



GZ. RV/3469-W/07,
miterledigt RV/3470-W/07,
RV/1697-W/09, RV/1698-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Christian Baumgartner, Mag. Heinrich Witetschka und Mag Harald Österreicher über die Berufungen des Bw., vom 2. August 2007 sowie vom 20. April 2009 gegen die gemäß § 200 Abs 2 BAO (endgültig) erlassenen Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 11. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 sowie betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für den Zeitraum 2003 bis 2004 und gegen den Bescheid betreffend die Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2005 weiters über die gem. § 274 BAO als gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 und 2007 gerichtet geltende Berufung (ursprünglich gerichtet gewesen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner 2006 bis Dezember 2006 und Jänner 2007 bis März 2007) und gegen die Bescheide vom 19. März 2009 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2006 und 2007 und Festsetzung von Umsatzsteuer über den Zeitraum Jänner 2008 bis September 2008, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um die in der Schweiz ansässigen Miteigentümer CuC, welche in Österreich eine gemeinschaftliche Vermietung einer fremdfinanziert angeschafften Eigentumswohnung betreiben.

Strittig ist, ob die im Jahre 2003 begonnene Vermietung der Eigentumswohnung eine unternehmerische und ertragsteuerliche Einkunftsquelle darstellt, oder ob sie als Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung 1993 idgF (LVO) umsatz- und ertragsteuerlich außer Betracht bleibt.

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2003, 2004 und 2005 sowie betreffend der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO der Jahre 2003 und 2004 den von der Bw. eingebrachten Abgabenerklärungen folgend gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig mit der Begründung, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar ungewiss, jedoch wahrscheinlich sei.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2003 bis 2005 sowie einer Umsatzsteuernachschau über den Zeitraum 1-12/2006 und 1-3/2007 wurden folgende das Berufungsverfahren betreffende Feststellungen getroffen:

Begründung für Liebhabereibeurteilung

A. Sachliche Würdigung

1. Allgemein

Mit Kaufvertrag vom 7.3.2003 erwarben die beiden Abgabepflichtigen CuC, beide wohnhaft Schweiz, 56/10043-tel Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft Wien, Wohnung 12, Stiege 1 sowie Pkw-Stellplätze 65KG von der Firma I, die als Verkäufer aufgetreten ist um einen Gesamtkaufpreis von € 135.881,60 + 20% USt (27.176,32). Sie sind je zur Hälfte an den genannten Liegenschaftsanteilen beteiligt.

Zum Zwecke der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind die beiden Miteigentümer unter der St.Nr. 1 als Miteigentumsgemeinschaft steuerlich erfasst. Gleichzeitig soll diese Miteigentumsgemeinschaft Unternehmerfunktion ausüben und beansprucht die ust-rechtliche Beurteilung als eigenes Rechtssubjekt.

Dem Kauf zugrunde liegt ein von der Firma I angebotenes zur Gänze (120% des Nettokaufpreises) fremdfinanziertes "Vorsorgewohnungsmodell". Das Modell sieht eine Finanzierung des Wohnungskaufs mittels endfälliger, während der Laufzeit nicht rückzahlbarer Kredite und den Aufbau zweier Tilgungsträgers zur Finanzierung der Kreditrückzahlung am Ende der Kreditlaufzeit vor.

Kaufpreis netto	135.881,60
20% USt	27.176,32
Kaufpreis brutto	163.057,92

Kaufnebenkosten	
Notar	3.261,16
Grunderwerbsteuer	5.707,03
Eintragungsgebühr	1.630,58
Kaufnebenkosten gesamt	10.598,76

Im Zuge des Wohnungskaufs macht die Bw. Vorsteuern in Höhe von € 27.176,32 geltend. Wegen des Verdachts auf Liebhaberei wurde für die Jahre 2003 - 2005 eine Außenprüfung gem. § 147 BAO vorgenommen.

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit erfolgt anhand einer von der Bw. zu erstellenden Prognoserechnung. Eine Einkunftsquelle nach § 1 Abs. 2 LVO II liegt bei Vermietung vor, wenn die Art der Bewirtschaftung des Mietobjektes in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Die Dauer des absehbaren Zeitraumes beträgt im Sinne des § 2 (4) LVO II 20 Jahre ab Beginn der Vermietung.

Zur Beurteilung des vorliegenden Falles wurden vom steuerlichen Vertreter der Abgabepflichtigen folgende Unterlagen vorgelegt:

- Kaufvertrag samt Rechnung,
- Rechnung des Notars
- Prognoserechnung,
- Mietvertrag für Top 112 und Kfz-Stellplatz 65
- Kreditzusage der AG
- Ermittlung der Abschreibungsbasis
- Mietenpoolvereinbarung
- Modellrechnung

2. Prognoserechnung

Von der Kanzlei S wurde eine Prognoserechnung vorgelegt.

Die Prognoserechnung sieht eine jährliche Indexsteigerung der Wohnungs- und Kfz-Stellplatzmieten mit 2,5% vor, die Betriebskosten und der sonstige Aufwand wurden ebenfalls

mit 2,5% valorisiert. Aus den Anschaffungskosten wurde ein Anteil für Grund und Boden in Höhe von 20% ausgeschieden. Ein laufender Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten soll erstmals im Jahr 7 (2010) und ein Gesamtüberschuss erstmals im Jahr 12 (2015) erwirtschaftet werden. Für den Prognosezeitraum von 20 Jahren sieht die Prognoserechnung einen Totalüberschuss von € 16.881,79 vor.

3. Mietenpool

Zum Ausgleich von Leerstehungen ist von den Abgabepflichtigen ein monatlicher Pauschalbetrag in Höhe von € 0,45 pro m² zu entrichten. Im Fall von Leerstehungen sollen ausfallende Mieten durch diesen Pool ersetzt werden.

4. Finanzierungskosten

Zur Deckung der Investitionskosten inkl. Nebengebühren und Finanzierungsnebenkosten (Bearbeitungsspesen, Grundbuchseintragungsgebühr, Legalisierungsgebühr, sonstige Kosten) wird ein Kreditvertrag der AG über einen einmal ausnutzbaren, endfälligen Fremdwährungskredit (in Schweizer Franken) im Gegenwert von € 183.000,00 vorgelegt.

Während der 25-jährigen Laufzeit des endfälligen Kredites werden Zinsen auf Basis des Dreimonats-LIBOR mit einem Aufschlag von 1,5% berechnet. Eine vorzeitige Rückzahlung in Form der in der Prognoserechnung vorgesehenen Sondertilgung nach 10 Jahren ist im Kreditvertrag aber NICHT vorgesehen.

In der von der Kanzlei S vorgelegten Prognoserechnung wurden für die Jahre 1 bis 20 Zinsaufwendungen in Höhe von jährlich € 3.676,74 in Ansatz gebracht. Für das Jahr 2005 wurde in der Steuererklärung ein Zinsaufwand in Höhe von € 4.245,35 gegenüber € 3.676,74 in der Prognoserechnung berücksichtigt. Dieser Zinsaufwand weist auf eine völlige Ausschöpfung des Kreditrahmens hin. Sonstige Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurde in der Prognoserechnung nicht in Ansatz gebracht. Der in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte Zinsaufwand ist wie folgt zu berechnen:

Kaufpreis netto	135.881,60
Kaufnebenkosten netto	11.188,07
Kreditsumme exkl. USt	147.069,67
Davon 2,5% Zinsen für die Jahre 1-20	3.638,97

Zur Deckung der Kreditsumme am Ende der Kreditlaufzeit verpflichten sich die Kreditnehmer zwei Tilgungsträger in Form von Lebensversicherung (LV) aufzubauen. Die 1. LV wird aus einem Einmalerlag zu Vertragsbeginn bestehend aus dem Vorsteuerguthaben und einer Eigenleistung gespeist, für die 2. LV ist eine laufende monatliche Prämie zu entrichten. Bei

einer angenommenen durchschnittlichen Verzinsung in Höhe von 4,75% entsprechend der Modellbeschreibung sollen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit den offenen Kreditbetrag abdecken. Erreichen die beiden Tilgungsträger am Ende der Kreditlaufzeit die Kreditsumme nicht, so ist der offene Kreditbetrag aus anderen Mitteln zu begleichen. Beide Tilgungsträger dienen gleichzeitig auch als Sicherstellung für den Fremdwährungskredit. Außerdem sicherte sich die Kreditgeberin ein Pfandrecht an den erworbenen Liegenschaftsanteilen.

B. Rechtliche Würdigung

Gemäß § 2 (2) EStG ist der ESt-Besteuerung das Einkommen des Abgabepflichtigen aus den in Abs. 3 genannten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, zugrunde zu legen. Abs. 3 enthält eine taxative Aufzählung der sieben Einkunftsarten (in diesem Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Für die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei mehreren Miteigentümern ist gem. § 188 BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung vorzunehmen.

§ 2 UStG definiert den Unternehmensbegriff und wer als Unternehmer anzusehen ist. Demnach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche Tätigkeit (in diesem Fall die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern) des Unternehmers. Unternehmer ist im vorliegenden Fall die aus den beiden Miteigentümern CuC bestehende Miteigentumsgemeinschaft, vorbehaltlich des Vorliegens von Liebhaberei.

In der zu § 2 (3) EStG und zu § 2 UStG erlassenen Liebhabereiverordnung in der Fassung BGBl 1993/33 (LVO II) wird geregelt, was als Einkünfte bzw. als unternehmerische Tätigkeit anzusehen ist, und in welchen Fällen von Betätigungen mit Liebhabereicharakter auszugehen ist. Demnach regelt § 1 Abs. 2, dass Liebhaberei dann anzunehmen ist, wenn Verluste entstehen, die aus einer Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, stammen. Die Annahme von Liebhaberei kann gem. § 2 (4) LVO dadurch widerlegt werden, wenn je nach Art der Bewirtschaftung oder Betätigung in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird. Als absehbarer Zeitraum wird ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens jedoch 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen definiert. Ergibt sich in diesem Zeitraum kein Gesamtüberschuss, so ist Liebhaberei ab Beginn der Betätigung anzunehmen. Verluste, die aus dieser Betätigung entstehen, sind gem. § 188 BAO nicht festzustellen und sind steuerlich unbeachtlich. Außerdem gilt diese Tätigkeit nicht als unternehmerisch im Sinne des § 2 UStG.

Das Erreichen eines Gesamtüberschusses ist anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren. Beurteilungseinheit ist jeweils das einzelne Vermietungsobjekt (Eigentumswohnung).

Die vom steuerlichen Vertreter zur Dokumentation der Einkunftsfähigkeit des Vermietungsobjektes vorgelegte Prognoserechnung ist von der BP in folgenden Punkten zu ändern.

Eine berichtigte Prognoserechnung wird als Anlage beigelegt.

1. Aufwendungen Mietenpool

Die von den Abgabepflichtigen monatlich zu entrichtenden Aufwendungen für einen Mietenpool in Höhe von € 0,45/m² wurden in der vorgelegten Prognoserechnung nicht berücksichtigt. Gleichzeitig wird bei den Mieteinnahmen von einer durchgehenden Vermietung ohne Leerstellungen ausgegangen. Bei einer Vermietung über einen längeren Zeitraum, im Fall der Vermietung von Eigentumswohnungen von 20 Jahren, wie dies in der LVO vorgesehen ist, ist ein entsprechender Abschlag für Leerstellungen zu berücksichtigen. Die von den Abgabepflichtigen zu entrichtenden Aufwendungen stellen letztlich auch eine Absicherung gegenüber diesem Risiko dar. Die Aufwendungen für den Mietenpool stellen daher eine Korrekturpost der Mieteinnahmen dar und sind in die Prognoserechnung mit ein zu beziehen. Aus Vereinfachungsgründen werden sie in der von der BP erstellten Prognoserechnung als Werbungskosten geführt. Tatsächlich wurden sie in der Überschussrechnung als Werbungskosten behandelt.

2. Zukünftige Instandhaltungs-/Instandsetzungskosten

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH haben künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (vgl. E. v. 27.5.2003, ZI. 99/14/0331). Bei Erstellung einer realitätsnahen Prognoserechnung ist daher für den Prognosezeitraum von 20 Jahren mit Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen zu rechnen.

In der Prognoserechnung lt. BP sind daher Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten mit 2% der Nettomiete (sehr vorsichtige Kalkulation/ Mindestansatz) berücksichtigt worden. Vom steuerlichen Vertreter wurde in der vorgelegten Prognoserechnung diesbezüglich nichts angesetzt.

3. Zinsenaufwand in Zusammenhang mit der Kreditsumme und Sondertilgung

Von der BP werden die Aufwendungen, wie sie in die Prognoserechnung einfließen, wie folgt ermittelt

a) Zinsen von Bruttoanschaffungskosten

Wie aus den vorgelegten Unterlagen hervorgeht, erfolgte die Finanzierung des Ankaufs der Liegenschaftsanteile auf Basis der Bruttoanschaffungskosten (inkl. USt sowie sämtlicher Nebenkosten). Wie bereits angeführt soll die in der Rechnung über den Kauf ausgewiesene Umsatzsteuer nicht die Kreditbelastung verringern, sondern soll bei Gutschrift auf dem Steuerkonto zum Aufbau eines Tilgungsträgers verwendet werden. In die Prognoserechnung unter der Annahme einer Einkunftsquelle ist daher von einer Zinsenbelastung, die auf das gesamte aufgenommene Kreditvolumen abgestellt ist, auszugehen.

Der gesamte aufgenommene Kredit als Basis für die Zinsenermittlung für die Prognoserechnung beträgt daher € 183.000,00.

b) LIBOR-Zinssatz

Von den Vermietern wurden endfällige Kredite abgeschlossen, deren Verzinsung sich an dem CHF-LIBOR Zinssatz orientiert. Laut Kreditvertrag ist auf Basis des Dreimonats-LIBOR ein Aufschlag (Marge) von 1,5% vorzunehmen. Aufgrund der Tatsache, dass die Prognoserechnung für einen längeren Zeitraum (20 Jahre) zu erstellen ist, ist auch die Entwicklung des Basiszinssatzes über einen längeren Zeitraum zu berücksichtigen. Es wird die Entwicklung des CHF-LIBOR über einen Zeitraum von 10 Jahren herangezogen. Aufgrund der Zinsentwicklung der letzten 10 Jahre ergibt sich ein durchschnittlicher LIBOR-Zinssatz von 1,55%. Der für die Berechnung heranzuziehende Zinssatz inklusive Marge beträgt daher 3,05%.

Anmerkung: Der Ansatz eines längeren Zeitraumes würde einen wesentlichen höheren Ansatz in der Prognoserechnung ergeben als bisher.

Die in der Prognoserechnung lt. BP in Ansatz gebrachten Zinsaufwendungen decken sich im Wesentlichen mit dem 3-Monats Libor Im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung (3.Quartal 2006: 1,625%) und sind daher wie folgt zu berechnen:

Kreditbetrag	183.000,00
xMarge + durchschnittlicher Libor	3,05%
Jährlicher Zinsaufwand laut BP	5.582,00

4. Sonstige bisher in der Prognoserechnung der BP nicht eingearbeitete Umstände , die weiters gegen die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb von 20 Jahren sprechen

Die im Zusammenhang mit der Errichtung der Kreditverträge stehenden Finanzierungskosten wie Darlehensgebühr, Pfandbestellungsurkunde etc. wurden seitens der BP nicht in die adaptierte Prognoserechnung einbezogen und sind daher bisher unberücksichtigt geblieben.

Der Anteil an Grund und Boden variiert in den Veranlagungsjahren zwischen 8 und 20%. Die in der Prognoserechnung in Ansatz gebrachte AfA wurde von der BP übernommen. Im Hinblick auf die Nutzfläche im Verhältnis zur Grundfläche, erscheint der Ansatz von 20% zu hoch.

Laut Mietenpoolvereinbarung kann der Poolbeitrag nach einem Ablauf von drei Jahren angehoben werden. Seitens der BP wurde der Poolbeitrag linear mit € 0,45/m² zum Ansatz gebracht. Ein Verwaltungsentgelt für den Mietenpool in Höhe von € 0,17/m² (wertgesichert) Wohnnutzfläche kann ab dem 5. Jahr verrechnet werden. Diesem Umstand wurde in der Prognoserechnung bisher nicht Rechnung getragen.

Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung der o. a. Änderungen ergibt sich aus der Vermietung der Eigentumswohnung Wien, Top 112 sowie Pkw-Stellplatz 65 KG für den Prognosezeitraum 2003 bis 2023 ein Gesamtverlust von € 26.129,00.

Eine Einkunftsquelle liegt bei Betätigungen mit Liebhabereivermutung § 1(2) LVO nur vor, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird. Der absehbare Zeitraum wird von der VO mit einer Zeitspanne von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn definiert. Wie aus der durch die BP erstellten Prognoserechnung zu ersehen ist, erscheint dies nicht möglich.

Es ist daher von Beginn an von Liebhaberei auszugehen. Die erklärten Verluste sind mangels Einkunftsquellencharakter nicht ausgleichsfähig. Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle ist auch kein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO durchzuführen.

Im ust-rechtlichen Sinne handelt es sich hierbei um keine unternehmerische Betätigung. Vorsteuerbeträge, die mit dieser Betätigung In Verbindung stehen sind nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der in Rechnung gestellten USt-Beträge wird eine Steuerschuld gem. § 11 (14) UStG bewirkt.

1. Umsatzsteuer

a) Mangels Vorliegens einer Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG 1994 liegen einerseits keine steuerbaren Umsätze im Sinne des § 1 UStG vor, andererseits ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Die den Mietern in Rechnung gestellte USt wird gem. § 11 (14) UStG vorgeschrieben.

	2003	2004	2005
Gesamtbetrag der Entgelte	keine	keine	Keine
Vorsteuerbeträge	keine	keine	keine
USt-Schuld gem. § 11 (14) UStG	108,02	676,21	686,99

Obiges gilt auch für den Umsatzteuernachschauzeitraum 1/2006 – 3/2007.

2. Feststellungsverfahren

Mangels Vorliegens einer Einkunftsquelle sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht festzustellen. Ein Feststellungsverfahren im Sinne des § 188 BAO ist daher beim angeführten Vermietungsobjekt NICHT durchzuführen.

Das Finanzamt erließ am 11.7.2007 die Bescheide betreffend Umsatzsteuer jeweils der Jahre 2003, 2004 und 2005 gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültig den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend. Mit gleichem Datum wurden die Einkünfte gem. § 188 BAO betreffend der Jahre 2003, 2004 und 2005 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend nicht festgestellt. Die Nichtfeststellungsbescheide betreffend der Jahre 2004 und 2005 ergingen ebenfalls gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültig. Das Finanzamt erließ weiters die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer über die Zeiträume Jänner 2006 bis Dezember 2006 sowie Jänner 2007 bis März 2007 ebenfalls am 11.7.2007 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Anschlussprüfung (AnBP) über die Jahre 2006 und 2007 inkl. Umsatzsteuernachschau über den Zeitraum 1-6/2008 wurde weiters vorgelegt:

- Aufstellung der monatlichen Einnahmen und Ausgaben für 1/2006-9/2008

Betreffend den Pkt. **Hauptmietzins, Stellplatzmiete, Betriebskosten und sonstiger Aufwand** wurde ergänzt, dass die diesbezüglichen Positionen in der Prognoserechnung ausgehend von den tatsächlichen Werten 2007 zuzüglich einer jährlichen Indexsteigerung von 2,5% ab 2008 in Ansatz gebracht werden.

Folgende den Mietern in Rechnung gestellte Beträge (Umsatzsteuerschuld) gemäß § 11 (14) UStG für den Zeitraum 2006 und 2007 wurden vorgeschrieben sowie weiters das Unterbleiben der Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 und 2007 bescheidmäßig ausgesprochen:

	2006	2007
Gesamtbetrag der Entgelte	keine	Keine
Vorsteuerbeträge	keine	keine
USt-Schuld gem. § 11 (14) UStG	692,55	719,75

Die Prognoserechnung der AnBP wurde entsprechend abgeändert und die Umsatzsteuer 1-9/2008 wie folgt festgesetzt:

Beilage 3 – Aufstellung Umsatzsteuer im Nachschauzeitraum

	1/2008	2/2008	3/2008	4/2008	5/2008	6/2008
Steuerpflichtige Entgelte	keine	keine	keine	keine	keine	keine
Vorsteuer	keine	keine	keine	keine	keine	keine
Steuerschuld gem. § 11/14 UStG	61,58	66,39	62,53	62,53	62,53	62,53
Zahllast laut BP	61,58	66,39	62,53	62,53	62,53	62,53
Zahllast bisher	51,62	53,03	50,63	47,36	47,18	53,44
Nachforderung	9,96	13,36	11,90	15,17	15,35	9,09
	7/2008	8/2008	9/2008			
Steuerpflichtige Entgelte	keine	keine	keine			
Vorsteuer	keine	keine	keine			
Steuerschuld gem. § 11/14 UStG	56,37	56,37	56,37			
Zahllast laut BP	56,37	56,37	56,37			
Zahllast bisher	35,94	45,45	56,37			
Nachforderung	20,43	10,92	0,00			

In den fristgerechten Berufungen wird eingewendet, dass die streitgegenständlichen Wohneinheiten bei richtiger rechtlicher Würdigung einen tatsächlich innerhalb von 20 Jahren liegendem Überschuss erzielen würden.

Weiters wird eingewendet, dass die Bw. durch professionelles und geschicktes Schuldenmanagement eine erhebliche Verringerung der Zinsbelastung erreichen würde. Der angesetzte Zinssatz von 3,05% würde somit nicht zum Tragen kommen, und daher ein positiver Gesamtüberschuss in 20 Jahren zu erreichen sein.

Zur Ermittlung des Grundanteiles sei festzuhalten, dass dieser laut Einkommensteuerrichtlinien (Rz 6447) festgesetzt worden sei: Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5 % bzw. 2 % angesetzt werde, erfolge der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 %.

Bezüglich der Nichtberücksichtigung von etwaigen Instandhaltungs- und Reparaturkosten sei festzuhalten, dass laufend eine Rücklage gebildet werde, die in der Prognoserechnung im sonstigen Aufwand enthalten sei.

Da die Bw. im Inland weder über einen steuerlichen Vertreter noch über einen Zustellbevollmächtigten verfügt, wurde diese mittels Vorhaltes vom 18.12.2008 unter Hinweis darauf, dass Zustellungen in die Schweiz und Liechtenstein grundsätzlich völkerrechtlich verboten seien, nach Zitierung der Bestimmung des § 10 ZustellG bezugnehmend auf die oben angeführten Berufungen aufgefordert, innerhalb von vier Wochen ab Erhalt dieses Schreibens einen in einem EWR-Staat (mit Ausnahme von Liechtenstein) ansässigen Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen. Die Bw. wurde weiters davon in Kenntnis gesetzt, dass widrigenfalls die in § 10 vorletzter Satz ZustellG - normierte Rechtsfolge eintrete.

Eine Zustellung dieses Schreibens erfolgte nicht, da die Bw. an der Adresse laut Akteninhalt nicht mehr wohnhaft war. Diesbezügliche Recherchen der erkennenden Behörde im Internet ergaben, dass die Bw. mittlerweile an die Adresse Schweiz, verzog. Daher wurde die Bw. vom UFS mit inhaltsgleichem Vorhalt vom 12. Jänner 2010 aufgefordert, innerhalb von vier Wochen ab Erhalt dieses Schreibens einen in einem EWR-Staat (mit Ausnahme von Liechtenstein) ansässigen Zustellungsbevollmächtigten namhaft zu machen. Dieser Aufforderung kam die Bw. nicht nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung BGBl. II 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.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997, 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).

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 erfordernten 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.

Der Prüfer hat die von der steuerlichen Vertretung vorgelegte Prognoserechnung insoweit adaptiert, als ausgabenseitig zusätzlich Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen iHv 2% der Nettomiete sowie die Zahlungen in den Mietenpool (252,00 € jährlich) in Ansatz gebracht wurden. Weiters wurde der jährliche Zinsaufwand unter Heranziehung eines Zinssatzes inklusive Marge von 3,05% (an Stelle des in Ansatz gebrachten Zinssatzes von 2,5% und ausgehend von den Bruttoanschaffungskosten (inkl. USt sowie sämtlicher

Nebenkosten) jeweils auf € 5.582,00 korrigiert und solcherart nach 22 Jahren ein negatives Gesamtergebnis von 34.889,00 € errechnet.

Bezüglich der vom Prüfer zusätzlich berücksichtigten Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen ist darauf hinzuweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in einer realitätsnahen Ertragsprognose künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten zu berücksichtigen sind (vgl. VwGH 19.4.2007, 2006/15/0055, mwN). Die Frage, ob in den vergangenen Jahren tatsächlich Reparaturaufwendungen angefallen sind oder nicht, ist dabei nicht entscheidend (vgl. VwGH 20.9.2006, 2005/14/0093). Hinsichtlich der Höhe des vom Prüfer berücksichtigten Betrages ist auszuführen, dass ein Ansatz von 2% der Nettomiete ohnehin die unterste Grenze darstellt.

Die Einzahlungen in den Mietenpool im Rahmen einer Ertragsprognose als Äquivalent einer Aufwandspost für das Leerstellungsrisiko und damit als Korrekturpost den in voller Höhe angesetzten künftigen Mieteinnahmen gegenüberzustellen, stellt sich nach Auffassung des UFS als sachgerecht dar (vgl. UFSW 7.2.2008, RV/0620-W/07).

Was die durch die BP vorgenommene Änderung des Zinssatzes betrifft, ist festzuhalten, dass laut Kreditvertrag vom 18.9.2003 als Indikator für die Verzinsung des in Anspruch genommenen Fremdwährungskredites der 3-Monats-LIBOR dient, wobei ein Aufschlag von 1,5% p.a. (Marge) auf den Indikator vorzunehmen ist. Der derzeitige Zinssatz stellt eine durch die gegenwärtige Finanzkrise geprägte Momentaufnahme dar. Folglich kann der Zinssatz aber auch wieder entsprechen steigen. Bestätigung findet dies auch durch eine Betrachtung der langfristigen Zinsentwicklung des 3-Monats-Libor: Lag der Indikator in der Hochzinsphase zu Beginn der neunziger Jahre noch bei rund 9%, erreichte er nach zwischenzeitigen Tiefständen in den Jahren 1996 bis 1999 gegen Ende des Jahres 2000 wieder rd. 3,5% und im Oktober 2008 rd. 3%; allein im November 2008 fiel er von rd. 2,8% auf rd. 1,25%. Da die Prognoserechnung über einen längeren Zeitraum zu erstellen ist und die Annahme eines derart geringen durchschnittlichen Zinssatzes (0,9% ohne Aufschlag) über einen langjährigen Zeitraum - wie oben dargestellt - im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung steht, kann die vorgelegte Prognoserechnung auch hinsichtlich des in Ansatz gebrachten Zinssatzes nicht als realistisch angesehen werden. Vielmehr kommt nach Auffassung des UFS der vom Prüfer aus dem Durchschnitt der letzten 10 Jahre (1996 bis 2005) errechnete Zinssatz inklusive Marge von 3,05% der wirtschaftlichen Realität am nächsten.

Zum Vorbringen, dass durch professionelles und geschicktes Schuldenmanagement eine erhebliche Verringerung der Zinsbelastung erreicht werden soll und daher der von der Abgabenbehörde angesetzte Zinssatz von 3,05% nicht zum Tragen kommen werde, ist

festzuhalten, dass es sich dabei lediglich um ein allgemein gehaltenes Vorbringen handelt und konkrete Maßnahmen nicht aufgezeigt bzw. nachgewiesen wurden. Überdies kommt es bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 L-VO regelmäßig auf die konkrete Art der Bewirtschaftung im jeweiligen Zeitraum an; spätere Verbesserungsmaßnahmen gewinnen gemäß § 2 Abs. 4 L-VO als Änderung der Bewirtschaftungsart erst ab jenem Zeitpunkt steuerliche Bedeutung, in dem sie tatsächlich gesetzt worden sind.

Was das Berufungsvorbringen, wonach der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 % erfolge, anbelangt, ist die Bw. darauf zu verweisen, dass der ausgeschiedene Grundanteil von der Betriebsprüfung unverändert übernommen wurde. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung gehen daher ins Leere.

Dem Berufungseinwand, dass betreffend etwaiger Instandhaltungs- und Reparaturkosten laufend eine Rücklage gebildet werde, die in der Prognoserechnung im sonstigen Aufwand enthalten sei, ist zu entgegnen, dass dieses Vorbringen aus dem Akteninhalt nicht zu entnehmen ist. Abgesehen davon, wurde der sonstige Aufwand von der Betriebsprüfung in der von ihr erstellten Prognoserechnung in einem höheren Ausmaß als in jener der Bw. berücksichtigt.

Somit hat das Finanzamt das Vorliegen einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle aber zu Recht verneint und konnten die aus der Vermietung resultierenden Verluste daher nicht berücksichtigt werden. Gleiches gilt in Bezug auf die Umsatzsteuer.

Nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß § 6 LVO 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Ob bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist oder nicht, ist nach den oben für den Bereich des Einkommensteuerrechts dargelegten Grundsätzen zu beurteilen (vgl. VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Die aus den angeführten Gründen erfolgte ertragsteuerliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei gilt damit auch für Zwecke der Umsatzsteuer.

Ergänzend wird in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, zum Ergebnis gelangt ist, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts (Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie) als Umsatzsteuerbefreiung (mit Vorsteuerausschluss) anzusehen ist. In sachverhaltsmäßiger Hinsicht erfordere die aus § 28 Abs. 5 Z 4 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 abgeleitete Rechtsfolge aber, dass Wohnraum vermietet worden ist, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters) dienen könne. Daran kann nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die vermietete Kleinwohnung jedoch kein Zweifel bestehen. Am Ergebnis, dass die strittige Vorsteuer keine steuerliche Berücksichtigung finden kann, ändert sich dadurch nichts.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist anzumerken:

§ 274 1. Satz BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 97/2002, weist folgenden Wortlaut auf:

"Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet."

Dazu ist festzuhalten, dass unerledigte Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide bei Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides von der Wirkung des § 274 BAO erfasst sind; der Jahresbescheid, durch den die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden, tritt daher auch iSd § 274 1. Satz BAO an ihre Stelle (VwGH 4.6.2008, 2004/13/0124). Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. erhobene Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für Jänner bis Dezember 2006 und Jänner bis März 2007 gilt daher als auch gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide für 2006 und 2007 gerichtet. Die gegen die Umsatzsteuerjahresbescheide 2006 und 2007 erhobene Berufung ist als ergänzender Schriftsatz anzusehen, weshalb der Spruch wie oben zu gestalten war.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. März 2010