



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., B., B.-Straße 39, vertreten durch Seeberger SteuerberatungsGmbH, 6700 Bludenz, Am Postplatz 2, vom 28. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 30. März 2006, mit denen die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 1997 bis 1999 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt wurden, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 14. Februar 1997 eine Eigentumswohnung (Top 2) in der H.-Straße 5 in N. um 94.474,68 € (1.300.000 S), die er ab Juli 1997 vermietete.

In den im Jänner 2001 abgegebenen Steuererklärungen 1997 bis 1999 erklärte der Bw. Werbungskostenüberschüsse aus der Bewirtschaftung (Vermietung) dieser Wohnung in Höhe von -8.232,81 € (-113.285,98 S) im Jahr 1997, -2.498,62 € (-34.381,77 S) im Jahr 1998 und -2.592,59 € (35.674,85 S) im Jahr 1999. Weiters machte er in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 den Abzug der im Zusammenhang mit dem Erwerb dieser Wohnung stehenden Vorsteuer in Höhe von 16.288,39 € (224.133,17 S) geltend. Die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Vermietungstätigkeit stützte der Bw. auf eine Prognoserechnung (Prognose 1), die

bereits ab dem Jahr 2008 einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten ließ.

Aufgrund der erklärten hohen Verluste setzte das Finanzamt nach Durchführung einer abgabenrechtlichen Prüfung die Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 mit Bescheiden vom 21. August 2001 nur vorläufig fest.

Mit Schreiben vom 26. Jänner 2006 hielt das Finanzamt dem Bw. vor, laut der der Behörde vorliegenden Prognoserechnung sei aus die Vermietung der Wohnung „Top 2“ bereits für das Jahr 2000 ein Einnahmenüberschuss prognostiziert worden. Tatsächlich sei aber ein beträchtlicher Werbungskostenüberschuss erwirtschaftet worden. Die Steuerbescheide 1997 bis 2003 seien wegen der Ungewissheit, ob die Vermietung ein positives Gesamtergebnis abwerfe, vorläufig ergangen und es sei beabsichtigt, die Vermietung der Wohnung „Top 2“ als steuerlich unbeachtliche Einkunftsquelle einzustufen und die bisher vorläufig ergangenen Bescheide in diesem Sinne abzuändern.

Da der Bw. auf diesen Vorhalt nicht reagierte, stufte das Finanzamt diese Vermietungstätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung ein und setzte die Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 mit Bescheiden vom 30. März 2006 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig mit Null fest.

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 28. April 2006 eine inhaltlich mangelhafte Berufung. Einem seitens des Finanzamtes erlassenen Mängelbehebungsauftrag wurde aber mit Schreiben vom 29. Juni 2006 fristgerecht entsprochen. Die Berufung wurde damit begründet, dass die Einstufung der Vermietung der Wohnung „Top 2“ als Liebhabereibetätigung unrichtig sei. Es werde eine nachträgliche Änderung der Zinsen der Jahre 2000 bis 2003 beantragt, da in der ursprünglichen Prognoserechnung auch private Zinsen angesetzt worden seien. Der tatsächliche Zinsaufwand laut Kto.Nr. xx bei der D.S würde im Jahr 2000 4.742,67 €, im Jahr 2001 6.644,27 €, im Jahr 2002 5.603,24 € und im Jahr 2003 4.629,11 € betragen. Aus beiliegender neuer Prognoserechnung (Prognose 2) sei ersichtlich, dass es sich bei der Vermietung um eine Einkunftsquelle handle. Denn selbst, wenn die beantragte Änderung der Zinsen nicht berücksichtigt würde, sei mit einem Gesamtüberschuss am Ende des Beobachtungszeitraums zu rechnen. Es werde die Anerkennung der erzielten negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als steuerlich beachtliche Einkunftsquelle in der Streitjahren begehrt sowie eine dahingehende Abänderung der angefochtenen Bescheide.

Mit Vorhalt vom 5. Juli 2006 teilte das Finanzamt dem Bw. mit, aus den vorliegenden Unterlagen (Lastenblatt Grundbuch, Aufgliederung Zinsaufwand 1997 bis 1999) gehe

eindeutig hervor, dass für die Wohnung H.-Straße 5 „Top 2“ zwei Darlehen bei der H-Bank mit den Kto.Nrn. aa und bb aufgenommen worden seien. Das Darlehen bei der D.S Kto.Nr. xx sei im Jahr 2000, als die Wohnung „Top 3a“ erworben worden sei, aufgenommen worden. Die der Berufung beigelegten Prognoserechnungen seien sowohl in Bezug auf die tatsächlich für die Wohnung „Top 2“ angefallenen Zinsen wie auch hinsichtlich der für diese Wohnung tatsächlich vereinbarten Mieten nicht nachvollziehbar. Der Bw. werde ersucht, sämtliche Vermietungsunterlagen (Mieteinzahlungsbelege ab 1997, Mietverträge ab 1997, Darlehenskontoauszüge H-Bank, etc.) für das Vermietungsobjekt „Top 2“ vorzulegen und dazu gesonderte Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Mietobjekte „Top 2“ und „Top 3a“ nachzureichen.

Nachdem auch dieser Vorhalt unbeantwortet blieb, wurde die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 3. Oktober 2006 abgewiesen. In der Begründung wurde im Wesentlichen nochmals darauf hingewiesen, dass für die Anschaffung der Wohnung „Top 2“ laut den vorliegenden Unterlagen zwei Darlehen bei der H.-Bank aufgenommen worden seien. Das Vorbringen in der Berufung, es sei nur ein Darlehen bei der D.S. verwendet worden, erscheine nicht zutreffend und sei auch nicht belegt worden. Die ursprünglich vorgelegte Prognoserechnung gehe von einer Sondertilgung und einer Endfälligkeitstellung der Darlehen im Jahr 2000 aus. Nach dieser Planrechnung sei ab dem Jahr 2000 nur mehr ein jährlich gleichbleibender Zinsaufwand in Höhe von 2.567,00 € prognostiziert worden. Tatsächlich liege der Zinsaufwand für die beiden Darlehen im Jahr 2000 laut Erklärung bei 6.278,94 €. Die Einnahmen aus der Vermietung der Wohnung „Top 2“ würden im Jahr 2000 exklusive Betriebskosten 3.963,98 € betragen, der Ausgabenüberschuss 3.654,36 €. Daraus sei ersichtlich, dass ohne die geplante und nicht realisierte Sondertilgung kein Gesamteinnahmenüberschuss für die Wohnung „Top 2“ innerhalb des Beobachtungszeitraumes erzielt werden könne. Sei eine Sondertilgung Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit und werde diese Maßnahme nicht planmäßig durchgeführt, so liege eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor. Für die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft sei in diesem Fall der ohne Sondertilgung anfallende Zinsaufwand maßgebend. Der in den Jahren 1997 bis 1999 angefallene Zinsaufwand übersteige die Mieteinnahmen aber erheblich. Unter diesen Voraussetzungen sei jedenfalls kein Gesamteinnahmenüberschuss aus dieser Vermietung möglich. Die Vermietung sei daher sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich ab 1997 als Liebhabereibetätigung zu werten.

Mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2006 stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In Ergänzung des Berufungsbegehrens wurde vorgebracht, bei den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen der Jahre

2001 bis 2003 seien offensichtlich auch private Zinsen bzw. Zinsen für eine zweite Vermietung als Aufwand angesetzt worden. Ein positiver Gesamtüberschuss sei bei normalem Geschäftsverlauf aber auch ohne Sondertilgung nach 23 Jahren möglich. Die Eigentumswohnung „Top 2“ sei mittels zweier Darlehen der H.-Bank (KtoNr: aa und KtoNr: bb) finanziert worden. Die Zinsen und Spesen dieser Konten seien - wie beiliegende Zusammenstellung zeige - kontrolliert und zusammengefasst worden. Weiters würden berichtigte Überschussermittlungen für die Jahre 2000 bis 2004 die Eigentumswohnungen in N., H.-Straße 5 „Top 2“ und „Top 3a“ betreffend vorgelegt. Ab dem Jahr 2005 würden die Mieteinnahmen mit 2,5 % pro Jahr indexiert. Die Betriebskosten hingegen würden unverändert belassen, da diese als Durchläufer auch die Einnahmen entsprechend erhöhen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999

In Streit steht, ob hinsichtlich der Vermietung der Wohnung „Top 2“ trotz der in den Streitjahren erzielten Verluste eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt.

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 die Streitjahre nach der Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 358/97 (im Weiteren LVO II) zu beantworten. Die Liebhabereiverordnung unterscheidet dabei Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung (§ 1 Abs. 1 leg. cit.), 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 leg. cit.). Liebhaberei ist gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II 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 leg. cit. 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. Als Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden muss, gilt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 leg. cit. ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre

ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen. Dieser Zeitraum stimmt überein mit dem vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0241, als absehbar erkannten Zeitraum und entspricht bei einer Vermietungstätigkeit jener Zeitspanne, die zum getätigten Mitteleinsatz in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht.

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 (vgl. Langheinrich/Ryda, FJ 2001, 84). Eine solche Prognoserechnung muss plausibel und nachvollziehbar sein (Verwaltungsgerichtshof 28.3.2000, 98/14/0217). Folgende Mindestanforderungen sind laut Verwaltungsgerichtshof an eine Prognoserechnung zu stellen: Die zwingende Miteinbeziehung aller Jahre der Betätigung, die Einbeziehung von Instandsetzungen nach einem angemessenen Zeitraum, die Orientierung an den tatsächlichen Verhältnissen, die Beurteilung der Plausibilität anhand nachfolgend eingetretener Umstände sowie das vollständiges Ersetzen einer früheren Prognose durch eine später vorgelegte Prognose.

Daneben sind in einer Prognoserechnung jedenfalls auch die Geldwertentwicklung, das Mietausfallswagnis, mögliche Betriebskostensteigerungen, die künftige Höhe der Kreditzinsen, zB bei späterer als geplanter Teilrückzahlung, und ein allfälliges Fremdwährungsrisiko zu berücksichtigen (vgl. Renner, UFSaktuell 2004, 112 ff., UFS RV/3211-W/02).

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität der Prognoserechnung kommt somit auch der Gegenüberstellung der prognostizierten Erträge mit den tatsächlich erzielten zu. Das heißt 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).

Laut den Überschussrechnungen der Jahre 1997 bis 2004 wurden aus der in Rede stehenden Vermietung die im Folgenden angeführten Einnahmen erzielt, denen die im Folgenden angeführten Aufwendungen gegenüberstanden (in Euro):

	Mieteinnahmen	Zinsaufwand	AfA	Betriebskosten	Überschuss
1997	0,00	5.963,92	1.339,37	929,53	-8.232,81

1998	4.763,10	5.024,09	1.339,37	898,26	-2.498,62
1999	4.852,73	5.319,65	1.339,37	786,30	-2.592,59
2000	5.232,44	6.242,25	1.123,04	872,07	-3.004,92
2001	5.232,44	6.536,55	1.123,04	872,07	-3.299,22
2002	5.232,44	6.583,57	1.123,04	872,07	-3.346,24
2003	5.232,44	6.218,52	1.123,04	872,07	-2.981,19
2004	5.232,44	5.351,81	1.123,04	872,07	-2.114,48

Tatsächlich wurde somit aus der Vermietung der Wohnung „Top 2“ ein negativer Überschuss in Höhe von -28.070,07 € erzielt. Demgegenüber sollte nach der Prognoserechnung (Prognose 1) im selben Zeitraum 1997 bis 2004 ein Verlust von lediglich -2.439,55 € entstehen. Bereits ab dem Jahr 2008 sollte ein positiver Gesamtüberschuss erreicht werden. Diese eklatante Differenz zwischen dem prognostizierten und dem tatsächlich erzielten Ergebnis ist zunächst auf stark voneinander abweichende Ansätze bei den Zinsen und Spesen (29.145,29 € lt. Prognose gegenüber erklärten 47.240,36 €) zurückzuführen. Dann aber auch darauf, dass in der Prognose 1 vom Mieter zu tragende Betriebskosten zwar bei den Einnahmen, nicht aber als Aufwand angesetzt und vom Vermieter zu tragende Betriebskosten (Grundsteuer, Brandschutzversicherung etc) überhaupt nicht berücksichtigt wurden sowie auf die Tatsache, dass im Jahr 1997 keine Mieteinnahmen erzielt wurden, während in der Prognose Mieteinnahmen in Höhe von 4.360,37 € berücksichtigt wurden. Nun sind das aber Umstände, die dem Bw. im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung im Jahr 2001 bereits bekannt sein mussten. Dementsprechend hätten die in Wirklichkeit wesentlich höheren Zinsen ebenso in der Prognoserechnung berücksichtigt werden müssen wie die aufwandswirksamen Betriebskosten. Auch der vom Bw. eingewandte Umstand, dass die Mieterin im Jahr 1997 keine Miete bezahlt habe, kann nicht zu Gunsten des Bw. berücksichtigt werden, ist doch ein Mietausfall durch ein entsprechende Mietausfallsrisiko für Leerstehzeiten und ausbleibende Mietzahlungen in einer Prognoserechnung zu berücksichtigen. Ein solche fehlt in der Prognoserechnung aber ebenso wie die Vorsorge für vom Vermieter zu tragende Reparaturen. Aufwendungen für zukünftige Reparaturen sind nämlich auch bei neu errichteten Wohnungen zu berücksichtigen (vgl. VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171). Die vom Bw. vorgelegte erste Prognoserechnung widerspricht somit einerseits im Zeitpunkt ihrer Erstellung bekannten Tatsachen (insbesondere hinsichtlich der Zinsbewirtschaftung) und ist andererseits unvollständig (kein Mietausfallsrisiko, kein Reparaturaufwand, keine Betriebskosten). Sie ist daher nicht geeignet, die Einkunftsquelleneigenschaft der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit aufzuzeigen.

Aber auch die mit dem Vorlageantrag vorgelegte zweite Prognoserechnung vermag die Einkunftsquelleneigenschaft nicht zu belegen. Denn nach dieser Prognose ist erst im zweiundzwanzigsten Jahr der Vermietung mit einem Gesamtüberschuss (4.401,89 €) zu rechnen. Nun ist aber, wie oben ausgeführt, der Beobachtungszeitraum bei der Vermietung von Gebäuden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes mit zwanzig Jahren anzusetzen. Dieser Beobachtungszeitraum gilt im Falle der Vermietung von Eigentumswohnungen auch nach der LVO II, BGBI. 1993/33 idF BGBI. II 358/97. Nur wenn Aufwände bereits vor der Vermietung anfallen, kann der Beobachtungszeitraum auf 23 Jahre ausgedehnt werden. Wenn nun mit der Prognoserechnung 2 nach 22 Jahren ein Einnahmenüberschuss über die Werbungskosten prognostiziert wird, so wird damit dieser Zeitraum überschritten, weshalb schon aus diesem Grund keine Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung der Wohnung „Top 2“ aufgezeigt werden kann. Zudem beinhaltet auch die zweite Prognoserechnung keine Ansätze für ein Mietausfallsrisiko sowie für einen Reparaturaufwand. Bei Berücksichtigung solcher Ansätze wäre auch nach 22 Jahren kein positives Gesamtergebnis zu prognostizieren gewesen. Die Aufwendungen für Zinsen sowie die angesetzten Einnahmen entsprechen zwar bis zum Jahr 2004 den tatsächlichen Ergebnissen, die Mieteinnahmen werden aber ab dem Jahr 2005 mit 2,5 % indexgesichert. Die Annahme einer derartigen jährlichen Mietsteigerung erscheint jedoch nicht plausibel, haben doch die Mieteinnahmen in den Jahren 2000 bis 2004 konstant 5.232,44 € betragen. Ein positives Gesamtergebnis innerhalb des Beobachtungszeitraumes kann daher auch bei Berücksichtigung der Änderung des Zinsaufwands zwischen den Jahren 2001 bis 2003 und Anerkennung der prognostizierten Zinsbewirtschaftung nicht glaubhaft gemacht werden. Die Vermietung der Wohnung „Top 2“ ist somit als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung einzustufen. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999

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

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

Die Liebhabereiannahme ist im Bereich der Umsatzsteuer durch die LVO auf Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO II eingeschränkt. Da im Berufungsfall eine solche Betätigung vorliegt (Bewirtschaftung von Eigentumswohnung, § 1 Abs. 2 Z 3 LVO II), konnte die

Vermietung der Wohnung „Top 2“ auch umsatzsteuerlich nicht anerkannt werden. Dementsprechend konnte kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Betriebskosten geltend gemacht und mussten die Mieteinnahmen nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Die Berufung war daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 16. Oktober 2009