

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Hofrätin Aloisia Bergauer, Prokurist Peter Falle und Eduard Grünauer über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Staribacher und Dr. Obermayer Wirtschaftstreuhand GmbH, 1030 Wien, Seidlgasse 22/7, 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 Umsatzsteuerfestsetzungen für Jänner bis Juni 2006 nach der am 25. Juni 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 und Umsatzsteuerfestsetzungen für Jänner bis Juni 2006 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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 1. Juli 2004 reichte der Bw. mit Wohnsitz in der Schweiz die Umsatzsteuervoranmeldungen April bis Juni 2004 beim Finanzamt ein und machte Vorsteuern in Höhe von € 61.195,29 geltend. Mit Ersuchen um Ergänzung vom 14. Juli 2004 forderte das Finanzamt den Bw. auf, diese Vorsteuerbeträge belegmäßig nachzuweisen und zum Nachweis der steuerpflichtigen Vermietung die entsprechenden Mietverträge vorzulegen. Am 16. August 2004 brachte der Bw. die vom Finanzamt geforderten Rechnungen und Mietverträge beim Finanzamt ein. Am 26. August 2004 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für den Zeitraum April bis Juni 2004 erklärungsgemäß fest.

Am 11. Juli 2005 brachte der Bw. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 (bei beschränkter Steuerpflicht) sowie die Überschussermittlung für 2004 beim Finanzamt ein. Die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 wurde vom Bw. am 12. Juli 2005 elektronisch eingereicht. Mit Bescheiden vom 13. Juli 2005 (Umsatzsteuer für das Jahr 2004) und vom 19. Juli 2005 (Einkommensteuer für das Jahr 2004) setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 fest, ohne von den Abgabenerklärungen des Bw. abzuweichen.

Anlässlich einer beim Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 2004 und den Nachschauzeitraum Jänner 2005 bis Juni 2006 umfasste, wurde folgende

berufungsgegenständliche, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im BP-Bericht vom 24. Oktober 2006 dargestellte, Feststellung getroffen:

Mit Kaufverträgen vom 30. April 2004 und 26. Mai 2004 seien vom Bw. Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum in X (Top 317 und Top 205) von der Y-GmbH um einen Gesamtkaufpreis in Höhe von € 178.588,80 inklusive 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 29.764,80 (Top 317) bzw. € 181.882,75 inklusive 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 30.313,79 (Top 205) erworben worden. Unter Berücksichtigung der Notarkosten in Höhe von € 6.817,20 bzw. € 6.918,80 und der Grunderwerbsteuer in Höhe von € 6.562,90 bzw. € 6.684,78 ergeben sich Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt € 191.968,90 (Top 317) bzw. € 195.486,33 (Top 205). Diese Beträge seien dem Bw. im Mai und Juni 2004 in Rechnung gestellt worden. Zur Deckung der Finanzierung und der Finanzierungsnebengebühren seien Kreditzusagen der Z über einmal ausnutzbare Fremdwährungskredite in Schweizer Franken im Gegenwert von € 200.662,38 (Top 317) und im Gegenwert von € 204.363,46 (Top 205) vorgelegt worden. Während der 25-jährigen Laufzeit der endfälligen Kredite würden fixe Zinsen auf Basis des 3-Monats-LIBOR bzw. SMR/EURIBOR berechnet. Vom Bw. seien Ansprüche aus Lebensversicherungen (Top 317: Erlebensversicherung mit Sparkomponente und Einmalerlag von € 44.600,00 und Erlebensversicherung mit Sparkomponente mit einer monatlichen Ansparung von € 95,32; Top 205: Erlebensversicherung mit Sparkomponente und Einmalerlag von € 45.400,00 und Erlebensversicherung mit Sparkomponente mit einer monatlichen Ansparung von € 97,97) übertragen worden. Die Kreditzusagen sehen keine Sondertilgungen vor.

Von der steuerlichen Vertretung des Bw. seien am 4. Juli 2006 Prognoserechnungen vorgelegt worden, welche einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2012 (Jahr 9) und ein kumuliertes positives Ergebnis ab dem Jahr 2016 (Jahr 13) für das Top 317 und einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2014 (Jahr 11) und ein kumuliertes positives Ergebnis ab dem Jahr 2019 (Jahr 16) für das Top 205 vorsehen. In diesen Prognoserechnungen sei die Indexsteigerung der Mieterlöse und der Betriebskosten mit 2,5 % und der Zinsaufwand der endfälligen Kredite in den ersten zehn Jahren mit jeweils € 4.030,54 bzw. € 4.104,33 pro Jahr berechnet worden. Eine Sondertilgung der Kredite in Höhe von jeweils € 40.000,00 sei am Ende des 10. Jahres vorgesehen, wodurch sich die Kreditzinsen auf jährlich € 3.030,54 bzw. € 3.104,33 verringern würden. Vom Bw. seien, trotz mehrmaliger Aufforderung Kreditverträge vorzulegen, nur zwei Kreditzusagen (ausgestellt am 28. April 2004 und am 19. Mai 2004) vorgelegt worden. Von diesen sei nur beschränkt auszugehen, da eine Bindung des Kreditinstitutes lediglich binnen 30 Tage nach

Ausstellung bestanden habe. Die Zuzählung der Kredite sei aufgrund dieser Kreditzusagen erfolgt. Diese Kreditzusagen sehen jeweils ausschließlich eine endfällige Tilgung zum 8. Juli 2029 aus dem Erlös der Veranlagungsprodukte vor, allfällige Restforderungen seien in 60 monatlichen Raten zurückzuzahlen. Wie aus den Kreditzusagen hervorgehe, werde für die Besicherung der gewährten Kredite das Gehalt des Bw. für die Laufzeit der Kredite verpfändet. Die in den Prognoserechnungen vorgesehenen Sondertilgungen in Höhe von jeweils € 40.000,00 seien in den Tilgungsplänen der kreditfinanzierenden Bank nicht vorgesehen vom Bw. jedoch insofern bestätigt worden, als er von der Y-GmbH von einer vorzeitigen Rückzahlung in bestimmter Höhe nach dem 5., spätestens im 10. Jahr 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 Prognoserechnungen des Bw. führe betreffend Top 205 zu dem Schluss, dass sich für den Beobachtungszeitraum von 20 Jahren kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei. Die BP erkenne die auf das Top 317 entfallende Vorsteuer in vollem Ausmaß an könne aber betreffend Top 205 den vom Bw. geltend gemachten Vorsteuerabzug in Höhe von € 30.313,90 nicht anerkennen. Die vom Bw. betreffend Top 205 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 am 3. November 2006 nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO den Prüfungsergebnissen folgende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie einen Bescheid betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum Jänner bis Juni 2006.

Mit Schreiben vom 28. November 2006 erhob der Bw. Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2004 sowie gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Jänner bis Juni 2006. Der Bw. beantragte die ersatzlose Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide und begründete dies damit, dass bei richtiger rechtlicher Würdigung keine Notwendigkeit einer Wiederaufnahme bestehe. Auch habe die Abgabenbehörde aufgrund der ihr ja ohnehin bekannten Umstände eine Wiederaufnahme für Tatsachen verfügt, die bereits bei der Veranlagung amtsbekannt gewesen wären. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2004 und 2005 und gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum Jänner bis Juni 2006 begründete der Bw. damit, dass sich unter Berücksichtigung sowohl der Sondertilgung als auch der Indexanpassung von 2,5% innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe, weshalb die Anerkennung der Einkunftsquelle (Top 205), der geltend gemachten Vorsteuer und der einkommensteuerlichen Berechnung beantragt werde. Die BP habe die vom Bw. vorgesehene und in der Prognoserechnung berücksichtigte Sondertilgung nicht anerkannt, obgleich diese vom Bw. aufgrund seiner Einkommens- und Vermögenssituation problemlos geleistet werden könne und in der Modellrechnung so Berücksichtigung gefunden habe. 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 30. Jänner 2007 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 Einkunftsquelleneigenschaften der vom Bw. ausgeübten Vermietungstätigkeiten geeignet waren. In den Berechnungen bezüglich des Top 317 (von der BP als Einkunftsquelle anerkannt) wurde von einem Fremdwährungskredit in

Höhe von lediglich € 161.221,58 ausgegangen, obwohl laut vorliegendem Kreditvertrag vom Bw. ein Kredit in Höhe von € 200.662,38 aufgenommen wurde. Aus den Berechnungen ergibt sich betreffend das Jahr 2006 eine Indexsteigerung Hauptmietzins von 21,30 %. Die Prognoserechnungen bezüglich des Top 205 (von der BP nicht als Einkunftsquelle anerkannt) basieren auf der Berechnung des Zinsaufwandes für einen Kredit in Höhe von € 164.173,16. Laut der vorliegenden Kreditzusage vom 19. Mai 2004 wurde dem Bw. jedoch ein Fremdwährungskredit im Gegenwert von € 204.363,46 gewährt. Der Bw. wurde mit Schreiben vom 20. Mai 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. nach und legte mit Schreiben vom 10. Juni 2008 berichtigte Prognoserechnungen und Unterlagen betreffend einer geplanten Kreditzinsbewirtschaftung bezüglich der vom Bw. aufgenommenen Fremdwährungskredite dem unabhängigen Finanzsenat vor.

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 von der 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 3. November 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

Vor der rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes ist zunächst folgendes festzustellen:

a) Kreditverträge Z:

Zu den Bedenken der BP, dass von den Kreditzusagen der Z vom 28. April 2004 und vom 19. Mai 2004 nur „*beschränkt*“ auszugehen sei, ist festzustellen, dass laut den im Arbeitsbogen der BP aufliegenden Unterlagen die Annahmeerklärungen des Bw. zu diesen Finanzierungszusagen am 30. April 2004 und am 26. Mai 2004 erfolgten. An der Gültigkeit der abgeschlossenen Kreditverträge bestehen daher keinerlei Zweifel.

b) Prognoserechnungen:

Die BP stützte die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft (Top 205) der vom Bw. ausgeübten Vermietungstätigkeit einerseits auf die Nichtanerkennung der Sondertilgung in Höhe von € 40.000,00 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 diversen Berechnungsfehler in den ursprünglichen Prognoserechnungen (Top 205 und Top 317) des Bw. bzw. der von der BP adaptierten Prognoserechnungen führt jedoch zu dem Schluss, dass sowohl die Berücksichtigung der strittigen Sondertilgungen in Höhe von jeweils € 40.000,00 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 vom Bw. am 10. Juni 2008 dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Prognoserechnungen, weshalb eine rechtliche Beurteilung der Feststellungen der BP mangels Auswirkungen im konkreten Berufungsfall unterbleibt.

In den dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Prognoserechnungen (nur mehr deren Plausibilität ist zu beurteilen, da diese die bisherigen Prognoserechnungen ersetzen) wurden die prognostizierten Zinszahlungen unverändert zu den bisherigen und in diesem Punkt auch von der Abgabenbehörde erster Instanz anerkannten Ansätzen in Höhe von 2,5 % berücksichtigt. Ab dem Jahr 2008 wird jedoch ein Bonus aus Zinsbewirtschaftung (erwarteter Effekt 48 %) berücksichtigt, der zu einer erheblichen Verringerung des Zinsaufwandes führen soll. Abgesehen davon, dass die Berücksichtigung eines Zinssatzes in Höhe von lediglich 2,5 % über einen Zeitraum von 20 Jahren als sehr gering gemessen am damit verbundenen Finanzierungsrisiko angesehen werden muss, ergibt sich durch die nunmehr vom Bw. berücksichtigte Zinsbewirtschaftung ab dem Jahr 2008 ein Zinssatz in Höhe von lediglich 1,30 %. Aus den tatsächlich vom Bw. in den Jahren 2005 bis 2007 geleisteten Zinsen für die Fremdwährungskredite ergeben sich folgende Zinssätze: 2005 rd. 2,46 % bzw. 2,41 %; 2006 rd. 3,02 %, bzw. 3,01 % und 2007 rd. 3,95 % bzw. 3,92 %. Bei dieser Entwicklung der Zinsen

ist es durchaus verständlich, dass der Bw. wirtschaftliche Maßnahmen in Form einer Zinsbewirtschaftung ergreifen wird, was auch aus den dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen betreffend einer etwaigen Umsetzung der Kreditbewirtschaftungen ersichtlich wird. Daraus folgt jedoch auch, dass diese möglicherweise zukünftig vorgenommenen aber jedenfalls ursprünglich nicht geplanten Zinsbewirtschaftungen bei der Beurteilung der Frage, ob jeweils eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, nicht berücksichtigt werden können. Der Liebhabereibetrachtung sind nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft möglicherweise positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher ertraglose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird. Entscheidet sich der Bw. für die dargelegte Zinsbewirtschaftung, so ist ab diesem Zeitpunkt jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen. Für die gegenständlich vorzunehmende Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, ist eine Änderung der Bewirtschaftungsart gedanklich auszuklammern und die Vermietungstätigkeiten des Bw. vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würden sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Es erfolgt somit keine neuerliche ex-post-Beurteilung der bereits abgelaufenen Zeiträume anhand der geänderten Verhältnisse.

Aus den vom Bw. dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Prognoserechnungen ergibt sich zweifellos der Schluss, dass bei Fortsetzen der Wirtschaftsführung in der ausgeübten Form ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines angemessenen Zeitraumes tatsächlich nicht erwartet werden kann, weshalb von Liebhaberei bis zu einer Änderung der Bewirtschaftung auszugehen ist. Die Vermietungstätigkeiten des Bw. gelten daher nicht als unternehmerische Tätigkeit, weshalb die vom Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge in Höhe von € 62.439,60 im Jahr 2004, € 187,28 im Jahr 2005 und € 107,00 im Zeitraum Jänner bis Juni 2006 nicht anzuerkennen sind. Die in den Mietzinsvorschreibungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ist kraft Rechnungslegung in Höhe von € 739,88 im Jahr 2004, € 1.295,96 im Jahr 2005 und € 632,42 im Zeitraum Jänner bis Juni 2006 vorzuschreiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, 25. Juni 2008