



GZ. RV/0392-W/10
GZ. RV/0391-W/10
GZ. RV/0390-W/10
GZ. RV/0389-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Adr.Bw., vertreten durch Schabetsberger & Partner Stb GmbH, 1010 Wien, Fischerstiege 9, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, betreffend Umsatz – und Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 13.12.2007 (lt. Grundbuchauszug) eine Eigentumswohnung in Adr.1. mit einer Größe von 33 m². Der Kaufpreis betrug € 50.000,-. Laut Kreditvertrag vom 12.12.2007 wurde dem Bw ein Einmalbarkredit in Höhe von € 84.000,-- eingeräumt.

Laut Mietvertrag vom 15. Juni 2008 wird die Wohnung ab 1. Juli 2008 befristet bis 30. Juni 2013 um € 280,23 plus Betriebskosten und Umsatzsteuer insgesamt brutto € 399,-- vermietet.

Dazu vorgelegt wurde eine Prognoserechnung wonach bei einem 20-jährigen Prognosezeitraum mit einem Überschuss in Höhe von € 2.908,-- zu rechnen ist.

1. Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2007:

Mit Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 datiert vom 26. Jänner 2009 wurden zunächst die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus der Vermietungstätigkeit anerkannt.

Mit Bescheid gem. § 299 BAO vom 7. August 2009 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 wurde der Bescheid vom 26. Jänner 2009 aufgehoben und mit gleichem Datum ein neuer Sachbescheid erlassen in welchem die Vorsteuerbeträge nicht berücksichtigt und auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides verwiesen worden ist.

Mit Bescheid vom 26. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wurden die Verluste aus der Vermietung der Eigentumswohnung in Höhe von € 2.962,45 anerkannt. Von der Erklärung wurde ua. aber insoweit abgewichen als die Teilnahme an den Workshops und die Repräsentationsaufwendungen keine Werbungskosten seien und gemäß § 20 EStG 1988 nicht anerkannt werden können. Die Anschaffungskosten der Wohnung hätten rund € 54.000,-- betragen. Der Kredit sei in Höhe von € 84.000,-- aufgenommen worden. Der Zinsaufwand sei daher um 35,7% zu kürzen. Die Beratungskosten für den Jahresausgleich 2002-2006 würden ebenfalls keine Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietung darstellen. Diese Aufwendungen seien als Sonderausgaben berücksichtigt worden.

Mit Eingabe vom 26. Februar 2009 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Teilnahme an den Workshops Werbungskosten darstellen würden, weil diese speziell für Käufer einer Vorsorgewohnung vorgetragen werden würden. Die Seminare würden Informationen zum Ankauf der Wohnungen, rechtliche und steuerliche Aspekte sowie Hinweise für die Zusammenarbeit mit Architekten und Generalunternehmer beinhalten.

Die Repräsentationsaufwendungen seien für die Bewirtung der Bauunternehmer, Architekten und potenzielle Mieter notwendig gewesen.

Die Höhe des Kredites würde insofern von den Anschaffungskosten differenzieren, weil im Jahr 2008 Umbauarbeiten und Investitionen in der Höhe von ca. € 30.000,-- angefallen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 wurde der Bescheid vom 26. Jänner 2009 geändert. Begründend wurde ausgeführt:

"....Per 1.12.2007 wurde mit der Vermietungstätigkeit begonnen. Vermietet wird eine Eigentumswohnung in Adr. 1. im Ausmaß von 33 m².

Dazu vorgelegt wurde ein Kaufvertrag (lt. GB-Auszug vom 13.12.2007), wonach der Kaufpreis dafür € 50.000,-- betragen hat. Laut Kreditvertrag der A. vom 12.12.2007 wurde dem Bw ein Einmalbarkredit in Höhe von € 84.000,-- per 12.12.2007 eingeräumt. Davon wurden € 50.000,-- per 14.12.2007 auf das Treuhandkonto Dr.B. überwiesen. Laut Mietvertrag vom 15. Juni 2008 wird diese Wohnung ab 1. Juli 2008 bis 30. Juni 2013 um € 280,23 plus Betriebskosten und Umsatzsteuer – insgesamt brutto € 399,-- vermietet.

Dazu vorgelegt wurde eine Prognoserechnung, wonach bei einem 20-jährigen Prognosezeitraum mit einem Überschuss von € 2.908,- zu rechnen ist. Diese Prognoserechnung entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen zB:

- *Miete: Tatsache ist, dass die Wohnung ab 1. Juli 2008 um € 280,23 netto vermietet wird (der Steuerpflichtige verzichtete auf die Kleinunternehmerregelung). In der Prognoserechnung wurde zusätzlich zu den Einnahmen auf "fiktive Einnahmen aus marktkonformer Vermietung" übergeleitet. So wurden zB für 2008 € 3.961,48 als Einnahmen in Ansatz gebracht, obwohl der tatsächliche Nettomietzins ab 7/08 € 1.681,38 beträgt. In allen Jahren wurde dadurch von zu hohen (fiktiven) Mieteinnahmen ausgegangen.*

- *Zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen (ab 2009) kamen in der vorgelegten Prognoserechnung nicht zum Ansatz. Lediglich im Jahr 2008 wurden (lt Berufungsbegehren) Umbauarbeiten und Investitionen in Höhe von ca. € 30.000,-- getätigt (Zehntelabsetzung 2008-2017 in der Prognoserechnung).*

- *Kosten für Leerstehungen wurden nicht berechnet.*

- *Finanzierungskosten: Die tatsächlichen Finanzierungskosten betragen lt. Darlehnsvertrag bis 5.1.2033 (also 25 Jahre) € 71.993,-- dies entspricht einer durchschnittlichen jährlichen Zinsbelastung von € 2.880,00 (Gesamtsumme der Zahlungen lt. Kreditvertrag: € 155.993,-- davon Darlehen € 84.000,--). In der Prognoserechnung wurden für 20 Jahre lediglich € 47.741,-- berücksichtigt. Warum, ist nicht wirklich nachvollziehbar. 2008 – 2016 wurden € 3.136,-- als Zinsaufwand verrechnet. Ab dem Jahr 2017 wurde von einer Teiltilgung ausgegangen und nur mehr € 1.650,-- berücksichtigt (Teiltilgung aus der Vermietungstätigkeit nicht möglich, bis dahin nur Verluste).*

Aufgrund dieser Ausführungen ist ersichtlich, dass die vorgelegte Prognoserechnung nicht geeignet ist, die Liebhabereivermutung zu widerlegen.

Von der Finanzverwaltung wird eine berichtigte Prognoserechnung aufgrund der bisherigen Einnahmen und der tatsächlichen Werbungskosten erstellt.

Wenn nur die Fixposition AfA und Finanzierungsaufwand in Ansatz gebracht und der tatsächlichen Miete gegenübergestellt werden, ergibt sich ein Verlust. Weder Leerstehungen noch Instandhaltungsaufwendungen ab 2009 sind dabei noch berücksichtigt:

<i>Mieteinnahmen/Jahr 280,23x12x20</i>	<i>67.255,--</i>
<i>AfA lt. Prognoserechnung</i>	<i>16.809,--</i>
<i>AfA Instandsetzung lt. Prognoserechnung</i>	<i>31.350,--</i>
<i>Sonstige Werbungskosten lt. Prognoserechnung</i>	<i>5.419,--</i>
<i>Finanzierungsaufwand 2.880 x20</i>	<i>57.600,--</i>
<i>Voraussichtlicher Gesamtverlust</i>	<i>-43.923,--</i>

Die tatsächliche jährliche Miete (3.363,--) ist geringer als die laufende Abschreibung und der Finanzierungsaufwand (862,-- + 2.880,-- = 3.742,--).

Diese Vermietung stellt demnach in der vorgenommenen Art der Bewirtschaftung keine Einkunftsquelle dar.

Ist eine Betätigung, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen ist (dazu zählen die Tätigkeiten lt. § 1 Abs. 2 LVO, also auch die "kleine Vermietung") einkommensteuerlich Liebhaberei, liegt auch Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vor.

Vorsteuern sind im gegenständlichen Fall nicht anzuerkennen.

2. Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2008:

Mit Bescheiden jeweils datiert vom 17. August 2009 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2008 wurden einerseits die geltend gemachten Vorsteuern aus der Vermietungstätigkeit sowie andererseits die Verluste aus der Vermietung der Eigentumswohnung nicht anerkannt und auf die Begründung der Vorjahresbescheide verwiesen.

Mit Eingabe vom 11. September 2009 erhob der steuerliche Vertreter des Bw gegen die obigen Bescheide Berufung und verwies begründend auf den eingebrachten Vorlageantrag vom 11. September 2009 gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007.

Mit gleichem Datum stellte der steuerliche Vertreter des Bw einen Vorlageantrag gegen die obigen Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2007 vom 26. Jänner 2009. Begründend wurde ausgeführt:

"Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2009, bei uns eingelangt am 11. August 2009, wurde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 und den Einkommensteuerbescheid 2007, beide vom 26. Jänner 2009 abgewiesen.

Wir beantragen nunmehr, unsere Berufung der Abgabenbehörde II Instanz vorzulegen. Die Berufungsvorentscheidung unterstellt eine Liebhabereitfähigkeit gem. § 1 Abs. 2 LVO, welche im Wesentlichen auf folgende Feststellungen beruht:

1. Die in der Prognoserechnung der Abgabenbehörde I, Instanz angesetzten Mietränge wurden ausschließlich mit dem Faktor 12 Monate und 20 Jahre multipliziert und es erfolgten weder Anpassungen aufgrund der laufend durch Indexierung steigenden Mietpreise noch aufgrund der zulässigen Überleitung der tatsächlichen Mietränge auf fiktive (höhere) Mietränge. Die zweitgenannte Überleitung ist deshalb zulässig, da es sich bei der gegenständlichen Wohnung um ein Objekt handelt, welches Mietzinsbeschränkungen unterliegt.

2. Der Finanzierungsaufwand wurde ohne Berücksichtigung von Tilgungen des Kredites in der Prognoserechnung der Abgabenbehörde I. Instanz angesetzt, wobei darauf verwiesen wurde, dass die Erträge der Vermietung nicht zur Rückführung des Kredites ausreichen würden. Tatsächlich ist es jedoch so, dass seitens des Bw. Teiltilgungen vorgesehen sind, die in unserer Prognoserechnung angeführt und erläutert wurden. Unserer Meinung nach, ist die Erwirtschaftung der Geldmittel, die zur Kreditrückführung verwendet werden, keinesfalls ein Erfordernis im Sinne der Liebhabereibeurteilung, da dem Steuerpflichtigen der Zeitpunkt, in welchem er Eigenmittel für seine Investitionen zur Verfügung stellt, selbst überlassen ist. Hätte der Bw im Jahr der Anschaffung einen höheren Eigenmittelanteil in die Finanzierung des Projektes eingebracht, wären diese Mittel ebensowenig aus Mieträngen erwirtschaftet worden. Durch die Teiltilgungen reduziert sich daher der Finanzierungsaufwand und entspricht daher nicht der Prognoserechnung, die von der Abgabenbehörde I. Instanz angeführt wurde.

Wir wiederholen daher unseren in der Berufung vom 26. Februar 2009 gestellten Antrag, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid, der unseren Einwänden Rechnung trägt, zu erlassen. Für den Fall, dass unserer Berufung vollinhaltlich stattgegeben wird, sind wir mit der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden."

Mit e-mail vom 10. Jänner 2010 wurden dem Finanzamt nachstehende Unterlagen übermittelt:

1. Bestätigung der Hausverwaltung, dass die Liegenschaft Adr.1. dem Vollanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes unterliegt und vor dem Jahr 1915 errichtet wurde.

2. Immobilienpreisspiegel

3. Prognoserechnung mit geänderten Daten für 2008 und Anpassung der Miete laut Immobilienpreisspiegel.

Nach dieser adaptierten Prognoserechnung (Anpassung der Mieten mit 3% und Ansatz einer Teiltilgung) kommt der Bw im Jahr 2027 zu einem Gesamtgewinn in Höhe von € 438,69 (lt. UFS jedoch rechnerisch richtig: € 3.730,25 s. Beilage: Prognoserechnung 1).

Mit Bericht vom 9. Februar 2010 wurden die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurden dem Bw mit Schreiben vom 3. Jänner 2013 die vom UFS rechnerisch korrigierte Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters (Prognoserechnung 1) sowie eine adaptierte Prognoserechnung (Prognoserechnung 2) zur schriftlichen Stellungnahme übermittelt. Ergänzend wurde dazu ausgeführt, dass in der Prognoserechnung 1 zwar die Zahlen des steuerlichen Vertreters übernommen wurden, diese aber rechnerisch richtig gestellt wurden und die Spalte "kum. steuerliches Ergebnis" in die beiden Spalten "fiktives Jahresergebnis" und "kumuliertes fiktives Ergebnis" aufgespalten wurde. Danach ergäbe sich im Jahr 2027 ein Gesamtgewinn in Höhe von € 3.730,25 statt wie ursprünglich berechnet in Höhe von € 438,69.

In der Prognoserechnung 2 sei die Spalte Zinsaufwand insoweit korrigiert worden als der Zinsaufwand bis zum Jahr 2027 in gleicher Höhe fortgeführt wurde. Dazu sei - unter Hinweis auf *Doralt/Renner, EStG* ¹⁴ (LVO) § 2 Tz 482 - festzuhalten, dass ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftig noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdmitteltilgung verwenden zu wollen, noch nicht ausreiche um die ernsthafte Absicht einer Darlehensrückzahlung bereits bei Betätigungsbeginn nachweisen zu können. Danach ergäbe sich im Jahr 2027 ein Gesamtverlust in Höhe von € 20.249,75.

Mit Schreiben vom 16. April 2013 (eingelangt beim UFS am 19. April 2013) nahm der steuerliche Vertreter des Bw zur Fragestellung der Fremdmitteltilgung wie folgt Stellung:

"Unser Mandant plante bereits zum Zeitpunkt des Erwerbs der Vorsorgewohnung die Durchführung einer Teiltilgung. Die dafür notwendigen Mittel stammen aus den Ersparnissen unseres Mandanten und wurden bis zum 2. Mai 2016 in Form eines Sparbuchs gebunden. Als Nachweis übermitteln wir Ihnen eine Kopie des gegenständlichen Sparbuchs und hoffen, damit das Tilgungsvorhaben konkretisiert zu haben."

Aus der beigelegten Kopie des Sparbuchs "*Klettersparbuch 2012 Vermögensparbuch*" ist ersichtlich, dass dieses am 2.11.2012 eröffnet und für 42 Monate bis 2. Mai 2016 mit einer Einlagenhöhe von € 50.938,50 gebunden worden ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2007:

Die Anfechtung hinsichtlich Umsatzsteuer 2007, welche als Vorlageantrag in Bezug auf eine Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2009 bezeichnet wird, wertet die Berufungsbehörde – wie schon das Finanzamt im Vorlagebericht – als Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 7. August 2009.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Vermietung der Eigentumswohnung des Bw in Adr.1. umsatz- und einkommensteuerlich eine zu beachtende Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes oder Liebhaberei darstellt.

Unstrittig ist, dass es sich bei der Vermietung der Wohnung um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 idF BGBl. II 1997/358 (kurz LVO), sogenannte "kleine Vermietung", handelt.

1. Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008:

Rechtliche Ausführungen:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl. Nr. 33/1993 in der Fassung BGBl. Nr. 358/1997, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 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 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

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 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 Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036).

Weichen die (im Beobachtungszeitraum) erzielten tatsächlichen Ergebnisse von den prognostizierten ab, ist dies bei der Beurteilung der Lebensnähe einer Prognoserechnung somit zu berücksichtigen (vgl. VwGH 28.6.2006, 2002/13/0036, mwN). Das bedeutet aber

nichts anderes, als dass in eine Prognoserechnung die bis zum Zeitpunkt ihrer Erstellung erzielten tatsächlichen Ergebnisse einzubeziehen sind.

Im vorliegenden Fall ist der Beobachtungszeitraum von Dezember 2007 (erstmaliges Anfallen von Aufwendungen) bis 2027.

Die dem Bw mit Schreiben vom 3. Jänner 2013 übermittelte Prognoserechnung 2 des UFS, in welcher die vom Bw angesetzten Einnahmen und Ausgaben mit Ausnahme der vom Bw angesetzten Teilliquidation der Fremdmittel unverändert übernommen wurden, wird nachstehend auf ihre Plausibilität geprüft:

1. Künftige Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen:

In einer realitätsnahen Ertragsprognose sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten zu berücksichtigen (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, mwN). Bei Erstellung einer realitätsnahen Prognoserechnung ist daher für den Prognosezeitraum von 20 Jahren mit Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu rechnen.

In der Prognoserechnung wurden zwar Aufwendungen für Umbauarbeiten und Investitionen in Form von Zehntelabsetzungen in den Jahren 2008 – 2017 berücksichtigt. Für darüberhinausgehende zukünftig anfallende Aufwendungen wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw kein Aufwand zum Ansatz gebracht.

2. Mietausfallwagnis:

Der vom Bw vorgelegte Mietvertrag ist auf fünf Jahre befristet abgeschlossen worden. In einer realitätsnahen Prognoserechnung ist daher auch ein Ansatz für eventuell dadurch entstehende Leerstehung bzw. Mietzahlungsausfälle zu berücksichtigen. Auch dieses Wagnis wurde seitens des steuerlichen Vertreters des Bw nicht zum Ansatz gebracht.

3. Indexierung der Mieten:

Dem Einwand des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2009, dass in der Prognoserechnung zusätzlich zu den Einnahmen auf "fiktive Einnahmen aus marktkonformer Vermietung" übergeleitet worden ist und daher in allen Jahren von zu hohen (fiktiven) Mieteinnahmen ausgegangen worden sei, wurde seitens des Bw bzw des steuerlichen Vertreters des Bw dadurch Rechnung getragen, dass die Mieteinnahmen mit 3% indexiert wurden.

Nach Meinung des UFS ist damit in der adaptierten Prognoserechnung von realitätsnahen Mieteinnahmen ausgegangen worden.

4. Teiltilgung:

Werden bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO Verluste erzielt und bestehen daher Zweifel an deren Einkunftsquelleneigenschaft, so ist vom sich Betätigenden bereits zu Beginn eine Prognose darüber abzugeben, ob die Betätigung unter der Annahme gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn erwarten lässt. Mittel zur Prognose ist die Prognoserechnung. Darin sind sämtliche Kalenderjahre der- in der gleichen Bewirtschaftung ausgeübten – Betätigung einzubeziehen. Hat sich die Bewirtschaftungsart zwischenzeitig geändert, so gilt die bisherige Betätigung dadurch als beendet.

Der VwGH hat bereits wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass es für die Beurteilung einer auf die Ertragsfähigkeit einer Tätigkeit Einfluss nehmenden wirtschaftlichen Maßnahme als Änderung der Bewirtschaftungsart regelmäßig darauf ankommt, ob die gesetzte Bewirtschaftungsmaßnahme nicht etwa Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, was einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der betreffenden Maßnahme gelegenen Zeiträume in der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Betätigung im Allgemeinen nicht entgegen stünde (VwGH 31. Jänner 2001, 95/13/0032, mit weiteren Judikaturhinweisen).

Zu jenen Maßnahmen, die zu einer grundlegenden Änderung der Bewirtschaftung führen, zählt ua. auch die außerplanmäßige Tilgung von Fremdkapital. Eine derartige "Sondertilgung" liegt vor, wenn der sich Betätigende die Tilgung nicht von Vornherein beabsichtigt (geplant) hat. Eine von Anbeginn an gefasste ernsthafte Absicht zur Tilgung von Fremdkapital ist nur dann anzunehmen, wenn die Höhe und der Abflusszeitpunkt des für die Tilgung vorgesehenen Geldes von Vornherein konkretisierbar und an Hand geeigneter Unterlagen nachweisbar sind. Die geplante Tilgung ist der Abgabenbehörde gegenüber – zeitgerecht – offen zu legen bzw in eine allfällige Prognoserechnung aufzunehmen. Ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige, noch nicht konkretisierbare Geldbeträge vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen, ist hiezu nicht ausreichend.

Die entscheidungswesentliche Frage, ob die vorzeitige teilweise Kreditrückzahlung Teil eines von Vornherein bestehenden Planes war, ist eine Tatsachenfrage. Das Vorliegen eines derartigen Planes muss jedoch – für Zwecke der steuerlichen Berücksichtigung bzw Anerkennung – in nach außen in Erscheinung tretenden Umständen seinen Niederschlag finden oder aus sonstigen Indizien zu erschließen sein.

Zum Nachweis für eine von vornherein geplante Teiltilgung legte der Bw bzw sein steuerlicher Vertreter eine Kopie des Sparbuches "Klettersparbuch 2012 Vermögensparbuch" vor, aus dem ersichtlich ist, dass dieses am 2.11.2012 eröffnet worden ist und für 42 Monate bis 2. Mai 2016 mit einer Einlagenhöhe von € 50.938,50 gebunden worden ist.

Nach Ansicht des UFS konnte der Bw damit aber die Richtigkeit der von ihm aufgestellten Behauptung es wäre von Anfang an eine vorzeitige (teilweise) Tilgung beabsichtigt gewesen nicht nachweisen. Dies deswegen, weil dieses Sparbuch erst nach Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden ist und dieses erst am 2. November 2012 – somit erst einige Jahre nach Vermietungsbeginn bzw Erwerbsbeginn (im Jahr 2007) – eröffnet worden ist.

Ein hinreichend konkreter Nachweis für das Vorliegen einer von Anbeginn an bestehenden ernsthaften Absicht zur vorzeitigen teilweisen Kreditrückzahlung konnte sohin nicht erbracht werden bzw wurde eine derartige (allenfalls tatsächlich gegebene) Absicht der Abgabebehörde gegenüber nicht zeitgerecht offen gelegt.

Abgesehen davon, dass in der vorgelegten Kreditzusage eine geplante vorzeitige Kapitaltilgung nicht angeführt ist, ist die Möglichkeit, den Kredit vor Ende der Laufzeit teilweise oder zur Gänze zu tilgen, - ebenso wie ein allgemein gehaltenes Vorhaben, künftige, noch nicht konkretisierbare Geldbeträge, vorzugsweise zur Fremdkapitaltilgung verwenden zu wollen – für die Annahme einer ernsthaft beabsichtigten vorzeitigen Tilgung jedenfalls nicht ausreichend. Laut Kreditvertrag ist die Laufzeit des Kredites bis zum 5. Jänner 2033 vereinbart.

In Anbetracht all dieser Umstände vermag auch der UFS daher nicht zu erkennen, dass die vorzeitige Teilrückzahlung tatsächlich von Anfang an geplant gewesen sein soll.

Eine solche "Sondertilgung", welche nicht Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, führt aber zu einer Änderung der Bewirtschaftungsart, die einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume in der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit entgegen steht (zB VwGH 24. April 2002, 96/13/0191).

Die (der Berufungsentscheidung beiliegende) Prognoserechnung 2 des UFS wurde dem Bw mit Schreiben vom 3. Jänner 2013 zur Stellungnahme übermittelt und ist von diesem inhaltlich hinsichtlich der herangezogenen Einnahmen und Ausgaben (mit Ausnahme der Annahme, dass die Tilgung außerordentlich erfolgt sei) unwidersprochen geblieben.

Da aber im Berufungsfall die Prognoserechnung 2 des UFS (bei gedanklicher Außerachtlassung der vorzeitigen Teilrückzahlung der Fremdmittel, kein Ansatz für zukünftige Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen sowie kein Ansatz für eventuelle Leerstehungen bzw Mietzahlungsausfälle) ergibt, dass ein Gesamtgewinn in einem ansehbaren Zeitraum objektiv nicht erzielbar ist, war die in Frage stehende

Vermietungstätigkeit im Ergebnis richtigerweise als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei anzusehen (der Gesamtverlust im Jahr 2027 beträgt € 20.249,75).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer genügt der Hinweis, dass der für das Ertragssteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung hat. Für die objektive Ertragsfähigkeit ist in derartigen Fällen kein anderes Kriterium heranzuziehen, als die Prognose auf die Erzielung eines Gesamterfolges innerhalb eines absehbaren Zeitraumes. Der VwGH hat hinsichtlich einer "kleinen Vermietung" ausdrücklich klargestellt, dass eine ertragsteuerlich als Liebhaberei einzustufende Betätigung ebenso in umsatzsteuerlicher Hinsicht als Liebhaberei zu behandeln ist (s. VwGH 6. Februar 2006, 2004/14/0082).

Abschließend ist noch festzuhalten, dass sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die vom Bw geltend gemachten Werbungskosten (Teilnahme an zwei Workshops sowie Gasthausrechnungen als Repräsentationsaufwendungen) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig sind, erübrigt, da aufgrund der oa Ausführungen keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliegt.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Prognoserechnung 1 und Prognoserechnung 2

Wien, am 2. Mai 2013