

GZ. RV/3255, 3256-W/08

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Aloisia Bergauer, Erich Kottner und Anton Prager über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Staribacher und Dr. Obermayer Wirtschaftstreuhand GmbH, 1030 Wien, Kolonitzgasse 7/16, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, vertreten durch Hofrätin Mag. Anneliese Kolienz, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner bis Dezember 2007 nach der am 12. Februar 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. hat seinen Wohnsitz in der Schweiz. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 2005 und 2006 umfasste, wurde folgende berufungsgegenständliche, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Jänner 2008 und im BP-Bericht vom 3. März 2008 dargestellte, Feststellung getroffen:

Mit Kaufvertrag vom 17. Juni 2005 seien vom Bw. Liegenschaftsanteile (2 Wohnungen) verbunden mit Wohnungseigentum in X von der Y-GmbH um einen Gesamtkaufpreis in Höhe von € 418.080,00 inklusive 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 69.680,00 erworben worden. Unter Berücksichtigung der Notarkosten in Höhe von € 6.531,00 und der Grunderwerbsteuer in Höhe von € 15.678,00 ergeben sich Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt € 440.289,00. Vom Bw. seien Vorsteuern in Höhe von € 71.130,94 geltend gemacht worden. Zur Deckung der Finanzierung und der Finanzierungsnebengebühren sei eine Kreditzusage der Z über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 474.196,79 vorgelegt worden. Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites würden fixe Zinsen auf Basis des 3-Monats-LIBOR berechnet. Vom Bw. seien Ansprüche aus Lebensversicherungen (Erlebensversicherung mit Sparkomponente und Einmalerlag von € 139.000,00 und eine Erlebensversicherung mit einer laufenden monatlichen Ansparrate von € 89,64) übertragen worden. Die Kreditzusage der Z sehe keine Sondertilgungen vor.

Vom Bw. seien Prognoserechnungen vorgelegt worden, welche einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2016 (Jahr 11) und auf einen Zeitraum von 20 Jahren einen kumulierten Gewinn vorsehen. In diesen Prognoserechnungen seien die Indexsteigerungen der Mieterlöse und der Betriebskosten mit 2,5 % berücksichtigt worden. Die vom Bw. zum Ausgleich von Leerstehungen zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool seien ebenso wie die für die Rücklage für zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen monatlich zu leistenden Fixbeträge nicht berücksichtigt worden. Für die Berechnung der Finanzierungskosten sei von einem Zinssatz in Höhe von 2,5 % und von Sondertilgungen in Höhe von insgesamt € 110.000,00 am Ende des 10. Jahres ausgegangen worden. Die Kreditzusage der Z vom 13. Juni 2005 sehe ausschließlich eine endfällige Tilgung zum 8. Oktober 2030 aus dem Erlös der Veranlagungsprodukte vor, eine allfällige Restforderung sei in 60 monatlichen Kapitalraten zurückzuzahlen. Da der prognostizierte Erlös aus den Veranlagungsprodukten nach derzeitiger Einschätzung den offenen Kreditbetrag abdecken werde, erscheine eine bereits ursprünglich geplante Sondertilgung nicht sinnvoll. Da erst durch die Ermittlungen der BP derartige Überlegungen

angestellt worden seien, werden die Sondertilgungen von der BP nicht berücksichtigt. Aus der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre (1996 bis 2005) ergebe sich ein durchschnittlicher Zinssatz von 3,15798 %. Die im Zusammenhang mit der Errichtung des Kreditvertrages stehenden Finanzierungsnebenkosten seien in den Prognoserechnungen ebenfalls zu berücksichtigen. Die jährliche Indexanpassung der Mieteinnahmen in den Prognoserechnungen sei in Höhe von 2,5 % erfolgt. Nach den dem Finanzamt vorgelegten Mietverträgen erfolge die Anpassung auf Basis des Verbraucherpreisindex 2000. Nach Aufstellung des Statistischen Zentralamtes (<http://www.statistik.at/fachbereich/02/vpi/tab2.shtml>) habe die durchschnittliche Inflation der Jahre 1993 bis 2005 2 % betragen; somit könne auch zukünftig auf eine jährliche Indexsteigerung von 2 % geschlossen werden. Die BP gehe daher von einer Indexanpassung der Mieteinnahmen und der Betriebskosten von 2 % aus.

Eine Einkunftsquelle nach § 1 LVO II liege bei Vermietung vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Die dargestellten Anpassungen der Prognoserechnungen des Bw. führe zu dem Schluss, dass sich für den Beobachtungszeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei. Der vom Bw. geltend gemachte Vorsteuerabzug in Höhe von € 71.130,94 im Jahr 2005 und in Höhe von € 399,49 im Jahr 2006 sei daher nicht anzuerkennen. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festzustellen.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der BP und erließ am 4. März 2008 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Jänner bis Dezember 2007.

Mit Schreiben vom 29. April 2008 erhob der Bw. Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese damit, dass sich unter Berücksichtigung sowohl der Sondertilgungen in Höhe von € 110.000,00 als auch der Indexanpassung von 2,5 % innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb die Anerkennung der Einkunftsquelle, der geltend gemachten Vorsteuer und der einkommensteuerlichen Berechnung beantragt werde. Die BP habe die vorgesehene und in den Prognoserechnungen berücksichtigten Sondertilgungen nicht anerkannt, obgleich diese vom Bw. in den

Prognoserechnungen angegeben und die entsprechenden Finanzmittel und Einkünfte bzw. finanziellen Möglichkeiten dargelegt worden seien. Aufgrund einer 20jährigen Berücksichtigung des Verbraucherpreisindex sei von einer Preissteigerung von 2,5 % auszugehen.

Das Finanzamt Wien 1/23 legte am 15. Oktober 2008 die Berufung zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

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

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. Nr. 358/1997, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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

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

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

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

- Zwingende Einbeziehung aller Jahre der Betätigung
- Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum
- Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen
- Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände
- Vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose

Der Bw. wendet gegen die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft der von ihm ausgeübten Vermietungstätigkeiten einerseits die Berücksichtigung der Sondertilgungen in Höhe von € 110.000,00 und andererseits die Indexanpassung in Höhe von 2,5 % anstelle der von der BP berücksichtigten Indexanpassung in Höhe von 2,0 % ein. Der Bw. ist jedoch in seinen Prognoserechnungen von einem Fremdwährungskredit in Höhe von lediglich € 370.609,00 ausgegangen, obwohl laut vorliegendem Kreditvertrag vom 13. Juni 2005 vom Bw. ein Kredit in Höhe von € 474.196,79 aufgenommen wurde. Die BP hat ihren Prognoserechnungen diese Kreditsumme laut Kreditvertrag vom 13. Juni 2005 zugrunde gelegt.

Die Richtigstellung der Prognoserechnungen des Bw. hinsichtlich des tatsächlich aufgenommenen Kreditbetrages in Höhe von € 474.196,79 führt zu dem Schluss, dass sowohl die Berücksichtigung der strittigen Sondertilgungen in Höhe von € 110.000,00 nach 10 Jahren als auch die Berechnung der Indexanpassung in der vom Bw. geltend gemachten Höhe von 2,5 % zu keinem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des gemäß § 2 Abs. 4 LVO absehbaren Zeitraumes führt. Daher kann eine rechtliche Beurteilung dieser strittigen Feststellungen der BP mangels Auswirkungen im konkreten Berufungsfall unterbleiben.

Entsprechend der dargestellten Rechtslage sind die Vermietungstätigkeiten des Bw. als Liebhaberei anzusehen, weshalb die Nichtanerkennung des vom Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von € 71.130,94 im Jahr 2005, € 399,49 im Jahr 2006 und € 297,31 im Nachschauzeitraum 2007 und die Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch die BP zu Recht erfolgt ist.

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

Wien, 16. Februar 2009