



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Putschögl und die weiteren Mitglieder Dr. Ansgar Unterberger, Dr. Ernst Grafenhofer und Leopold Pichlbauer im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufung des Bw, Anschrift1, vom 16. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch HR Mag. Johann Lehner, vom 26. März 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 und Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2006 und 4-12/2006 nach der am 8. September 2011 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Nach der im Akt aufliegenden Rechnung vom 14. Dezember 2005 hat Bw (in der Folge: Bw.) mit Kaufvertrag vom 10. Dezember 2005 eine Wohnung mitsamt einem Pkw-Abstellplatz in Anschrift2 gekauft. Als Nettokaufpreis weist die Rechnung einen Betrag von 184.548,00 € + 20 % USt 36.909,60 € aus, sodass sich ein Gesamtkaufpreis brutto von 221.457,60 € ergibt.

Aus den weiters im Akt aufliegenden Unterlagen (Fragebogen bei beschränkter Steuerpflicht) ergibt sich, dass der Bw. beabsichtigt hat, die erworbene Wohnung zu vermieten. Mit Schreiben vom 6. Oktober 2006 reichte der Bw. eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ein. In der am 6. Oktober 2006 beim Finanzamt eingelangten Einkommensteuererklärung für 2005 macht der Bw. einen Verlust von

317,32 € aus Vermietung und Verpachtung geltend. Aus einer Beilage ergibt sich, dass im Jahr 2005 keine Mieteinnahmen erzielt wurden. Der Überschuss der Werbungskosten in Höhe von 317,32 € resultiert allein aus den angefallenen Kreditzinsen. Weiters ergibt sich aus dieser Beilage die Berechnung der Abschreibungsbasis ab 2006 nach Ansicht des Bw. wie folgt: Kaufpreis 181.548,00 €, Kosten Notar 7.030,00 €, Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr 8.304,66 €, ergibt in Summe einen Kaufpreis von 196.882,66 €. In der ebenfalls am 10. Oktober 2006 eingelangten Umsatzsteuererklärung für 2005 macht der Bw. einen Vorsteuerbetrag in Höhe von 36.909,60 € geltend (Dabei handelt es sich um die Umsatzsteuer aus dem Kauf der Wohnung).

Mit 21. November 2006 erging an den Bw. zu Handen seiner steuerlichen Vertreter ein Ersuchen um Ergänzung. In diesem Schreiben wurde der Bw. ersucht, eine Prognoserechnung vorzulegen, aus der sich ergebe, ob aus der Vermietung der Wohnung innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne.

Daraufhin wurde am 15. Jänner 2007 eine Prognoserechnung für den Zeitraum 2006 bis 2027 vorgelegt. Bei dieser Prognoserechnung wurde eine Indexsteigerung hinsichtlich der Miete und der Betriebskosten über die gesamte Laufzeit gleich bleibend mit 2,5 % unterstellt. Ausgegangen wurde von einer Kreditsumme exklusive Umsatzsteuer in Höhe von 199.882,66 €. Diese sollte durchgehend mit 2,5 % verzinst werden. Die Prognoserechnung geht überdies von einer Sondertilgung in Höhe von 50.000,00 € am Ende des 10. Jahres aus. Als Aufwandspositionen werden die Betriebskosten, die AfA für die Wohnung und die Einrichtung sowie der Zinsaufwand für das Schweizer Franken Darlehen ausgewiesen. Unter Berücksichtigung der genannten Parameter ergibt sich für das Jahr 2026 ein Gesamtüberschuss von 7.929,23 € und für das Jahr 2027 ein Gesamtüberschuss in Höhe von 11.285,81 €.

Mit Schreiben vom 16. Jänner 2007 richtete das Finanzamt an die steuerlichen Vertreter des Bw. einen Vorhalt zu dieser Prognoserechnung. In diesem ersuchte das Finanzamt um Vorlage des Kreditvertrages sowie um einen Nachweis, dass die Sondertilgung bereits bei Vertragsabschluss vereinbart gewesen sei. Weiters wurde der Bw. um Vorlage des Mietvertrages ersucht. Es möge auch nachgewiesen werden, ob im Mietvertrag eine jährliche Indexanpassung vereinbart gewesen sei. Neben einer weiteren Frage betreffend die AfA der Einrichtung wurde der Bw. eingeladen, zu erläutern, wie in dieser Prognoserechnung möglicherweise erforderliche Instandhaltungen sowie drohende Mietausfälle berücksichtigt worden wären.

In einer Eingabe vom 23. Februar 2007 wurde seitens der steuerlichen Vertreter des Bw. ein Kredit.- und ein Mietvertrag vorgelegt. Weiters wird in diesem Schreiben darauf hingewiesen,

dass laut Auffassung des Bw. im Kreditvertrag nichts gegen eine Sondertilgung spreche und die Indexsicherung im Mietvertrag enthalten sei. Mit Schreiben vom 21. März 2007 wurden die weiteren Fragen des Finanzamtes beantwortet. Insbesondere wird darin darauf hingewiesen, dass mögliche Instandhaltungen und Mietausfälle vollständig durch die Bildung einer Rücklage und durch die Einzahlung in den Mietenpool abgedeckt werden würden. Vorgelegt wurde ein Mietvertrag, der am 18. Jänner 2001 zwischen der IGmbH in Wien und K abgeschlossen wurde. (Wie eine ZMR-Abfrage vom 13.7.2011 durch den UFS ergab, war K zum Zeitpunkt der Vorlage des Mietvertrages am 23. Februar 2007 keinesfalls mehr Mieter der gegenständlichen Wohnung. In dieser war er nur bis 14. Februar 2007 zum Hauptwohnsitz gemeldet.) Im Punkt 1.4. des vorgelegten Vertrages befinden sich Ausführungen zur Erhaltung der Wertbeständigkeit unter Zugrundlage des Verbraucherpreisindex 1996, wobei Indexveränderungen von weniger als 2 % allerdings nicht berücksichtigt werden sollten. Nach Punkt 5.4. des Vertrages ist jegliche Untervermietung oder sonstige Überlassung der Bestandsräume untersagt. Festzuhalten ist nochmals, dass K seit 14.2.2007, also zum Zeitpunkt der Vorlage am 23. Februar 2007, nicht mehr Mieter der gegenständlichen Wohnung war und somit seitens des Bw. jedenfalls ein nicht aktueller Mietvertrag vorgelegt wurde.

Ebenfalls vorgelegt wurde eine Kreditzusage der Kasse vom 2.12.2005. Darin wird ein Fremdwährungskredit im Gegenwert von 252.400,00 € zum Zweck des Kaufes der Wohnung, Einheit Top A1, Anschrift2 zugesagt. Darin wird auch angeführt, dass der Zinssatz für die erste Zinsperiode bis 1. April 2006 2,61 % per annum betragen soll. Hinsichtlich der weiteren Zinsenperioden soll die Verzinsung jeweils 1,6 % per annum über dem Indikator (3-Monats-Libor) betragen. Erhebungen des UFS im Internet ergaben, dass der maßgebliche 3-Monats-Euribor in den Jahren 2000 bis inkl. 2009 nur einmal und zwar am 1. April 2004 mit dem Wert 1,960 unter 2 % lag. Ansonsten kann in etwa von einem Durchschnittswert in den Jahren 2000 bis 2010 von 3 % ausgegangen werden. Zum Zeitpunkt der Kreditzusage lag der 3-Monats-Euribor in etwa bei 2,5 %. Danach stieg er aber relativ kontinuierlich bis etwa Mitte 2008 auf über 5 %.

Hinsichtlich der Laufzeit und der Rückzahlung wurde Endfälligkeit vereinbart, wobei zur Rückzahlung vor allem der Erlös des als Sicherstellung bestellten Veranlagungsproduktes verwendet werden sollte.

Als effektiver Jahreszinssatz wird 2,9 % per annum angeführt. Die zu zahlenden öffentlichen Angaben betragen nach der Kreditzusage 3.083,00 €. Mit der Unterschrift vom 10. Dezember 2005 erklärte sich der Bw. mit dem Angebot der Kasse vollinhaltlich einverstanden.

Auch in einem gesondert vereinbarten Depot- und Verkaufsauftrag zum genannten Fremdwährungskredit wurde nochmals festgehalten, dass die Rückzahlung am Ende der Laufzeit am 30. Juni 2031 erfolgen soll.

Im Akt befindet sich auch eine Aufstellung der Entwicklung der prozentualen Verbraucherpreisindizes, erstellt von der Wirtschaftskammer Österreich. Dabei ergibt sich, dass dieser im Durchschnitt in den Jahren 1998 bis 2008 1,52 % betrug. Dabei fällt auf, dass dieser in den Jahren 2005 und 2006 1,7 % und in den Jahren 2007 und 2008 1,6 % betrug und somit in dem hier wohl maßgeblichen Zeitraum relativ konstant unter 2 % lag. Lediglich im Jahr 2000 lag der Verbraucherpreisindex mit 2,5 % über 2 %.

Am 26. März 2007 ergingen dann an die steuerlichen Vertreter des Bw. die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005, Festsetzung von Umsatzsteuern für die Monate Jänner bis März 2006 sowie die Festsetzung von Umsatzsteuern für die Monate vier bis zwölf 2006, wobei die Umsatzsteuer jeweils nicht festgesetzt wurde. In den beiden Festsetzungsbescheiden wurde jeweils auf die Bescheidbegründung des Jahres 2005 verwiesen. In diesem Bescheid führt das Finanzamt aus, dass die Vermietung des Objektes Anschrift2 keine Einkunftsquelle darstelle. Bei der Vermietung von Eigenheimen sei ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung zu erzielen. Nach Ansicht des Finanzamtes wären folgende Anpassungen der Prognoserechnung vorzunehmen:

1. In der Prognose sei die Indexsteigerung mit 2,5 % per annum angenommen worden. Die Steigerung der Verbraucherpreise hätte jedoch seit dem Jahr 1998 durchschnittlich nur 1,52 % betragen. Die höchste Inflationsrate hätte in diesem Zeitraum 2,5 % im Jahr 2000 betragen. Ansonsten wären die Raten immer unter 2 % gelegen. Eine künftige jährliche Steigerung von 2,5 % sei nicht begründbar. Würde mit einer durchschnittlichen Anpassung von 2 % gerechnet, ergebe sich nach 20 Jahren ein Überschuss der Werbungskosten von rund 900,00 €.

2. Hinsichtlich des Zinsaufwandes für den Schweizer Franken Kredit würde in der Prognoserechnung ein Zinssatz von 2,5 % und eine Sondertilgung von 50.000,00 € nach 10 Jahren unterstellt. Dabei wären folgende Umstände nicht berücksichtigt worden.
 - a) Die Gebühren für die Kreditbearbeitung (2,5 % einmalig) und die Kosten der Grundbuchseintragung (1,2 % einmalig) von insgesamt rund 8.000,00 € wurden im Zinssatz bzw. bei den Werbungskosten nicht berücksichtigt.

 - b) Der erstmalige Zinssatz laut Kreditvertrag habe 2,61 % ohne Nebenkosten betragen. Als effektiver Zinssatz inkl. Nebenkosten wäre ein Zinssatz von 2,9 % im Kreditvertrag angeführt.

Der berechnete Zinssatz von 2,5 % sei daher wesentlich zu optimistisch angesetzt, da keinerlei Nebenkosten, keinerlei Zinssatzrisiko bzw. Wechselkursrisiko berücksichtigt worden wäre.

c) In der Prognose sei mit einem Kreditbetrag von 200.000,00 € gerechnet worden, obwohl die Kreditaufnahme über 250.000,00 € betragen hätte.

Lit. d) In der Prognose sei eine vorzeitige Tilgung von 50.000,00 € nach 10 Jahren angesetzt worden, obwohl laut Kreditvertrag ein endfälliger Kredit mit Tilgung durch eine Lebensversicherung am Ende abgeschlossen worden wäre. Eine Sondertilgung sei nicht vereinbart worden.

Aus den genannten Gründen müsse ein Gesambeurteilung der Prognoserechnung zum Ergebnis kommen, dass eine Einkunftsquelle nicht vorliege. Ob eine Sondertilgung tatsächlich nach 10 Jahren erfolge, sei für die Beurteilung nicht maßgebend, da bereits durch Anpassungen des Index, der Kreditkosten bzw. der Zinsentwicklung ein Gesamtüberschuss ausgeschlossen sei. Die geltend gemachten Vorsteuern seien daher nicht anzusetzen.

In der innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist eingebrachten Berufung gegen die angeführten Bescheide wurde die Aufhebung der Bescheide und die antragsgemäße Veranlagung begehrt. In der Begründung führten die steuerlichen Vertreter des Bw. aus, dass nach der vorgelegten Prognoserechnung sehr wohl ein Totalüberschuss innerhalb des Beobachtungszeitraumes gegeben sei. Obwohl die Sondertilgung durch den Bw. aufgrund dessen Einkommens- und Vermögenssituation problemlos geleistet werden könne und deshalb in der Modellrechnung Berücksichtigung gefunden hätte, wäre sie seitens der Finanzverwaltung nicht berücksichtigt worden. Nach Abschnitt 17 der Richtlinie zur Liebhabereibeurteilung sei eine seit Beginn der Tätigkeit geplante Darlehensrückzahlung zu berücksichtigen und stelle diese keine Änderung der Bewirtschaftung dar. Weiters werde in dieser Richtlinie verlangt, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestehé. Diese sei dann gegeben, wenn von vornherein durch konkrete und geeignete Unterlagen die Tilgung dargelegt werde. Dies sei der Abgabenbehörde entsprechend offen zu legen. Die Voraussetzungen der eindeutigen Planung der Tilgung, der ernsten Absicht und wirtschaftlichen Möglichkeit sowie die Offenlegung gegenüber der Abgabenbehörde seien im gegenständlichen Fall gegeben. Weiters wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 4. Dezember 2005, 2001/13/0144 verwiesen, in welchem der VwGH ausführe, dass keine Änderung der Bewirtschaftung vorliege, wenn der Fremdmittel-Abbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war. Die Prognoserechnung sei somit unter Berücksichtigung der Sondertilgung zu beurteilen.

Hinsichtlich der Indexsteigerung sei sehr wohl ein Wert von 2,5 % feststellbar. Obwohl sowohl das Wirtschaftsforschungsinstitut als auch das IHS keine Prognosewerte für mehr als einige wenige Jahre vornehmen könnten, sei die Abgabenbehörde offensichtlich in der Lage, eine derartige Prognose mit 2 % vornehmen zu können. Hierbei hätte die Abgabenbehörde allerdings den Mietpreisindex nur für die Jahre 1998 bis 2005 berücksichtigt. Bei einer Rückrechnung auf die gemäß Liebhabereiverordnung notwendigen 20 Jahre würden sich allerdings Werte von 2,5 % errechnen. Dies ließe sich jederzeit durch einen Blick auf die Homepage des statistischen Zentralamtes nachrechnen. Die von der Abgabenbehörde vorgenommene Berücksichtigung einer Wertsicherung über 8 Jahre Beobachtungszeitraum stehe in Widerspruch zu den von der Liebhaberei verordneten 20 Jahren. Es müsse ein Zeitraum von 20 Jahren für die Ermittlung des Index herangezogen werden, da dies für die Zukunft nicht möglich sei, müssten die vergangenen 20 Jahre genommen werden und so ergebe sich eine Wertsicherung von 2,5 %. Abschließend wurde gemäß § 284 bzw. 282 BAO eine mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Berufungssenat beantragt.

Eine Stellungnahme des Finanzamtes zu den genannten Berufungen wurde den steuerlichen Vertretern des Bw. mit Schreiben vom 29. Mai 2007 übermittelt. In dieser führt das Finanzamt aus, dass nach Ansicht des Finanzamtes – wie aus der Bescheidbegründung zu entnehmen sei – die Frage der Sondertilgung nicht ausschlaggebend für die Beurteilung als Liebhaberei gewesen sei, da bereits durch die anderen erforderlichen Anpassungen beim Index, bei den Kreditkosten und bei der Zinsentwicklung ein Gesamtüberschuss ausgeschlossen sei. Die Leistung einer Sondertilgung wäre nur aufgrund der Kreditvereinbarung (Endfälligkeit) als ungewöhnlich eingestuft worden.

Durch das Finanzamt sei tatsächlich die Indexsteigerung der letzten 10 Jahre herangezogen worden. Die Heranziehung der Inflationsraten der letzten 20 Jahre erscheine insbesondere auch durch den Beitritt Österreichs zur Währungsunion und den damit verbundenen Änderungen in der Preisstabilität fragwürdig. Würde man der in der Berufung vertretenen Ansicht, dass die Indexentwicklung der letzten 20 Jahre zu berücksichtigen sei, folgen, müsste wohl auch die Zinsentwicklung der letzten 20 Jahre auf die Prognoserechnung angewandt werden.

In der Berufung werde darauf hingewiesen, dass die Rücklagenbildung als Werbungskosten angesetzt worden wäre, obwohl dies nicht zulässig sei. Aus den Angaben des Bw. ergebe sich aber, dass in der Prognoserechnung diese Rücklagen als wahrscheinlicher Aufwand für Instandhaltungen und Mietausfälle angesetzt worden wären. Eine Nichtberücksichtigung von Instandhaltungen und dergleichen über einen Zeitraum von 20 Jahren würde die Prognoserechnung von vornherein als unglaublich qualifizieren.

Auf zwei Punkte der Bescheidbegründung wäre der Bw. überhaupt nicht eingegangen. So sei in der Bescheidbegründung ausgeführt worden, dass die Prognoserechnung von einem Betrag von 200.000,00 € ausgehe, obwohl ein Kredit in Höhe von 250.000,00 € aufgenommen worden wäre. Ebenso sei auf die im Bescheid angeführten Nebenkosten, welche entweder als Werbungskosten bzw. als effektiver Zinssatz Berücksichtigung finden müssten, nicht eingegangen worden.

Nach Vorlage der Berufung an den UFS wurde festgestellt, dass der Bw. seit 19. Mai 2009 steuerlich nicht mehr vertreten ist und keine Zustellbevollmächtigung im Inland mehr besteht. Da für den Bw. bei den durchgeführten ZMR-Abfragen kein inländischer Wohnsitz oder eine sonstige Abgabestelle festgestellt werden konnte und nach der Aktenlage der Wohnsitz des Bw. in der Schweiz ist, wurde dem Bw. mit Bescheid vom 1. März 2011 gemäß [§ 10 Zustellgesetz](#) aufgetragen, binnen 3 Wochen ab Zustellung des Bescheides für das anhängige Rechtsmittelverfahren einen inländischen Zustellbevollmächtigen namhaft zu machen. Im Bescheid wurde auch darauf hingewiesen, dass behördliche Schriftstücke und Bescheide ohne Zustellversuche durch Hinterlegung bei der Behörde zugestellt werden könnten, wenn diesem Auftrag nicht fristgerecht nachgekommen werde. In der Begründung wurde insbesondere darauf hingewiesen, dass von der Schweiz im Regelfall nur die Zustellung von Bescheiden nach [§ 10 Zustellgesetz](#), nicht aber andere, geduldet werden würden. Weiters wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass der bisherige Zustellbevollmächtigte seine Vollmacht am 19.5.2009 zurückgelegt hätte. Nach dem rückgelangten internationalen Zustellschein wurde der Bescheid seitens des Bw. am 7. März 2011 übernommen.

Ein inländischer Zustellbevollmächtigter wurde nicht namhaft gemacht.

Seitens des UFS wurde die Berechnung des Finanzamtes bezüglich der Indexsteigerung (2 % oder 2,5 %) nochmals verifiziert. Dabei wurde der Gesamtüberschuss für einen 20-jährigen Zeitraum von 2006 bis 2025 und eine Berechnung des Gesamtüberschusses für den Zeitraum 2006 bis 2027 (wie vom Bw. erstellt) ermittelt. Die Differenz (2 % bzw. 2,5 % Indexsteigerung) zwischen den Gesamteinnahmen laut Bw und laut UFS beträgt bei einem 22-jährigen Beobachtungszeitraum 8.806,08 € und bei einem 20-jährigen Zeitraum 6.953,55 €. Zieht man vom Gesamtüberschuss laut Prognoserechnung nach 20 Jahren in Höhe von 4.803,00 € den Differenzbetrag von 6.954,00 € ab, ergibt sich für den 20-jährigen Prognosezeitraum ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten in Höhe von 2.151,00 €. Berücksichtigt man dabei überdies die nicht berücksichtigten Bearbeitungs- und Grundbuchseintragungsgebühren in Höhe von ca. 8.000,00 € (als fehlender AfA-Teil in Höhe von jährlich 120,54 €, in 20 Jahren: 2.410,80 €), ergibt sich ein Gesamtüberschuss in Höhe von -4.561,00 €. Für den 22-jährigen Prognosezeitraum ergibt sich ausgehend vom

Gesamtüberschuss laut Bw. in Höhe von 11.285,00 €, abzüglich der aus der Indexanpassung sich ergebenden Differenz in Höhe von 8.806,08 € zunächst ein Gesamtüberschuss in Höhe von 2.479,00 €. Zieht man von diesem Betrag allerdings wiederum den fehlenden AfA-Teil für 22 Jahre in Höhe von 2.651,88 € ab, ergibt sich auch für den 22-jährigen Beobachtungszeitraum ein negativer Gesamtüberschuss in Höhe von 173,00 €.

Die Ladung des Bw. zur beantragten mündlichen Verhandlung wurde am 8. August 2011 gemäß [§ 10 Zustellgesetz](#) durch Hinterlegung bei der Behörde zugestellt. Eine Behebung erfolgte nicht.

Der Amtsvertreter wurde seitens des Referenten vom zu erwartenden Nichterscheinen des Bw. informiert.

Zu der am 8. September 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erschienen die Parteien nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS geht davon aus, dass gar nicht gesichert ist, dass zum Zeitpunkt der Einreichung der Prognoserechnung überhaupt ein aufrechtes Mietverhältnis für die Heranziehung der Prognose-Parameter bestand. Da aber der wahre Sachverhalt aufgrund der Zustell-Situation nicht ermittelt werden kann und sich im Ergebnis (keine Anerkennung des Vorsteuerabzuges) keine Änderung ergibt, wird von den seitens des Bw. mitgeteilten Parametern für die Prognoserechnung und dem Bestehen des behaupteten Mietverhältnisses ausgegangen.

Entscheidend für die Nichtanerkennung des Gesamtüberschusses laut vorgelegter Prognoserechnung ist, dass der Bw nicht nachgewiesen hat, dass eine vorzeitige Tilgung ernsthaft beabsichtigt ist. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen ist vielmehr davon auszugehen, dass das laut Kreditvertrag endfällige Darlehen am Ende der Laufzeit mit den Erträgnissen einer abgeschlossenen Lebensversicherung getilgt werden sollte.

Darüber hinaus schließt sich der UFS aus den vom Finanzamt angeführten Gründen der Ansicht des Finanzamtes an, dass der angesetzte Zinssatz in Höhe von 2,5 % zu niedrig und der mit 2,5 % zum Ansatz gebrachte Verbraucherpreisindex zu hoch ist.

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. Gewerbllich 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.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 16. 2. 2006, Zl. 2004/14/0082 festgestellt, dass die österreichische Regelung des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie findet, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist (vgl hiezu auch Ruppe, UStG3, § 2 Tz 258/1, sowie das hg Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2000/14/0035).

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd [§ 1 Abs 2 LVO](#) 1993 ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl § 2 Abs. 4 und [§ 6 LVO](#)), beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie zur Einkommensteuer dargestellt sind. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften.

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.

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 [§ 6 LVO](#) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

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](#)).

Die zu beurteilende Vermietungstätigkeit stellt ohne Zweifel eine Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z. 3 LVO](#) 1993 dar und fällt diese im Hinblick auf die erzielten Verluste unter die Vermutung steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei. Für die Widerlegung dieser Annahme bedarf es nach dem Verordnungswortlaut somit der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, liegt die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 erforderten Zeitraumes nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (vgl. VwGH 19.4.2007, [2006/15/0055](#), und VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#)).

Es ist somit Sache des Abgabepflichtigen, die Ertragsfähigkeit einer nach § 1 Abs. 2 LVO 1993 mit der Annahme von Liebhaberei belasteten Betätigung anhand einer realistischen Prognoserechnung aufzuzeigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss eine solche Ertragsprognose angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein (vgl. VwGH 28.6.2006, [2002/13/0036](#) und VwGH 31.5.2006, [2001/13/0171](#)). Die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 ist daher nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 28.6.2006, [2002/13/0036](#)).

Von einer solcherart dargelegten Ertragsfähigkeit kann im Berufungsfall nicht ausgegangen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 14.12.2005, [2001/13/0144](#), mwN) ist eine Sondertilgung von Fremdmitteln zur Anschaffung eines

Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Liegt eine "Sondertilgung" vor, ist von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung. Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen.

Gegenständlich wurde eine Sondertilgung in Höhe von € 50.000,00 der Aktenlage zufolge erstmals im Zuge der anlässlich des Vorhalteverfahrens vorgelegten Prognoserechnung deklariert.

In der Berufung wurde einzig darauf hingewiesen, dass die Sondertilgung im 10. Jahr vorgesehen, aufgrund der Einkommens- und Vermögenssituation des Bw problemlos geleistet werden könne und in der Prognoserechnung offen gelegt worden sei und auch so vorgenommen werden würde.

Damit wird aber eine von vornherein geplante Kredittilgung nicht aufgezeigt. Eine von Anbeginn an gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital ist nämlich nur dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Zuflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von Vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Es muss damit eindeutig erwiesen sein, dass die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung besteht (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Seite 210 f, UFS 9.10.2006, RV/0379-G/05).

Sonstige Unterlagen, die eine von vornherein geplante Sondertilgung aufzeigen, wurden trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht vorgelegt.

Wie sich aus obigen Ausführungen ergibt, muss die ernsthafte Absicht zur vorzeitigen (teilweisen) Kreditrückzahlung von vornherein bestehen und eindeutig erwiesen sein. Die bloße Berücksichtigung einer Sondertilgung in der Prognoserechnung reicht im Hinblick darauf, dass sich eine von vornherein ernsthaft geplante vorzeitige Kreditrückzahlung weder aus dem Kreditvertrag noch aus den sonstigen vorgelegten Unterlagen entnehmen lässt, als Nachweis nicht aus.

In der Berufung führen die steuerlichen Vertreter selbst aus, dass die ernsthafte Absicht in Richtung einer vorzeitigen Tilgung durch konkrete und geeignete Unterlagen darzulegen und

gegenüber der Abgabenbehörde offen zu legen ist. Ohne irgend welche diesbezüglichen Unterlagen oder Beweise vorzulegen wird lediglich behauptet, dass alle Voraussetzungen für die Anerkennung der vorzeitigen Tilgungsabsicht erfüllt seien.

Nach den vorgelegten Unterlagen ist vielmehr von einer Endfälligkeit des gesamten Betrages und einer erhofften Rückzahlung des gesamten Kreditbetrages am Ende der Laufzeit mit den Erträgnissen eines Tilgungsträgers auszugehen.

Dass die behauptete Absicht, die angebotene langfristige Fremdfinanzierung nicht zur Gänze auszunutzen und im zehnten Jahr eine Sondertilgung zu leisten, schon beim Erwerb der gegenständlichen Wohnung samt PKW-Abstellplatz bestanden haben soll, kann somit nicht als erwiesen angenommen werden und muss diese bei der Beurteilung der Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit daher ausgeklammert bleiben.

Aber selbst eine Berücksichtigung der behaupteten Sondertilgung im Ausmaß von € 50.000,00 im 10. Jahr würde angesichts der von der Betriebsprüfung weiters kritisierten Ansätze zu keinem positiven Gesamtergebnis innerhalb von 20 Jahren führen:

Der UFS schließt sich der Ansicht des Finanzamtes an, dass die Annahme einer 2,5%igen Indexsteigerung zu hoch ist und der Prognoserechnung höchstens ein 2%iger Indexanstieg unterlegt werden kann. Dies deshalb, weil der maßgebliche Index im entscheidenden Beobachtungszeitraum 1998 bis 2008 konstant unter 2 % lag (im Kaufzeitraum 2005 und 2006 sogar nur bei 1,7 %). Dieser Wert hat somit zu Beginn der Vermietung den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich. Dagegen können aus einem Wert, der sich aus vergangenen 20 Jahren (inklusive einer Zeit vor dem EU-Beitritt Österreichs) ergibt, keine gesicherten Schlüsse für die weitere Entwicklung geschlossen werden.

Überdies sind auch die seitens des Bw nicht berücksichtigten Nebenkosten (Bearbeitungsprovision, Grundbuchseintragsgebühr) entweder in Form des im Kreditvertrag angeführten Effektivzinssatzes in Höhe von 2,9% (statt der angewandten 2,5%) oder in Form einer erhöhten AfA anzusetzen. In beiden Fällen ergibt sich sodann kein positiver Gesamtüberschuss.

Ergänzend wird noch festgehalten, dass nach den Kreditunterlagen ein Kredit in Höhe von € 250.000,00 aufgenommen wurde, in der Prognoserechnung aber von einem Betrag in Höhe von ca. € 200.000,00 ausgegangen wurde.

Im Ergebnis kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität

einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten (vgl. VwGH 28.6.2006, [2002/13/0036](#)) nachgewiesen wurde, weshalb allenfalls eine steuerbefreite Tätigkeit mit Ausschluss des Vorsteuerabzuges bestehen kann.

Die Nichtfestsetzungs-Bescheide des Finanzamtes sind somit jedenfalls zu Recht ergangen. Aus diesem Grund und aus den angeführten verwaltungsökonomischen Überlegungen (insbesondere im Zusammenhang mit den Zustellungsmodalitäten) musste auch nicht in einem Vorhalteverfahren untersucht werden, ob überhaupt eine Vermietung (und falls ja, an wen vermietet wurde) vorliegt. Festzuhalten ist auch, dass sich aus dem Akt und dem Vorbringen der Amtspartei keine Hinweise für eine Steuerschuld kraft Rechnungslegung ergeben, sodass auch dazu aus den genannten Gründen keine weiteren Nachforschungen betrieben wurden.

Linz, am 13. September 2011