



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Aloisia Bergauer, Erich Kottner und Anton Pranger 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 Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004, Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 und Umsatzsteuerfestsetzung Jänner bis September 2006 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

Am 27. Jänner 2005 reichte der Bw. mit Wohnsitz in der Schweiz die Umsatzsteuervoranmeldungen Juli bis September 2004 beim Finanzamt ein und machte Vorsteuern in Höhe von € 60.563,69 geltend. Mit Vorhalt vom 31. Jänner 2005 forderte das Finanzamt den Bw. auf, das Vorsteuerjournal für den Zeitraum Juli bis September 2004 sowie die betragsmäßig größten Eingangsrechnungen in Kopie zur Einsichtnahme vorzulegen. Am 12. Juli 2005 reichte der Bw. die Umsatzsteuererklärung 2004 elektronisch beim Finanzamt ein und machte Vorsteuern in Höhe von € 60.619,96 geltend. Die Einkommensteuererklärung für 2004 (bei beschränkter Steuerpflicht) brachte der Bw. am 14. Juli 2005 beim Finanzamt ein und erklärte negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 2.440,53. Mit Bescheiden vom 13. Juli 2005 (Umsatzsteuer für das Jahr 2004) und vom 20. Juli 2005 (Einkommensteuer für das Jahr 2004) setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer für das Jahr 2004 fest, ohne von den eingereichten Abgabenerklärungen abzuweichen.

Anlässlich einer vom Finanzamt durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 2004 bis 2005 und den Nachschauzeitraum Jänner bis September 2006 umfasste, wurde folgende berufungsgegenständliche, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im BP-Bericht vom 12. Dezember 2006 dargestellte, Feststellung getroffen:

Mit Kaufvertrag vom 27. August 2004 seien vom Bw. Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum in X von der Y-GmbH um einen Gesamtkaufpreis in Höhe von € 176.501,02 inklusive 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 29.416,84 (Wohnung 9 mit PKW-Stellplatz 33) und € 173.939,10 inklusive 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 28.989,85 (Wohnung 10 mit PKW-Stellplatz 11) erworben worden. Unter Berücksichtigung der Notarkosten in Höhe von insgesamt € 10.905,00 und der Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt € 13.141,50 ergeben sich Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt € 374.486,62. Dieser Betrag sei dem Bw. im August 2004 in Rechnung gestellt worden. Zur Deckung der Finanzierung und der Finanzierungsnebengebühren für beide Wohnungen sei

eine Kreditzusage der Z über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 397.477,94 vorgelegt worden. Während der Laufzeit des spätestens am 8. Oktober 2024 endfälligen Kredites würden fixe Zinsen auf Basis des 3-Monats-LIBOR berechnet. Vom Bw. seien Ansprüche aus Lebensversicherungen (Erlebensversicherung mit Sparkomponente und Einmalerlag von € 117.600,00 und Erlebensversicherung mit einer monatlichen Ansparung von € 202,00) übertragen worden. Die Kreditzusage der Z sehe keine Sondertilgung vor.

Vom Bw. seien Prognoserechnungen vorgelegt worden, welche jeweils einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2015 (Jahr 11) und einen kumulierten Überschuss ab dem Jahr 2020 (Jahr 16) vorsehen. In diesen Prognoserechnungen sei die Indexsteigerung der Mieterlöse und der Betriebskosten mit 2,5 % und der Zinsaufwand des endfälligen Kredites in den ersten 10 Jahren mit jeweils € 3.978,89 bzw. € 3.923,11 pro Jahr berechnet worden. Sondertilgungen des Kredites in Höhe von € 40.000,00 bzw. € 35.000,00 seien am Ende des 10. Jahres vorgesehen, wodurch sich die Kreditzinsen ab dem Jahr 2015 (Jahr 11) auf jährlich € 2.978,89 bzw. € 3.048,11 verringern würden. Die Kreditzusage der Z vom 26. August 2004 sehe ausschließlich eine endfällige Tilgung zum 8. Oktober 2024 aus dem Erlös der Veranlagungsprodukte vor, eine allfällige Restforderung sei in 60 monatlichen Raten zurückzuzahlen. Wie aus der Kreditzusage hervorgehe, werde für die Besicherung des gewährten Kredites das Gehalt des Bw. für die Laufzeit des Kredites verpfändet. Die in den Prognoserechnungen vorgesehenen Sondertilgungen seien im Tilgungsplan der kreditfinanzierenden Bank nicht vorgesehen vom Bw. jedoch insofern bestätigt worden, als er von der Y-GmbH in Form einer Modellrechnung informiert worden sei. Als Nachweis der Einkommens- und Vermögenssituation bezüglich der für die Sondertilgungen benötigten Geldmittel seien vom Bw. Gehaltsbestätigungen übermittelt worden. Dass die Sondertilgungen aus dem Privatbereich zu leisten sein werden, sei vom Bw. schriftlich bestätigt worden. Da im Zuge des Prüfungsverfahrens die Mittel für die Glaubhaftmachung der Sondertilgungen anhand geeigneter Unterlagen laut Richtlinien zur LVO nicht ausreichend nachgewiesen worden seien, werden die Sondertilgungen von der BP nicht berücksichtigt.

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 % (Jänner 2006 1,2 %) 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 Prognoserechnung der 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 von der Bw. geltend gemachte Vorsteuerabzug sei daher nicht anzuerkennen. Die erklärten Umsätze und die darauf entfallende Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 festgesetzt.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Feststellungen der BP und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 am 14. Dezember 2006 den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für Jänner bis September 2006.

Mit Schreiben vom 28. November 2006 (Posteingang beim Finanzamt am 16. Jänner 2007) erhob der Bw. Berufung gegen diese Bescheide und begründete diese damit, dass sich unter Berücksichtigung sowohl der Sondertilgungen als auch der Indexanpassung von 2,5 % innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb die Anerkennung der Einkunftsquellen, der geltend gemachten Vorsteuer und der einkommensteuerlichen Berechnung beantragt werde. Die BP habe die vorgesehenen und in den Prognoserechnungen berücksichtigten Sondertilgungen nicht anerkannt, obgleich diese vom Bw. aufgrund seiner Einkommens- und Vermögenssituation problemlos geleistet werden könnten und in der Modellrechnung so Berücksichtigung gefunden hätten. Aufgrund des Verbraucherpreisindex 1986 lasse sich eine Indexsteigerung von 2,5 % feststellen. Die BP habe den Mietpreisindex nur für die Jahre 1993 bis 2005 rückgerechnet, bei einer Rückrechnung auf die gemäß Liebhabereiverordnung notwendigen 20 Jahre würde sich ebenfalls ein Wert von 2,5 % ergeben.

Das Finanzamt Wien 1/23 legte am 2. Juli 2008 die Berufung zur Entscheidung an den unabhängigen Finanzsenat vor. Die Überprüfung der vom Bw. vorgelegten und von der BP adaptierten Prognoserechnungen durch den unabhängigen Finanzsenat führte zu dem Schluss, dass diese nur bedingt zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bw.

ausgeübten Vermietungstätigkeiten geeignet waren. In den Berechnungen wurde von einem Fremdwährungskredit in Höhe von insgesamt lediglich € 316.079,78 ausgegangen, obwohl laut vorliegendem Kreditvertrag vom 26. August 2004 vom Bw. ein Kredit in Höhe von € 397.477,94 aufgenommen wurde. Der Bw. wurde mit Schreiben vom 21. August 2008 aufgefordert, die Prognoserechnungen richtig zu stellen und den Berechnungen die Ist-Zahlen gemäß den Überschussrechnungen bis einschließlich 2007 zu Grunde zu legen. Dieser Aufforderung kam der Bw. nicht nach. Zur mündlichen Berufungsverhandlung am 12. Februar 2009 sind weder der Bw. noch seine steuerliche Vertretung erschienen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a bis c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis vom 8.3.1994, 90/14/0192) ist eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nach Wiederaufnahme erlassenen Sachentscheidung hätte gelangen können.

Die erst bei der abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen Umstände des Erwerbes und der Finanzierung der vom Bw. vermieteten Wohnungen in X. sind, wie aus der in Folge dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Daher sind die vom Finanzamt mit den angefochtenen Bescheiden vom 14. Dezember 2006 verfügten Wiederaufnahmen der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 zu Recht erfolgt.

Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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

Die BP stützte die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft der vom Bw. ausgeübten Vermietungstätigkeiten einerseits auf die Nichtanerkennung der Sondertilgung in Höhe von insgesamt € 75.000,00 nach 10 Jahren und andererseits auf die Indexanpassung in Höhe von 2 % anstelle der vom Bw. berücksichtigten Indexanpassung in Höhe von 2,5 %. Die Richtigstellung der Prognoserechnungen führt jedoch zu dem Schluss, dass sowohl die Berücksichtigung der strittigen Sondertilgungen in Höhe von € 75.000,00 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. Dies ergibt sich zweifellos aus den dem Bw. mit Schreiben vom 21. August 2008 übermittelten (berichtigten) Prognoserechnungen,

weshalb eine rechtliche Beurteilung der Feststellungen der BP mangels Auswirkungen im konkreten Berufungsfall unterbleibt.

Aus diesen Prognoserechnungen ergibt sich zweifellos der Schluss, dass ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines angemessenen Zeitraumes tatsächlich nicht erwartet werden kann, weshalb von Liebhaberei auszugehen ist. Die Vermietungstätigkeiten des Bw. gelten daher nicht als unternehmerische Tätigkeit, weshalb die Nichtanerkennung des vom Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzuges in Höhe von € 60.619,96 im Jahr 2004, € 185,32 im Jahr 2005 und € 154,36 im Nachschauzeitraum Jänner bis September 2006 und die Nichtfestsetzung 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, 18. Februar 2009