



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/1351-W/09,
miterledigt RV/1352-W/09,
RV/1353-W/09

Zustellung durch Hinterlegung im Akt !

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X., vom 16. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 1. Oktober 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2005 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 und 2006 und Festsetzung der Umsatzsteuer 01-06/2007, 07-12/2007 und 01-06/2008, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer beim beschränkt steuerpflichtigen Berufungswerber (Bw.) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurden von der Betriebsprüfung (BP) die folgenden, in der Niederschrift über die Schlussbesprechung und im BP-Bericht vom 24. September 2008 dargestellten, Feststellungen getroffen:

I) Objekt A.: Mit Kaufvertrag vom 5. August 2005 seien vom Bw. 34/5930 Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft A. (Wohnung 103) sowie PKW-Stellplatz von der F-GmbH um einen Kaufpreis von netto € 125.060,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer erworben worden. Dem Kauf zugrunde liege ein von der F-GmbH angebotenes, zur Gänze (120 % des Nettokaufpreises) fremdfinanziertes "Vorsorgewohnungsmodell". Unter Berücksichtigung der Kaufnebenkosten (Notar, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr) seien dem Bw. Anschaffungskosten in Höhe von €

159.076,70 entstanden. Vom Bw. seien Vorsteuern in Höhe von € 25.012,00 geltend gemacht worden. Zur Deckung der Investitionskosten inklusive Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten sei eine Kreditzusage der Bank Y. über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 171.400,00 vorgelegt worden. Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites würden Zinsen auf Basis des Dreimonats-LIBOR mit einem Aufschlag von 1,6 % berechnet. Vom Bw. seien Ansprüche aus einer Lebensversicherung übertragen worden. Eine vorzeitige Rückzahlung in Form der in der Prognoserechnung vorgesehenen Sondertilgung nach 10 Jahren sei im Kreditvertrag aber nicht vorgesehen. Vom Bw. sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2016 (Jahr 11) und einen Gesamtüberschuss ab dem Jahr 2023 (Jahr 18) vorsehe. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren sei ein Totalüberschuss von € 5.455,87 vorgesehen. Die vom Bw. zum Ausgleich von Leerstehungen zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool seien ebenso wie die für die Rücklage für zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen monatlich zu leistenden Fixbeträge nicht berücksichtigt worden. In dieser Prognoserechnung sei die Indexsteigerung der Mieterlöse und der Betriebskosten mit 2,5 % und der Zinsaufwand des endfälligen Kredites in den ersten 10 Jahren mit jeweils € 3.351,62 pro Jahr berechnet worden. Eine Sondertilgung des Kredites in Höhe von € 40.000,00 sei am Ende des 10. Jahres vorgesehen, wodurch sich die Kreditzinsen auf jährlich € 2.351,62 verringern würden. Die Kreditzusage der Bank Y. vom 25. Juli 2005 sehe ausschließlich eine endfällige Tilgung zum 31. Dezember 2030 aus dem Erlös der Veranlagungsprodukte vor, eine allfällige Restforderung sei in 60 monatlichen Raten zurückzuzahlen.

II) Objekt B.: Weiters seien vom Bw. mit Kaufvertrag vom 5. August 2005 45/4166 Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft B. (Wohnung 31) sowie PKW-Stellplatz von der V-GmbH um einen Kaufpreis von netto € 207.600,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer erworben worden. Unter Berücksichtigung der Kaufnebenkosten (Notar, Grunderwerbsteuer, Eintragsgebühr) seien dem Bw. Anschaffungskosten in Höhe von € 263.819,00 entstanden. Vom Bw. seien Vorsteuern in Höhe von € 41.520,00 geltend gemacht worden. Zur Deckung der Investitionskosten inklusive Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten sei eine Kreditzusage der Bank Y. über einen einmal ausnutzbaren Fremdwährungskredit in Schweizer Franken im Gegenwert von € 284.000,00 vorgelegt worden. Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites würden Zinsen auf Basis des Dreimonats-LIBOR mit einem Aufschlag von 1,6 % berechnet. Vom Bw. seien Ansprüche aus einer Lebensversicherung übertragen worden. Eine vorzeitige Rückzahlung in Form der in der Prognoserechnung vorgesehenen Sondertilgung nach 10 Jahren sei im Kreditvertrag aber nicht vorgesehen. Vom Bw. sei eine Prognoserechnung vorgelegt worden, welche einen

Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ab dem Jahr 2016 (Jahr 11) und einen Gesamtüberschuss ab dem Jahr 2023 (Jahr 18) vorsehe. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren sei ein Totalüberschuss von € 8.701,84 vorgesehen. Die vom Bw. zum Ausgleich von Leerstehungen zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool seien ebenso wie die für die Rücklage für zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen monatlich zu leistenden Fixbeträge nicht berücksichtigt worden. In dieser Prognoserechnung sei die Indexsteigerung der Mieterlöse und der Betriebskosten mit 2,5 % und der Zinsaufwand des endfälligen Kredites in den ersten 10 Jahren mit jeweils € 5.557,48 pro Jahr berechnet worden. Eine Sondertilgung des Kredites in Höhe von € 75.000,00 sei am Ende des 10. Jahres vorgesehen, wodurch sich die Kreditzinsen auf jährlich € 3.682,48 verringern würden. Die Kreditusage der Bank Y. vom 4. August 2005 sehe ausschließlich eine endfällige Tilgung zum 31. Dezember 2030 aus dem Erlös der Veranlagungsprodukte vor, eine allfällige Restforderung sei in 60 monatlichen Raten zurückzuzahlen.

III) Zu Objekt A. und Objekt B.: Da jeweils der prognostizierte Erlös aus den Veranlagungsprodukten offenbar nach 25 Jahren den offenen Kreditbetrag abdecken sollte, erscheine eine bereits ursprünglich geplante Sondertilgung nicht sinnvoll. Aus der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre ergebe sich ein durchschnittlicher Zinssatz von 3,1579%. Die jährliche Indexanpassung der Mieteinnahmen in den Prognoserechnungen sei in Höhe von 2,5 % erfolgt. Nach dem vorliegenden Mietvertrag sei die Anpassung auf Basis des Verbraucherpreisindex 1998 vorzunehmen. Nach Aufstellung des Statistischen Zentralamtes habe die durchschnittliche Inflation der Jahre 1993 bis 2005 2 % betragen. Da somit auf eine jährliche Indexsteigerung von 2 % auch für die folgenden Jahre geschlossen werden könne, gehe die BP von einer Indexanpassung der Mieteinnahmen und der Betriebskosten von 2 % aus. Eine Einkunftsquelle liege bei Vermietung, wobei es sich um eine Betätigung mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs. 2 LVO) handle, nur dann vor, wenn sich in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaften lasse. Der absehbare Zeitraum sei mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn angesetzt. Wie sich aus der vom Bw. vorgelegten Prognoserechnung nach der dargestellten Anpassung an die tatsächlichen Gegebenheiten ergebe, sei die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten im Beobachtungszeitraum von 20 Jahren nicht möglich, weshalb von Liebhaberei auszugehen sei. Die erklärten Verluste seien mangels Einkunftsquellencharakter der Vermietung nicht ausgleichsfähig. Im Bereich der Umsatzsteuer liege keine unternehmerische Betätigung vor, so dass im Zusammenhang mit dieser Betätigung ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge bestehe eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.

Die Bescheide vom 1. Oktober 2008 hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005, Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 und Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-06/2007, 07-12/2007 und 01-06/2008 wurden vom Finanzamt unter Zugrundelegung der BP-Feststellungen erlassen.

Der Bw. erhab mit Anbringen vom 16. Jänner 2009 Berufung gegen diese Bescheide und brachte im Wesentlichen vor, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 nicht zu Recht erfolgt sei, da sämtliche Umstände in der Einkommensteuererklärung offen gelegt worden seien. Weiters wurde vorgebracht, dass sich unter Berücksichtigung einer Indexanpassung von 2,5 % und der Sondertilgung in Höhe von 40.000,00 innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben würde, weshalb die Anerkennung der Einkunftsquelle, der geltend gemachten Vorsteuer und der einkommensteuerlichen Berechnung beantragt werde. Da der Verbraucherpreisindex für einen Zeitraum von 20 Jahren berücksichtigt werden müsse, sei eine Indexanpassung von 2,5 % gerechtfertigt. Außerdem habe die BP die vorgesehene Sondertilgung nicht anerkannt, obgleich diese vom Bw. in der Prognoserechnung angegeben worden sei, was der Liebhabereiverordnung widersprechen würde.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, BGBl. Nr. 194/1961, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094), also Sachverhaltelemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108; 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094).

Maßgebend ist, ob 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 nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren

erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 24.2.2004, 2000/14/0186; 29.9.2004, 2001/13/0135).

Im gegenständlichen Fall erlangte die Abgabenbehörde erst durch die im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung vorgenommenen Ermittlungshandlungen Kenntnis von den konkreten Umständen des Erwerbes und der Finanzierung der vom Bw. vermieteten Wohnungen in A. und B. . Die neu hervorgekommenen Umstände sind, wie aus der unten dargestellten rechtlichen Würdigung zu entnehmen ist, geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Daher erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 zu Recht.

II) Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 01-06/2007, 07-12/2007 und 01-06/2008:

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 § 12 Abs. 1 UStG 1994 steht das Recht zum Vorsteuerabzug nur einem Unternehmer zu.

Gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 schuldet jemand, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

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 nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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.

Der Bw. wendet gegen die Nichtanerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft seiner Vermietungstätigkeiten betreffend die Wohnungen in A. und B. einerseits die Berücksichtigung der Sondertilgungen in Höhe von € 40.000,00 (A.) und € 75.000,00 (B.) und andererseits die Indexanpassung in Höhe von 2,5 % anstelle der von der BP berücksichtigten Indexanpassung in Höhe von 2,0 % ein.

Faktum ist, dass der Bw. seinen Prognoserechnungen tatsächewidrige Angaben zugrunde legte, um auf diese Weise jeweils zum Ergebnis eines Gesamtüberschusses im Prognosezeitraum zu gelangen.

Betreffend die Wohnung in A. ging der Bw. in der Prognoserechnung von einem Fremdwährungskredit in Höhe von lediglich € 134.064,70 aus, obwohl von ihm laut dem vorliegenden Kreditvertrag mit der Y. vom 25. Juli 2005 ein Kreditbetrag von € 171.400,00 aufgenommen wurde.

Betreffend die Wohnung in B. ging der Bw. in der Prognoserechnung von einem Fremdwährungskredit in Höhe von lediglich € 222.299,00 aus, obwohl von ihm laut dem vorliegenden Kreditvertrag mit der Y. vom 4. August 2005 ein Kreditbetrag von € 284.000,00 aufgenommen wurde.

Die diesbezüglich vorgenommene Richtigstellung der Prognoserechnungen durch die BP hinsichtlich der tatsächlich aufgenommenen Kreditbeträge ergibt eindeutig, dass sowohl die Berücksichtigung der strittigen Sondertilgungen in Höhe von € 40.000,00 (A.) und € 75.000,00 (B.) nach 10 Jahren als auch die Berechnung der Indexanpassung in der vom Bw. geltend gemachten Höhe von 2,5 % in beiden Fällen zu keinem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des gemäß § 2 Abs. 4 LVO absehbaren Zeitraumes führen.

Daraus folgt, dass eine Auseinandersetzung mit den Vorbringen des Bw. zur Vorgehensweise der BP betreffend die Indexanpassung und die Sondertilgung mangels entscheidungsrelevanter Auswirkungen in den konkreten Fällen entbehrlich ist und daher zu unterbleiben hat.

Entsprechend der oben dargestellten Rechtslage sind die Vermietungstätigkeiten des Bw. betreffend die Wohnungen in A. und B. als Liebhaberei zu beurteilen, weshalb im Bereich der

Umsatzsteuer die Nichtanerkennung der vom Bw. geltend gemachten Vorsteuerbeträge und die Festsetzung der Umsatzsteuer (2005: € 480,24; 2006: € 1.452,83; 01-06/2007: € 641,09; 07-12/2007: € 644,99; 01-06/2008: € 682,06) sowie im Bereich der Einkommensteuer die Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch die BP zu Recht erfolgte.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. März 2010