

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache RA als MV im SRV Bf, Adr_MV, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch (nunmehr: FA Österreich) vom 5. Dezember 2013 betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006 und 2008, sowie vom 17. Dezember 2013 betreffend Umsatzsteuer 2007, Steuernummer StNr_1 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

I.1. Ab 2011 wurde vom Finanzamt Feldkirch betreffend Bf (im Weiteren: Beschwerdeführer - Bf) eine die Jahre 2005 bis 2009 umfassende Außenprüfung durchgeführt.

Der Prüfer traf unter anderem die Feststellung, dass die Umsätze sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Objekte R_Gasse 7 und 9 aufgrund der Nichtvorlage von Aufzeichnungen über die Einnahmen und Werbungskosten gem. § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln seien.

Die Schätzung erfolgte ab 2007 ausgehend von den zum 1. August 2008 vorliegenden polizeilichen Meldungen an der Adresse R_Gasse 7. Der Prüfer nahm eine Auslastung der vermieteten Zimmer von ca. 56 % an; die Werbungskosten wurden iHv 60 % der geschätzten Mieteinnahmen angenommen. Vorsteuern aus Strom- und Heizkosten wurden mit € 1.000,00 pro Jahr geschätzt, da es der Prüfer als erwiesen annahm, dass dem Bf diesbezüglich Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer gestellt worden waren. Das Jahr 2007 wertete

der Prüfer als Anlaufjahr, weshalb er in diesem Jahr Umsatz, Vorsteuer und Einkünfte aus Vermietung nur im Ausmaß von 50 % der Folgejahre schätzte.

Infolge der in der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen wurde das Umsatzsteuerverfahren für die Jahre 2005, 2006 und 2009 gem. § 303 Abs. 4 BAO am 5. Dezember 2013 wiederaufgenommen. Mit selbem Datum ergingen neue Erstbescheide.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 (am 17. Dezember 2013) und 2008 (am 5. Dezember 2013) ergingen als Erstveranlagungen nach der Außenprüfung.

I.2. Die gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 erhobene Beschwerde vom 13. Jänner 2014 richtete sich gegen die zu geringe Anerkennung von Vorsteuern. Anlässlich einer 2008 vom Finanzamt Innsbruck durchgeführten Umsatzsteuersonderprüfung seien Vorsteuern, die der Bf im Rahmen des Umbaus seines Hauses R_Gasse 7-9 geltend gemacht habe, nicht berücksichtigt worden, weil sie keiner unternehmerischen Tätigkeit zuordenbar waren. Auch der Bf sei bisher davon ausgegangen, dass im steuerlichen Sinne Liebhaberei anzunehmen sei.

Da nunmehr ausgesprochen worden sei, dass die Vermietung als steuerpflichtig einzustufen sei, seien die Vorsteuern aus dem 2007 abgeschlossenen Umbau anzurechnen.

Es werde beantragt, die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 um die sich aus dem Prüfungsverfahren des Finanzamtes Innsbruck ergebenden Vorsteuern aus der Sanierung des Mietobjektes R_Gasse 7-9 zu korrigieren. In eventu werde beantragt, dem Bf für die von ihm durchgeführte Sanierung des Mietobjektes R_Gasse 7-9 weitere Vorsteuern iHv € 25.835,00 zuzuerkennen.

I.3. In Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages vom 8. Jänner 2016, mit dem dem Bf die betragsmäßige Aufschlüsselung der beantragten Vorsteuern 2005 bis 2008 sowie deren belegmäßiger Nachweis aufgetragen wurde, erklärte der Bf mit Schreiben vom 1. Mai 2016 nach umfangreichen Ausführungen zur Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 den bekämpften Bescheid nur soweit anzufechten, als im Rahmen der Betriebsprüfung nicht Liebhaberei angenommen worden sei und Umsatzsteuern aus Mieteinnahmen ermittelt worden seien.

Bereits in der Vergangenheit sei die Vermietung des Objektes R_Gasse 7-9 mehrfach Inhalt von Steuerprüfungen gewesen. Alle Steuerprüfungen mit Ausnahme jener, die den bekämpften Bescheiden zugrunde liege, seien zum Ergebnis gekommen, dass die laufenden Ausgaben die Einnahmen überschritten und auch ein Beobachtungszeitraum von mehr als 10 Jahren (Anm.: Vermutlich nach der LVO 1993, BGBl. 33/1993) keinen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erwarten lasse.

Zuletzt seien im Rahmen der soeben abgeschlossenen Steuerprüfung umfangreiche Prognoserechnungen erstellt und vorgelegt worden. Im Zusammenhang mit der

Mehrwertsteuer bei der Vermietung und Verpachtung sei der Verwaltungsgerichtshof restriktiv; was für die Vorsteuer gelte, gelte auch für die Mehrwertsteuer. Die Mehrwertsteuer falle somit nur an, wenn Liebhaberei nicht ausgeschlossen werden könne. Was für die Geltendmachung der Vorsteuer eine Beweispflicht für den Steuerpflichtigen bedeute, bedeute im umgekehrten Fall eine Beweispflicht zu Lasten der Abgabenbehörde.

Der Beweis, dass die Vermietung des Beschwerdeführers nicht unter die Liebhaberei falle, sei somit nicht erbracht, durch andere rechtskräftige Prüfungsergebnisse sogar widerlegt.

I.4. Mit Beschwerde vorentscheidung vom 2. Juni 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges, insbesondere der in der bereits erwähnten Außenprüfung getroffenen Feststellung zur Vermietung der Objekte R_Gasse 7 und 9 und der Ausführungen des Bf in seinem Schreiben vom 1. Mai 2016 hielt die Abgabenbehörde zunächst fest, dass ein Nachweis der beantragten Vorsteuern iHv € 25.835,00 nicht erfolgt sei, weshalb diese nicht anzuerkennen seien.

Betreffend die vom Bf behauptete Liebhaberei wurde ausgeführt, dass schon aufgrund der durch die Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 ermittelten Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten einkommensteuerlich keine Liebhaberei vorliege. Doch sogar im Falle einkommensteuerlicher Liebhaberei sei daraus für die gegenständliche Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 nichts zu gewinnen.

Gemäß [§ 6 LVO](#) (Liebhaberei-VO) könne Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#), nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Nach Wiedergabe der maßgeblichen Bestimmungen der LVO wird in der Beschwerde vorentscheidung weiter ausgeführt, dass die Vermietung der Objekte R_Gasse 7 und 9 unter § 1 Abs. 1 bzw. § 2 Abs. 3 LVO zu subsumieren sei. Nach herrschender Rechtsmeinung liege bereits bei einer Überlassung von Gebäuden ab drei Wohneinheiten eine sog. „große Vermietung“ vor. Die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit – betreffend ein Gebäude mit Zubau und Vermietung an 10 Parteien, welches nach Art und Umfang näher bei der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (gemessen am Idealbild eines Zinshauses) als bei der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes sei, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne – sei als „große Vermietung“ iSd § 1 Abs. 1 bzw. § 2 Abs. 3 LVO zu betrachten. In umsatzsteuerlicher Hinsicht sei die Beschwerde daher schon aufgrund des § 6 LVO abzuweisen gewesen.

I.5. Im Vorlageantrag vom 4. Juli 2016 wendet der Bf die falsche Anwendung des § 6 LVO ein; die Behörde sei in der Beschwerde vorentscheidung zu dem Schluss gekommen, dass zwischen mehrwertsteuerlicher Liebhaberei und einkommensteuerlicher Liebhaberei zu unterscheiden

sei und dass die Liebhabereiverordnung für die Mehrwertsteuer nicht gelte. Dies stehe im Widerspruch zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs.

Nach Wiedergabe von VwGH 21.09.2005, 2001/13/0278, RS 6, führt der Bf aus, ursprünglich nur das im Jahr 1936 errichtete Haus (Anm.: R_Gasse 9) vermietet zu haben, in dem sich früher seine Kanzlei befunden und das den Charakter eines Einfamilienhauses habe. 2005 und 2006 sei umgebaut worden. Es sei ein Erweiterungsbau entstanden, der lt. Plan aus einem Büro und einer Wohnung bestand. Da das Büro für die Ansprüche des Bf viel zu groß gewesen sei, seien Wohngemeinschaften begründet und die Räume einzeln vermietet worden. Diese Tätigkeit sei unter § 1 Abs. 2 LVO zu subsumieren. Es liege der im zitierten VwGH-Erkenntnis Fall eines Mietwohnhauses mit qualifizierten Nutzungsrechten vor. Infolge Liebhaberei habe der Bf keine Umsatzsteuer aus den Mieteinnahmen zu entrichten.

Es werde beantragt festzustellen, dass der Bf in Folge Liebhaberei keine Mehrwertsteuer zu entrichten habe. Es wolle weiters festgestellt werden, dass der Bf aus den in den Jahren 2005 bis 2008 erwirtschafteten Mieteinnahmen keine Umsatzsteuer zu entrichten habe und sich die Umsatzsteuerbescheide um die aus der Vermietung errechneten Beträge verminderten.

Im Weiteren wiederholt der Bf im Vorlageantrag außerdem das Beschwerdevorbringen zur Anerkennung von Vorsteuern aus dem Umbau. Diese hätten sich aus dem Prüfungsverfahren des Finanzamtes Innsbruck ergeben; die belangte Behörde hätte den Prüfungsakt des Finanzamtes Innsbruck einholen müssen.

Weiters wird im Vorlageantrag als Verfahrensmangel gerügt, dass der Bf trotz seines Hinweises im Schriftsatz vom 1. Mai 2016, dass seine Rechnungsabschlüsse, welche sich wegen der Steuerprüfung der Jahre 2011 bis 2013 (Abschlussprüfung) noch beim steuerlichen Vertreter befänden, binnen 14 Tagen vorgelegt werden könnten, nicht zur Vorlage aufgefordert worden sei.

Abschließend wird im Vorlageantrag (in eventu) die Einholung einer Vorabentscheidung des Europäischen Gerichtshofs beantragt. Aufgeworfen werden Fragen nach der Vereinbarkeit des Grundsatzes des Art. 41 GRC auf eine gute Verwaltung mit der gegenständlichen Verfahrensdauer bzw. -führung (Nichteinholung angebotener Beweismittel) sowie mit der in der Bundesabgabenordnung fehlenden Möglichkeit, zunächst die Steuerpflicht dem Grunde nach feststellen zu lassen.

I.6. Die Vorlage der Beschwerde erfolgte am 25. Juli 2018; mit Beschluss des BG vom 11. Dezember 2018 wurde über das Vermögen des Bf das Schuldenregulierungsverfahren (ohne Eigenverwaltung des Schuldners) eröffnet.

I.7. Am 14. März 2019 richtete das Bundesfinanzgericht einen Vorhalt an die Masseverwalterin MV_1 zur Abklärung der Frage, ob im Beschwerdefall grundsätzlich Werbungskostenüberschüsse vorlagen sowie ob umsatzsteuerliche Liebhaberei vorliege. Es

wurde um die Vorlage von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen, Prognoserechnungen, Nachweisen über die beantragten Vorsteuern sowie eine Sachverhaltsdarstellung ersucht, welche eine Beurteilung der Frage ermöglichen sollte, ob die streitgegenständliche Vermietung unter [§ 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO](#) zu subsumieren sei.

Die Masseverwalterin stellte am 5. April 2019 ein Ansuchen um Verlängerung der Vorhaltefrist; am 10. April 2019 langte beim Bundesfinanzgericht ein Schriftsatz des Bf selbst ein. Darin bringt er zunächst vor, trotz Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Setzung aller ihn betreffenden Verfahrensschritte berechtigt zu sein.

Im Weiteren führt der Bf aus, das Haus R_Gasse 9 sei 1936, das Haus R_Gasse 7 2007 fertiggestellt worden. Beide Objekte bestünden aus je zwei Einheiten, wobei im Haus R_Gasse 7 jede Einheit 5 Zimmer umfasse, im Haus R_Gasse 9 3 Zimmer. Die beiden Wohneinheiten des Hauses R_Gasse 9 seien seit 2005, jene des Hauses Nr. 7 seit 2007 zimmerweise an Mitarbeiter von Personalleasingunternehmen vermietet; es seien keine Mietverträge erstellt worden.

In der Zeit von Weihnachten bis Februar sei die Immobilie jeweils leer gestanden, im März und April jeden Jahres überwiegend leer; die restliche Zeit sei die Auslastung relativ gut gewesen; sie habe 60 % betragen.

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2005 sowie Belege zur Errichtung des Hauses Nr. 7 könnten vorgelegt werden.

Abschließend rügte der Bf die lange Verfahrensdauer und beantragte eine Fristerstreckung von drei Monaten.

I.8. Mit Schreiben vom 18. April 2019 teilte das Bundesfinanzgericht dem Bf mit, dass das Vorhalteverfahren nach Absprache mit der Masseverwalterin nunmehr mit ihm geführt werde. Aufgrund seiner Angaben, wonach sämtliche Unterlagen grundsätzlich vorhanden seien, wurde ihm die Vorhaltsbeantwortung binnen vier Wochen aufgetragen.

Bis dato ist keine weitere Vorhaltsbeantwortung oder Urkundenvorlage erfolgt.

I.9. Mit Beschluss des BG vom 2. Mai 2019 wurde die Masseverwalterin MV_1 ihres Amtes enthoben und MV_2 zum neuen Masseverwalter bestellt.

I.10. Mit Schreiben des Masseverwalters MV_2 vom 18. Mai 2021 wurde für die Beschwerdejahre 2007 und 2008 gem. [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet.

II. Sachverhalt

II.1. Der Bf ist grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaften KG_1 (R_Gasse 7) sowie KG_2 (R_Gasse 9) in A.

Im Objekt R_Gasse 9 befand sich bis Ende 2001 die Rechtsanwaltskanzlei des Bf. Eine Einliegerwohnung im Untergeschoß des Hauses wurde vermietet, wobei diese Vermietung durch die Abgabenbehörde als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei beurteilt wurde.

Ab 2005 wurde das Gebäude R_Gasse 9 zimmerweise an Mitarbeiter von Personalleasingunternehmen vermietet. Das Vermietungsobjekt R_Gasse 9 besteht aus zwei Einheiten á 3 Zimmern. Ab 2007 wurde auch das vom Bf selbst neu errichtete Gebäude R_Gasse 7, bestehend aus zwei Einheiten á 5 Zimmern, in gleicher Weise vermietet.

II.2. Für die Jahre 2004 bis 2006 reichte der Bf beim FA Graz Stadt unter der Steuernummer StNr_2 Umsatzsteuererklärungen ein, für das erste Quartal 2007 einen Vorsteuererstattungsantrag. Für die Jahre 2005 und 2006 reichte der Bf am 1. Juli 2008 zu dieser Steuernummer Selbstanzeigen ein, in denen er bekanntgab, es seien Vorsteuern für Reparaturaufwendungen eines Gebäudes geltend gemacht worden, dessen betriebliche Nutzung ursprünglich vorgesehen gewesen sei. Da das Gebäude nunmehr jedoch privat genutzt werde, seien die geltend gemachten Vorsteuern zu kürzen.

Bei dem fraglichen Gebäude handelte es sich um das ab 2007 vermietete Haus R_Gasse 7.

Die Kürzung der Vorsteuern erfolgte im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung des Finanzamtes Graz Stadt. Nicht festgestellt werden konnte, dass anlässlich dieser Umsatzsteuersonderprüfung Feststellungen zur Nutzung der Häuser R_Gasse 7 und 9 getroffen worden wären.

Ebenfalls nicht festgestellt werden konnte, dass anlässlich der ursprünglichen Geltendmachung dieser Vorsteuern überprüft worden wäre, ob diese in den Jahren 2005 und 2006 dem Grunde und der Höhe nach zu Recht geltend gemacht worden waren.

II.3. Der Bf war bis 2015 grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft KG_3 in A, welche er ab 1997 vermietete und ab 1. Jänner 2005 als Rechtsanwaltskanzlei nutzte. Diese Vermietung wurde vom Finanzamt als steuerlich nicht relevante Liebhaberei eingestuft.

II.4. Die streitgegenständlichen Umsätze aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2007 und 2008 wurden im Zuge der die Jahre 2005 bis 2009 umfassenden Außenprüfung im Schätzungsweg ermittelt.

Es konnte nicht festgestellt werden, dass in den Beschwerdejahren aus der Vermietung der Objekte R_Gasse 7 und 9 lediglich Werbungskostenüberschüsse erzielt worden wären. Es

konnte ebenfalls nicht festgestellt werden, dass die Vermietung dieser Objekte eine umsatzsteuerliche Liebhaberei darstellte.

II.5. Nicht festgestellt werden konnte weiters, dass der Bf über Rechnungen iSd [§ 11 UStG 1994](#) verfügt, welche ihn zum Abzug der beantragten Vorsteuern berechtigen würden.

III. Beweiswürdigung

III.1. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt, dem vom Bundesfinanzgericht durchgeführten Vorhalteverfahren und den im Folgenden dargestellten Überlegungen.

III.2. Soweit der Bf geltend macht, dass erstmals in der Betriebsprüfung für die Jahre 2005 bis 2009 die Liebhabereieigenschaft seiner Vermietungstätigkeit in Frage gestellt wurde, ist aufgrund der Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht davon auszugehen, dass die Abgabenbehörde aufgrund einer die Jahre bis 2002 umfassenden Betriebsprüfung betreffend die Bahnhofstraße 29 sowie die Einliegerwohnung im Objekt R_Gasse 9 Liebhaberei angenommen hat. Eine Vermietung des (gesamten) Hauses R_Gasse 9 hat jedoch erst ab 2005 und eine solche des Hauses R_Gasse 7 ab 2007 stattgefunden.

Der Bf hat der Abgabenbehörde die Vermietungstätigkeit iZm diesen beiden Objekten erst nach Aufforderung durch den Betriebsprüfer bekanntgegeben. Nicht bekanntgegeben hat er jedoch, welche Umsätze bzw. – allenfalls negativen – Einkünfte er aus dieser Vermietungstätigkeit erzielt hat.

So wird im Betriebsprüfungsbericht vom 8. November 2013 unter Pt. 2. (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) auf Seite 15 Folgendes ausgeführt:

Mit Vorhalt vom 1.12.2011 wurde der Steuerpflichtige aufgefordert, die Nutzung der Objekte R_Gasse 7 und R_Gasse 9 bekanntzugeben. Gleichzeitig wurde er aufgefordert, allfällige erzielte Mieteinnahmen und damit zusammenhängende Werbungskosten bekanntzugeben. Mit Antwortschreiben vom 12.3.2012 wurde bekanntgegeben, dass sowohl das Einfamilienhaus R_Gasse 9 als auch das Objekt R_Gasse 7 an Mitarbeiter von Personalleasingunternehmen monatlich oder saisonweise vermietet werden. Mieteinnahmen und Werbungskosten wurden nicht bekanntgegeben; es wurde ausgeführt, dass dauerhaft kein Gewinn zu erzielen sei, das Objekt fremdfinanziert sei und die Betriebskosten zu Lasten des Steuerpflichtigen gingen.

Nach nochmaliger Aufforderung zur Bekanntgabe der Einnahmen u. Werbungskosten wurde mit Schreiben vom 10.2.2013 ausgeführt:

„Der Steuerpflichtige vermietet in der R_Gasse Zimmer in Wohngemeinschaften. Das Objekt ist kreditfinanziert, die Betriebskosten wie Strom, Wasser, Kanal, Feuerversicherung, Grundsteuer

und alle Instandhaltungsarbeiten gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Die Bewohner sind Handwerker und Bauhandwerker. Zwischen Anfang Dezember eines jeden Jahres bis März sind sie zu Hause, die Mietobjekte sind in dieser Zeit so gut wie leer, es werden in dieser Zeit auch keine Mieten bezahlt.

Unter Berücksichtigung der einschlägigen Liebhabereibestimmungen ergibt sich auf Dauer kein Einnahmenüberschuss.“

Als nicht glaubhaft angesehen werden kann die im Schreiben vom 1. Mai 2016 gemachte Behauptung, es seien im Rahmen der 2013 abgeschlossenen Betriebsprüfung umfangreiche Prognoserechnungen erstellt und vorgelegt worden, zumal im Betriebsprüfungsbericht vom 8. November 2013, wie oben wiedergegeben, die erfolglosen Versuche des Betriebsprüfers, Aufzeichnungen bzw. Unterlagen zur beschwerdegegenständlichen Vermietung dargestellt sind. Darüber hinaus wurden auch im Weiteren im Beschwerdeverfahren vor der Abgabenbehörde und dem Bundesfinanzgericht trotz dezidiert Aufforderung keine Prognoserechnungen vorgelegt.

III.3. Die Aberkennung der Vorsteuern im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2008, welche entgegen dem Beschwerdevorbringen dem Finanzamt Graz Stadt und nicht dem Finanzamt Innsbruck zuzurechnen ist, erfolgte aufgrund der Selbstanzeige des Bf. Dass aus diesem Anlass seitens der Abgabenbehörde die Frage nach der Nutzung der Objekte R_Gasse 7 und 9 gestellt worden oder das Vorliegen einer etwaigen Liebhabereitätigkeit untersucht oder auch nur thematisiert worden wäre, ist dem Betriebsprüfungsbericht vom 3. Juli 2008 nicht zu entnehmen.

Es ist somit nicht nachvollziehbar, welche Erkenntnisse zu den vom Bf beantragten Vorsteuern die Abgabenbehörde aus dem Prüfungsakt gewinnen hätte können. Der Verweis auf diesen Prüfungsakt vermag den Bf nicht von den ihn treffenden abgabenrechtlichen Pflichten zu entbinden, ebenso wenig kann er den dem Bf obliegenden Nachweis der beantragten Vorsteuern ersetzen.

Dass anlässlich der Umsatzsteuersonderprüfung im Jahr 2008 oder bereits zuvor anlässlich der ursprünglichen Geltendmachung der später aberkannten Vorsteuern deren Abzugsfähigkeit während der Beschwerdejahre, insbesondere durch Anforderung der zugrundeliegenden Rechnungen, überprüft worden wäre, wurde im Übrigen nicht einmal behauptet.

Im Beschwerdeverfahren wurde dem Bf mit dem oben unter Pt. I.3. erwähnten Mängelbehebungsauftrag die betragsmäßige Angabe der beantragten Vorsteuern für jedes Beschwerdejahr und deren belegmäßiger Nachweis aufgetragen. Im dazu eingereichten ergänzenden Schriftsatz wurde lediglich auf das Vorliegen von (umsatzsteuerlicher) Liebhaberei, für deren Widerlegung die Abgabenbehörde die Beweislast treffe, sowie die Möglichkeit verwiesen, Rechnungsabschlüsse binnen 14 Tagen vorlegen zu können. Besagte

Unterlagen wurden bis zur Erlassung der Beschwerdeentscheidung einen Monat später nicht vorgelegt.

Im Vorlageantrag wurde in eventu beantragt, das Verfahren zu ergänzen und weitere Unterlagen einzuholen. Dazu erging der oben unter Pt. I.7. erwähnte Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes. In der dazu vorgelegten Stellungnahme des Bf heißt es zwar, dass eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2005 sowie Belege iZm der Errichtung des Hauses R_Gasse 7 vorgelegt werden könnten, dies ist jedoch trotz Urgenz und über den Fristablauf hinausgehenden Zuwartens seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht erfolgt.

IV. Rechtslage

IV.1. Verfahrensrechtliches

IV.1.1. Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Abs. 2 leg. cit. zufolge ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz 6 mwN). Die Abgabenbehörde trägt somit grundsätzlich zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz 8 mwN).

Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (vgl zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst. In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen

kann. (*Ritz*, BAO⁶, § 115 Tz unter Verweis auf VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 15.12.2009, 2006/13/0136)

IV.1.2. Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Die Offenlegungspflicht betrifft nur abgabenrechtlich bedeutsame Umstände. Dies sind nur Tatsachen, nicht auch rechtliche Beurteilungen. Die rechtliche Beurteilung des offengelegten Sachverhaltes obliegt der Abgabenbehörde, wenngleich es dem Abgabepflichtigen zufolge VwGH 28.10.1997, 97/14/0121, unbenommen bleibt, seine eigenen rechtlichen Erwägungen hiezu darzulegen (*Ritz*, BAO⁶, § 119 Tz 1 mwN).

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (*Ritz*, BAO⁶, § 119 Tz 3 mwN). Der Umfang der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht beschränkt sich folglich keineswegs lediglich auf das Vorbringen unbewiesener Tatsachen. Umstände, die regelmäßig oder sogar ihrer Natur entsprechend nach außen nicht in Erscheinung treten, sind in erster Linie von demjenigen unter Beweis zu stellen, der ihr Vorliegen behauptet (*Ritz*, BAO⁶, § 119, Tz 3 unter Verweis auf VwGH 20.2.1991, 86/13/0047).

IV.1.3. Gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist gem. Abs. 2 leg. cit. insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs 1) wesentlich sind.

Die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Eine solche liegt insbesondere vor, wenn der Abgabepflichtige seiner Verpflichtung zur Einreichung von Abgabenerklärungen nicht nachkommt (*Ritz*, BAO⁶, § 184 Tz 6 und 8 mwN).

IV.2. Liebhaberei

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.

Die Bestimmungen der LVO idF BGBl II 358/1997, soweit relevant, lauten wie folgt:

§ 1. (1) Einkünfte liegen vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

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

IV.3. Vorsteuerabzug

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z. 1 lit. a UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Der Unternehmer kann nur die Steuer abziehen, die der leistende Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesen hat. Erforderlich ist eine Rechnung, die den

Anforderungen des § 11 Abs 1 entspricht, sofern nicht § 11 Sonderregeln enthält (Ruppe/Achatz in Ruppe/Achatz [Hrsg], UStG⁵, § 12 Rz 41).

IV.4. Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994](#) idF KMU-FG 2006 sind die Umsätze der Kleinunternehmer steuerfrei. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z. 1 u. 2 UStG 1994 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen.

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind die Steuern für die Lieferungen oder sonstigen Leistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) kann der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z. 27 befreit sind, bis zur Rechtskraft des Bescheides schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z. 27 verzichtet. (...)

V. Erwägungen

V.1. Im Zentrum des gegenständlichen Verfahrens steht die Frage, ob die Vermietungstätigkeit des Bf iZm den Objekten R_Gasse 7 und 9 eine umsatzsteuerliche Liebhaberei darstellt. Dies wurde vom Bf jedoch ausschließlich behauptet. Er stützt sich dabei auf die Beurteilung früherer Vermietungstätigkeiten, ua die Einliegerwohnung im Haus R_Gasse 9, als Liebhaberei. Es besteht jedoch kein Rechtsanspruch darauf, eine einmal als Liebhaberei beurteilte Tätigkeit auch künftig als Liebhaberei zu qualifizieren, zumal wenn, wie im Beschwerdefall, die Bewirtschaftung geändert wurde (Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, § 2 Tz 475ff mwN).

Während der Betriebsprüfung sowie dem Beschwerdeverfahren, zunächst vor der Abgabenbehörde, nunmehr vor dem Bundesfinanzgericht, hätte der Bf ausreichend Gelegenheiten gehabt, seine Behauptungen unter Beweis zu stellen. Hier irrt der Bf vor allem in der Hinsicht, dass im Beschwerdefall die Behörde ihrerseits zu beweisen habe, dass es sich bei der Vermietung R_Gasse 7-9 um keine Liebhaberei handle. Im Übrigen ist der Bf jede Erklärung schuldig geblieben, wie die Behörde diesen Beweis antreten hätte sollen, ohne dass der Bf die nötigen Unterlagen zur Verfügung stellt.

Die vom Bf zur Untermauerung dieser Argumentation angeführte höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063) ist zur Frage der Anerkennung des Vorsteuerabzuges bereits vor der Erzielung von Umsätzen ergangen. Dieser Rechtsprechung zufolge ist der Vorsteuerabzug daran geknüpft, dass die Absicht der künftigen steuerpflichtigen Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststehen muss. Dem vom Bf daraus gezogenen Umkehrschluss, die Behörde habe nachzuweisen, dass Umsatzsteuerpflicht (infolge Vorliegen einer Einkunftsquelle

bzw. Nicht-Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Liebhaberei) gegeben sei, vermag sich das Bundesfinanzgericht nicht anzuschließen.

Dass es der Bf unterlassen hat, in den Beschwerde Jahren Umsätze bzw. Vorsteuern aus der Vermietung der Objekte R_Gasse 7 und 9 zu erklären, mag ursprünglich aufgrund seiner Annahme einer Liebhabereitätigkeit geschehen sein. Dies befreit ihn aber nicht von den ihn treffenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen iSd § 119 BAO, denen er weder im Verfahren vor der Abgabenbehörde noch vor dem Bundesfinanzgericht nachgekommen ist.

Soweit aber der Abgabepflichtige seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd § 119 BAO nicht nachkommt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (siehe oben Pt. IV.1.1.).

Da der Bf der Abgabenbehörde keine Unterlagen zur Verfügung gestellt hat, anhand welcher eine Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen möglich gewesen wäre, waren diese gem. § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln. Da das Schätzungsergebnis in weiterer Folge vom Bf nicht widerlegt wurde, insbesondere keine Werbungskostenüberschüsse in den Beschwerde Jahren dargetan wurden, bestand kein Anlass für eine Liebhabereiprüfung.

Somit erübrigt sich auch die im Beschwerdeverfahren vor der Abgabenbehörde aufgeworfene Frage, ob eine „große“ Vermietung iSd § 2 Abs. 3 LVO, welche schon nach dem Wortlaut der LVO keine umsatzsteuerliche Liebhaberei darzustellen vermag, vorlag, oder eine „kleine“ Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO.

V.2. Der Bf beantragte für die Beschwerdejahre (in eventu) den Abzug von Vorsteuern iHv insgesamt € 25.835,00.

Ein Nachweis der Berechtigung zum Abzug der beantragten Vorsteuern ist weder dem Grunde noch der Höhe nach erfolgt. Nach dem Wortlaut des § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. a UStG 1994 ist das Vorliegen einer Rechnung iSd § 11 UStG 1994 Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Der Bf hat in seiner Stellungnahme vom 8. April 2019 zwar behauptet, Belege zur Errichtung des Hauses R_Gasse 7 vorlegen zu können, hat dies jedoch trotz Urgenz vom 18. April 2019 bis dato nicht getan. Der beantragte Vorsteuerabzug konnte somit nicht gewährt werden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt auch eine Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern in Betracht. Voraussetzung dafür ist aber, dass es als erwiesen angenommen werden kann, dass dem Unternehmer entsprechende Vorsteuern im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 in Verbindung mit § 11 UStG 1994 in Rechnung gestellt worden sind (VwGH 25.02.2015, 2010/13/0189; VwGH 16.09.2015, [Ra 2015/13/0018](#)). Die Beweislast dafür, ob Rechnungen vorgelegt sind, trifft den Unternehmer.

Der Betriebsprüfer sah es im Beschwerdefall als erwiesen an, dass der Bf die Betriebskosten, insbesondere Strom- und Heizkosten für die vermieteten Objekte R_Gasse 7 und 9 trug und

ihm entsprechende Rechnungen gestellt worden waren, in denen Umsatzsteuer ausgewiesen war. Er berücksichtigte aus diesem Grund für die Beschwerdejahre 2007 bis 2009 Vorsteuern iHv jeweils € 1.000,00 im Schätzungsweg.

Die beantragten Vorsteuern ergäben sich laut dem Vorbringen des Bf aufgrund der Sanierung des Mietobjektes R_Gasse 7-9. Der Bf hat jedoch weder bekanntgegeben, wie diese Vorsteuern iHv insgesamt € 25.835,00 auf die Beschwerdejahre aufgeteilt werden sollen, noch hat er einen Nachweis dafür erbracht, dass er die in § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 normierten Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, insbesondere das Vorliegen von Rechnungen iSd § 11 UStG 1994, erfüllt.

Es konnte nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Bf über Rechnungen iSd § 11 UStG 1994 verfügt, in welchen die beantragten Vorsteuern ausgewiesen sind. Auch im Schätzungsweg konnten diese Vorsteuern somit nicht anerkannt werden.

V.3. In den Beschwerdejahren 2007 und 2008 erreichten die steuerpflichtigen Umsätze des Bf nicht die Grenze des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 idF KMU-FG 2006 von € 30.000,00. Mit Schreiben des Masseverwalters vom 18. Mai 2021 wurde für diese Jahre auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994 verzichtet und zur Regelbesteuerung optiert.

V.4. Dem Antrag des Bf auf Einholung einer Vorabentscheidung durch den Europäischen Gerichtshof war keine Folge zu geben. Soweit die Verfahrensdauer bemängelt und mit dem Recht auf eine gute Verwaltung gem. Art. 41 GRC für unvereinbar angesehen wird, ist dem entgegenzuhalten, dass die Bundesabgabenordnung vor dem FVwGG 2012 die Möglichkeit der Einbringung eines Devolutionsantrages (§ 311 Abs. 2) vorsah. Ab 1. Jänner 2014 hätte für den Bf die Möglichkeit bestanden, eine Säumnisbeschwerde (§ 284) bzw. in weiterer Folge eine Vorlageerinnerung (§ 264 Abs. 6 idF FVwGG 2012) einzubringen.

Der Bf vermisst in der Bundesabgabenordnung einen Verfahrensschritt, der dem Steuerpflichtigen ermöglicht, einen Feststellungsbescheid über das Bestehen der Steuerpflicht dem Grunde nach bzw. die Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle zu beantragen. Weshalb die Frage des Vorliegens einer umsatzsteuerlichen Liebhaberei nicht im Abgabefestsetzungsverfahren, sondern vorab mit Feststellungsbescheid zu klären sein soll (*Ritz*, BAO⁶, § 92 Tz 15 mwN), hat der Bf jedoch nicht dargetan.

Dass Beweismittel, und zwar sowohl solche, deren Existenz er behauptet hatte wie auch andere, beim Bf nicht eingeholt worden seien, ist unrichtig. Dahingehende Versuche während der Betriebsprüfung und des Beschwerdeverfahrens sind aktenkundig, waren jedoch nicht von Erfolg gekrönt.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im gegenständlichen Verfahren waren ausschließlich Tatfragen zu lösen, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Innsbruck, am 27. Mai 2021