in den anderen Wohnungen des selben Hauses die gleiche Größe erreicht hat wie im konkreten Fall. Ich lege dem Berufungssenat (zum Beweis) dafür einen entsprechenden Mietvertrag vor.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt

Der UFS nimmt in Würdigung der erhobenen Beweise folgenden Sachverhalt als verwirklicht an:

- Der Anschein des Vorliegens einer schlichten Gebrauchsregelung zwischen dem Bw und dessen Tochter bzw. deren Lebenspartner betreffend die streitgegenständliche Wohnung fand im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung keine eindeutige Bestätigung: Zwar wurde das Naheverhältnis der Bestandnehmer des Bw von diesem erst auf Verlangen des Referenten im Zuge des Verfahrens vor dem UFS offen gelegt bzw. bestätigt; auch die aus einem bescheidenen Angestelltenlohn stammenden Geldmittel des vertraglich aufscheinenden Bestandnehmers (= Freund der Tochter) reichten und reichen unbestritten nicht aus, um das volle vertraglich bedungene Bestandentgelt samt allen Nebenkosten wie Haus-Betriebskosten, Energie und Warmwasser aus eigenem aufzubringen. Der Senat hat jedoch den Einwand des Bw, dass sowohl die Eltern des Mieters als auch dessen Partnerin (= Tochter des Bw) laufend über ausreichende eigene Geldmittel verfügt(t)en, das volle Bestandentgelt samt Nebenkosten aufzubringen bzw. allfällige Fehlbeträge beizusteuern, für glaubwürdig erachtet, zumal die Amtspartei diesem Vorbringen nicht entgegengetreten ist. Der Senat hat bei diesem Ermittlungsstand darauf verzichtet, die einzelnen Geldflüsse an die und von der Hausverwaltung bzw. vom Bw an die Kredit gewährende Bank einer weiteren, Überprüfung zu unterziehen oder dahin gehende weitere Ermittlungen des Finanzamtes zu veranlassen. Der Senat geht somit davon aus, dass keine schlichte Gebrauchsregelung, sondern eine fremdübliche Vermietung der Wohnung an den Partner/Freund der Tochter des Bw vorliegt, mag auch das Motiv für die Bestandvereinbarung allein im Verlangen der Tochter nach Überlassung der Wohnung an den Freund (und zugleich an sie) gelegen sein und der Bw seine behauptete Absicht einer Wohnungsvermietung an fremde Dritte aufgegeben oder gar von vornherein nie ernsthaft gehegt haben.

- Liegt nun eine fremdüblich vereinbarte und fremdüblich durchgeführte Vermietung der Wohnung vor (hinsichtlich des Kfz- Stellplatzes wurde ein entgeltliches und fremdübliches Bestandverhältnis mit wem immer allerdings nicht erforscht), so war ausgehend von den realen Bewirtschaftungsdaten 2007, 2008 und 2009 – *das ziffernmäßige Ergebnis 2010 lag dem UFS im Zeitpunkt der Berufungsverhandlung nicht vor, ein schlüssig behaupteter positiver Jahresüberschuss wurde von der Amtspartei nicht in Zweifel gezogen* – die jüngste Prognose des Bw als das für die Beurteilung der Ertragfähigkeit der Betätigung wesentliche Sachverhaltselement darauf zu untersuchen, ob sie einen Gesamtüberschuss der Einnahmen binnen 20 Jahren ab Vermietungsbeginn darzustellen vermag.

Der UFS erachtet folgende Prognoseparameter für sachgerecht:

1. Einnahmen laut Erklärungen bis 2009 und Indexierung mit 2,5%;

2. Ausgaben/Aufwendungen

2.1. AfA: unverändert;

2.2. Fremdfinanzierungskosten: bis 2009 laut Erklärung; ab 2010 fortgerechnet mit dem Zinssatz 2009, da nach Meinung des UFS in absehbarer Zukunft **keine** Zinssatzerhöhung in CHF-Krediten zu erwarten ist. Die durchschnittliche Inflationsrate der letzten 20 Jahre im Euro-Staat Österreich erscheint dem UFS nicht auf die künftige Entwicklung der CHF-Kreditzinsen übertragbar; eines Eingehens auf die zwischen Finanzamt und Bw strittige Frage, ob eine rückblickende Betrachtung auf 10 oder 20 Jahre anzulegen ist, bedurfte es daher nach Meinung des Senates nicht.

2.3. keine Sondertilgung (und daher keine Kreditzinsverminderung für verminderte Restschuld), da eine solche weder ausdrücklich noch in ziffernmäßig eindeutig bestimmter Höhe geplant oder gar bindend vereinbart war; außerdem erscheint ein durch Sondertilgungen verursachter Verzicht auf den prognostizierten Zinsgewinn (Kapitalerträge von 4,5% auf dem Tilgungsträger werden voraussichtlich dauernd höher sein als die Kreditzinsen von prognostizierten 2,62%) schlicht unvernünftig und somit unwahrscheinlich.

2.4. Fremdwährungsrisiko: Es wird kein Risikoaufschlag angesetzt. Ob im Zeitpunkt der allfälligen (Teil-) Tilgung des Fremdwährungskredites nach 15 oder bei (Rest-) Tilgung nach 25 Jahren eine in EURO höhere Schuld zurück zu zahlen sein wird, erscheint in Anbetracht der bislang verstrichenen Zeitspanne von weniger als 4 Jahren nicht verlässlich einschätzbar; denn der Franken könnte schon nach 15 oder gar nach 25 Jahren durchaus auch zum früheren EURO- Wechselkurs zurückkehren und so keine Finanzierungsmehrkosten verursachen.

2.4. sonstige Aufwendungen (IH-/IS-Kosten) wie in der Prognose.

Aus diesen Ansätzen, die für eine gedämpfte Ertragserwartung sprechen sowie aus dem Umstand dass bereits im 3. Jahr ab Investition (2009) ein positives Jahresergebnis von

€ 2.071,58 erzielt wurde und für 2010 - 2011 keine Veränderung zum Nachteil des Vermieters eingetreten ist, ergibt sich, dass ein positiver Gesamtüberschuss auf Sicht von 20 Jahren und 11 Monaten (Investition November 2007, Vermietung ab Fertigstellung = Oktober 2008) weder von vornherein auszuschließen noch eindeutig zu bejahen ist. Die am freien Wohnungsmarkt im EURO- Staat Österreich gegebene (zuletzt stark ansteigende) Mietzinsentwicklung – relevant etwa bei Neuvermietung an einen fremden Dritten – und die davon unabhängige (zuletzt konstant rückläufige) Zinssatzentwicklung im Frankenkredit werden dabei eine entscheidende Rolle spielen, sodass der UFS eine endgültige Beurteilung der Sache für verfrührt erachtet.

Die anzuwendenden Rechtsvorschriften

Bei Betätigungen des in § 1 Abs 2 Z 3 L-VO, BGBl.1993/33, normierten Typs kommt für die Darstellung des Vorliegens einer Einkunftsquelle gemäß § 2 Abs 4 L-VO der vom Abgabepflichtigen zu erstellenden Prognoserechnung über einen Zeitraum von ca. 20 Jahren ab Vermietungsbeginn und höchstens 23 Jahren ab Investition entscheidende Bedeutung zu. Gelingt es, das Erreichen eines positiven Gesamtüberschusses innerhalb des genannten Zeitraumes in einer nachvollziehbaren Vorschaurechnung plausibel zu machen, so wird die Annahme von Liebhaberei ausgeschlossen sein. Einer wegen noch kurzer Betätigungsduer bestehenden Ungewissheit über das spätere Zutreffen von Vorschaudaten kann bei Betätigungen, die nicht unter § 1 Abs 1 L-VO fallen, nach Auffassung des Senates auch im Bereich der Umsatzsteuer mit der Erlassung vorläufiger Abgabenbescheide begegnet werden.

Die Rechtsfolgen

Der UFS geht vorläufig von einer Betätigung aus, die auf Sicht von 20 Jahren und 11 Monaten ein positives Gesamtergebnis als wahrscheinlich erwarten lässt, und bei der folglich die Annahme von Liebhaberei ausgeschlossen erscheint, weshalb der Vorsteuerabzug zusteht (kein Fall des § 2 Abs 5 Z 2 UStG 1994 iZm § 6 L- VO). Es war daher die Umsatzsteuer für Zeiträume 11-12/2007 und 1-5/2008 entsprechend den Voranmeldungen, jedoch gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festzusetzen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 30. August 2011