

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***StB***, über die Beschwerde vom 6. Februar 2023 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 13. Jänner 2023 zu Steuernummer ***BF1StNr1***, mit denen die Umsatzsteuern für die Jahre 2011 bis 2020 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt wurden, nach der am 12. November 2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Für die beschwerdegegenständlichen Jahre waren zunächst vorläufige Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide ergangen, da ungewiss war, ob die Vermietung von Wohnungen in einem im Jahr 2010 von der Beschwerdeführerin erworbenen Einfamilienhaus in einem absehbaren Zeitraum zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten führen würde. Das Finanzamt ging vorerst davon aus und anerkannte demzufolge insbesondere die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Vorsteuern.

Im Jahr 2022 wurde eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt. Im Zuge derselben legte die steuerliche Vertreterin am 23.8.2022 die ursprüngliche Prognoserechnung (Beilage 1), eine adaptierte Prognoserechnung (Beilage 2) und eine Prognoserechnung unter Berücksichtigung der Ist-Werte bis 2020 (Beilage 3) vor. In der letzten Prognoserechnung wurden ab 2021 die Plan-Daten mit adaptierten Umsätzen auf Basis der Umsätze 2020 ermittelt.

Nach Abschluss der Prüfung (BP-Bericht vom 18.11.2022) ergingen am 17.11.2022 unter Wiederaufnahme der Verfahren geänderte Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2020. Das Finanzamt folgte dabei der Prüferansicht, dass die Vermietung der Wohnungen in einem überschaubaren Zeitraum zu keinem Gesamtüberschuss führen werde und daher Liebhaberei vorliege.

Aus den Bescheiden ergaben sich Nachforderungen an Einkommensteuern von rund 10.000 € und an Umsatzsteuern von rund 45.000 €. Im Zeitpunkt der Erlassung dieser Bescheide bestand am Abgabenkonto ein Guthaben von 15.720,83 €.

Die Wiederaufnahmebescheide betreffend Einkommensteuern und die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide erwuchsen in Rechtskraft. Die am 16.12.2022 über FinanzOnline eingebrachte Beschwerde richtete sich allein gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuern und die neu erlassenen Umsatzsteuerbescheide. Darin wurde unter anderem vorgebracht, dass für die verfügte Wiederaufnahme der Verfahren kein Grund iSd § 303 BAO vorliege.

Das Finanzamt teilte diese Ansicht und hob mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.12.2022 die Wiederaufnahmebescheide vom 17.11.2022 (betreffend Umsatzsteuer) ersatzlos auf. Obwohl damit nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgrund der Bestimmung des § 307 Abs. 3 BAO auch die Umsatzsteuerbescheide vom 17.11.2022 ex lege aus dem Rechtsbestand ausschieden (Judikaturnachweise bei Ritz, BAO⁷, § 307 Tz 8), erging überflüssigerweise am 22.12.2022 auch noch ein Bescheid gemäß § 299 BAO, mit dem die ohnehin bereits aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen Umsatzsteuerbescheide vom 17.11.2022 aufgehoben werden sollten.

Anschließend wurden die Umsatzsteuern für die Jahre 2011 bis 2020 mit Bescheiden vom 13.1.2023 endgültig festgesetzt. Dabei folgte das Finanzamt neuerlich der Prüferansicht, dass bei der gegenständlichen Vermietung keine objektive Ertragsfähigkeit bestehe. Tatsächlich sei in den Jahren 2011 bis 2020 entgegen früheren Prognosen ein Gesamtverlust erwirtschaftet worden. Die Qualifikation der Tätigkeit als Liebhaberei hatte zur Folge, dass die geltend gemachten Vorsteuern nicht mehr anerkannt wurden; aus den endgültigen Umsatzsteuerbescheiden vom 13.1.2023 ergaben sich die selben Nachforderungen in Höhe von rund 45.000 € wie aus den Bescheiden vom 17.11.2022.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 6.2.2023. Darin wurde (wie schon in der Beschwerde vom 16.12.2022) im Wesentlichen vorgebracht, dass die Beschwerdeführerin das Haus als Vermögensanlageobjekt erworben habe. Nach erfolgter Sanierung wären die drei im Haus geschaffenen Wohneinheiten an Baufirmen vermietet worden, die am Bau einer Schnellstraße beteiligt waren und dort ihre Bauarbeiter untergebracht hatten. Nach Abschluss dieser Bauarbeiten sei die Vermietungssituation schlechter als erwartet gewesen, weshalb die Einnahmenerwartungen nicht erfüllt werden konnten. Dennoch wären

Instandhaltungsmaßnahmen vorgenommen worden und hätte die Beschwerdeführerin in nachhaltige Energiequellen (Solaranlage) investiert. Da im Haus drei Wohneinheiten eingerichtet worden wären, liege kein Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 und damit auch kein Eigenheim iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor. Es liege daher eine sogenannte „große Vermietung“ iSd LVO vor, die unter die Einkunftsquellenvermutung des § 1 Abs. 1 LVO falle. Gemäß § 6 LVO könne Liebhaberei betreffend Umsatzsteuer aber nur bei Tätigkeiten im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen. Die Vermietung von Wohnraum wäre unionsrechtlich als unecht umsatzsteuerfreier Umsatz anzusehen, wobei den Mitgliedstaaten ein Optionsrecht zur Umsatzsteuerpflicht eingeräumt wurde. Österreich habe dieses Recht ausgeübt und eine Umsatzsteuerpflicht (10 %) für Vermietung von Wohnraum gesetzlich vorgesehen. Dieses Optionsrecht sei dahingehend eingeschränkt worden, dass „kleine Vermietungen“ als unecht umsatzsteuerfreie Umsätze anzusehen sind, wenn diese als Liebhaberei eingestuft werden. „Große Vermietungen“ und damit auch die Vermietung von Häusern mit mehr als zwei Wohneinheiten würden nicht unter die Einschränkung der Umsatzsteueroption fallen und könnten unionsrechtlich folglich lediglich wirtschaftliche Tätigkeiten sein, wenn diese entgeltlich erfolgen. Das Erzielen eines Gewinns oder auch Gesamtüberschusses sei nicht erforderlich, solange das Verhältnis Leistung zu Gegenleistung nicht in einem krassen Missverhältnis stehe. Nachdem die Beschwerdeführerin einer unternehmerischen Tätigkeit nachgehe und den Wohnraum entgeltlich vermiete, sei sie gemäß § 12 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, selbst wenn die Tätigkeit nicht kostendeckend sei, solange die Tätigkeit selbst entgeltlich wäre. Der geltend gemachte Vorsteuerabzug sei daher zulässig gewesen.

Am 16.2.2023 wurde eine Besichtigung des Hauses durch einen Bediensteten des Finanzamtes durchgeführt und dabei festgehalten: Es gibt eine "Haustür" für die Wohnung im Dachgeschoss und im Erdgeschoss. Im Innenbereich wird der Zugang für das Erdgeschoss und das Dachgeschoss durch Innentüren „geregelt“. Eine eigene Haustüre gibt es für die Wohnung im Kellergeschoss. Für jede Wohnung gibt es eine eigene Glocke. Jede der drei Wohnungen hat Bad, WC und Küche. Das Dachgeschoss bewohnen "Flüchtlinge", Mieter ist die ***T*** GmbH. Das Erdgeschoss bewohnt die Beschwerdeführerin selbst. Die Wohnung im Untergeschoss wird von einer Frau bewohnt. Alle drei Wohnungen wurden besichtigt. Es sind Fotos vom Außenbereich des Hauses aktenkundig.

In Beantwortung eines Vorhaltes vom 16.2.2023 wurde am 15.3.2023 eine Aufstellung über die Mietverhältnisse ab dem Jahr 2011 vorgelegt. Die Beschwerdeführerin gab an, dass die großen Vorsteuerabzüge durch die Kosten für die Ausbauten von Kellergeschoss und Dachgeschoss entstanden wären. Die Mietverträge seien überwiegend mündlich abgeschlossen (und aufgelöst) worden. Vorgelegt wurden lediglich fünf schriftliche Mietverträge (allesamt ohne Datum und Unterschrift der Vertragspartner). In den Mietvertrag mit der Firma ***P*** sei nach Ausbau des Dachgeschosses auch dieses in die Vermietung einbezogen worden, ohne dass dazu ein eigener Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Für kurzfristige Vermietungen

wären keine schriftlichen Mietverträge gemacht worden, da auch mündliche Verträge bindend wären. Zum Zeitpunkt des Hauskaufes sei tatsächlich nur das Erdgeschoss bewohnbar gewesen. Kellergeschoss und Dachgeschoss wären erst ausgebaut worden. Sie selbst habe nur von Jänner bis April 2011 in der Erdgeschosswohnung gewohnt und sei dort weiterhin angemeldet geblieben, obwohl sie dann wieder bei ihrem Lebensgefährten in ***S*** gewohnt habe. Aus „versicherungstechnischen Gründen und mit Absprache der Gemeinde“ sei sie in ***BF-Adr*** gemeldet geblieben. Die Wohnung im Erdgeschoss sei vollständig intakt und möbliert gewesen. Alle Vorsteuerabzüge stammten aus den Ausbauten von Kellergeschoss und Dachgeschoss und den dabei angefallenen Herstellungsaufwendungen. Die Wohnung im Erdgeschoss werde unabhängig von den beiden anderen Wohnungen beheizt. Die Solar-, Photovoltaik und Fernwärme betreffe Keller- und Dachgeschoss. Alle drei Wohnungen wären seit April 2011 nicht für ihre eigene Lebensführung oder zur Befriedigung ihres persönlichen Wohnbedürfnisses genutzt worden. Die Firma ***P*** habe anfangs zwei Wohnungen (EG und KG) gemietet. Die Anzahl der Zimmer und der m² sei im Mietvertrag zusammengefasst worden (5 Zimmer im EG und 2 Zimmer im KG).

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 30.3.2023 ab. In der ausführlichen Begründung wurde festgestellt, dass die im Zuge der Prüfung vorgelegte Prognoserechnung (Beilage 3) zu korrigieren sei. Laut dieser wäre ein Gesamtüberschuss aus der im Jahr 2011 begonnenen Erwerbstätigkeit im Jahr 2029 zu erwarten gewesen. Dabei seien die Planwerte auf Basis der Umsätze von 2020 prognostiziert worden. Im Jahr 2020 sei aber das Erdgeschoss noch fremdvermietet gewesen, welches nunmehr von der Beschwerdeführerin selbst bewohnt werde. Für die Vermietung der Wohnung im Erdgeschoss wären im Jahr 2020 netto 8.181,81 € erzielt worden. Diese Mieterlöse wären ab 2021 aus der Prognoserechnung auszuscheiden, womit sich in den Folgejahren ein jährlicher Verlust ergäbe (siehe dazu Beilage 4 mit Ansatz von entsprechend reduzierten Mieterlösen ab 2022). Die prognostizierten Instandhaltungskosten (jährlich nur zwischen 177 und 245 €) wären viel zu gering angesetzt worden, da diese Kosten in den Jahren 2013 bis 2020 stets vierstellig gewesen wären. Ferner sei zu berücksichtigen, dass die Beschwerdeführerin das Haus im Jahr 2010 gekauft habe. Am 21.2.2011 sei ein Feststellungsbescheid zum 1.1.2011 (Art- und Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 BewG) ergangen, und darin als Steuergegenstand ein „Einfamilienhaus“ angeführt worden. Ferner wurden die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Aufstellung über die Mietverhältnisse ab dem Jahr 2011 zitiert. Bei der Besichtigung am 16.2.2023 sei festgestellt worden, dass im Dachgeschoss (rund 120 m²) Flüchtlinge eingemietet waren. Der Mietvertrag sei mit der ***T*** GmbH abgeschlossen worden. Im Erdgeschoß habe die Beschwerdeführerin selbst die Räumlichkeiten bewohnt. Im Kellergeschoß sei ***R*** eingemietet gewesen. Alle drei Geschoße seien mit Bad, WC und Küche ausgestattet. Der Zugangsbereich für das Erdgeschoss und das Dachgeschoss sei im Innenbereich mit den Innentüren geregelt. Für Erd- und Dachgeschoss gäbe es eine gemeinsame Haustür, für das Kellergeschoss einen gesonderten Zugang. Dem vorgelegten

Hausplan sei zu entnehmen, dass ursprünglich ein Gebäude errichtet wurde, welches aus dem Kellergeschoß und Erdgeschoß bestand. Das Kellergeschoß sei auf der Südseite mit einer Eingangstür versehen, die anderen Seiten wären mit Erde zugeschüttet. Das Dachgeschoß sei in den Jahren 2012 bis 2014 ausgebaut worden. Parifiziert sei das Gebäude nicht, es gäbe auch keine Hausverwaltung. Das Haus sei für eine Nutzung durch eine Familie als Eigenheim geeignet. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass das Erdgeschoß separat beheizt werde. Ein Eigenheim setze nicht voraus, dass alle Räume mit der selbigen Wärmequelle versorgt werden. Es sei auch nicht relevant, ob der Strom von der eigenen PV-Anlage komme oder vom Netz bezogen werde. In rechtlicher Hinsicht vertrat das Finanzamt zusammengefasst die Ansicht, dass die Einordnung unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ausschließlich nach der Art des Wohnraumes erfolge. Hausplan und die Besichtigung vor Ort würden dokumentieren, dass das Gebäude sich insgesamt für die Nutzung im Rahmen einer Familie eigne. Auch wenn der Zugang zur Wohnung im Kellergeschoß durch den Innenbereich abgetrennt worden sei (Türe zugemacht), sei damit die Nutzung als Eigenheim weiter möglich. Das Gebäude habe eine Haustür, über die die Räumlichkeiten im Erdgeschoß und Dachgeschoß erreicht werden. Das Kellergeschoß könne ebenso über das Stiegenhaus erreicht werden, und die nach Süden ausgerichtete vermietete Fläche über den eigenen Zugang. Zusammengefasst liege ein Gebäude mit Kellerräumlichkeiten, einem Erdgeschoß und ausgebauter Mansarde vor, das für die Nutzung im Rahmen einer Familie geeignet ist. Mit den in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO angeführten Eigenheimen wären Wirtschaftsgüter gemeint, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen. Das sei gegenständlich der Fall. Umsatzsteuerlich liege folglich zwingend eine unechte Steuerbefreiung vor.

Dagegen richtet sich der Vorlageantrag vom 17.4.2023, in dem das bisherige Vorbringen wiederholt und ergänzt wurde, dass das kumulierte Ergebnis der Vermietung im Jahr 2015 (gemeint wohl: 2016, siehe Beilage 2) mit einem Verlust von 4.500 € beinahe positiv gewesen wäre. Leider habe sich die Ergebnissituation nach Fertigstellung der Schnellstraße ab 2016 wieder verschlechtert. Relevant für die Einstufung als „kleine Vermietung“ sei, dass es sich um Wirtschaftsgüter handle, die für eine private Nutzung geeignet wären. Es liege beim Haus der Beschwerdeführerin zwar das äußere Erscheinungsbild eines „Wohnhauses“ vor, da „Zinshäuser“, wie sie in Wien oder Linz üblich wären, in ländlichen Regionen nicht zu finden seien. Die Beschwerdeführerin habe das Haus jedoch mit der Absicht erworben, es als Veranlagungsobjekt zu nützen und dementsprechend investiert. Von Beginn an habe die Absicht bestanden, das Objekt mit drei Wohneinheiten zu vermieten. Um die oberste Etage des Gebäudes nutzbar zu machen, wären jedoch Bauarbeiten notwendig gewesen. Die Einheiten seien separat zugänglich und getrennt. Auch technische Einrichtungen seien baulich voneinander getrennt. Zwei der drei Wohneinheiten würden mit der eingebauten Solaranlage und Fernwärme versorgt, die Erdgeschoßwohnung würde mit einem gesonderten Heizungssystem beheizt. Dies spräche dafür, dass sich dieses Objekt nicht für eine private

Lebensführung bzw. Bewohnung durch eine Familie eigne. Separate Wohnungseinheiten, die auch technisch voneinander getrennt sind (Heizsysteme), wären nicht den üblichen Lebensgewohnheiten entsprechend. Die Beschwerdeführerin sei erst nach dem Tod ihres Lebensgefährten und damit nach dem gegenständlichen Prüfungszeitraum im Erdgeschoß des Hauses eingezogen. Dies habe, nachdem es bei der ursprünglichen Anschaffung und Umbau keine Absicht zur privaten Nutzung gab, keine Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Einordnung der Betätigung in den Jahren 2010 (gemeint wohl: 2011) bis 2020 und könne nur umsatzsteuerliche Auswirkungen durch eine Anwendung von § 12 Abs. 10 UStG 1994 haben. Auch dürfe es keinen Unterschied machen, ob ein Anleger ein Haus in einer Landgemeinde erwirbt, wo eben keine sechsstöckigen Wohnhäuser errichtet werden, oder ob er sein Investment in einer Landgemeinde tätigt, wo die Altbestände nun einmal in der regional üblichen Art und Weise und aufgrund der Vorgaben der Raumordnung errichtet wurden. Dem Hinweis auf den Feststellungsbescheid werde entgegengehalten, dass die Eintragung des Kaufes im Grundbuch nicht im Dezember 2010, sondern später erfolgt sei, und die Gemeinde Sandl sämtliche Unterlagen nach Fertigstellung des Mietobjekts an die zuständige Behörde weitergeleitet hat, jedoch kein neuer Feststellungsbescheid erlassen worden sei. Es liege eine große Vermietung vor, bei der das Erzielen eines Gesamtüberschusses nicht erforderlich wäre, solange das Verhältnis Leistung zu Gegenleistung nicht in einem krassen Missverhältnis stehe. Damit sei die Beschwerdeführerin zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, selbst wenn die Tätigkeit nicht kostendeckend war.

Am 5.6.2023 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte eine Abweisung derselben.

In der am 12.11.2024 durchgeführten mündlichen Verhandlung ergänzt die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin zur Beilage 4, die der Ladung zur mündlichen Verhandlung angeschlossen war, dass ab dem Jahr 2022 aliquot auch die AfA zu kürzen wäre, wenn man die bis 2021 aus der Vermietung des Erdgeschosses erzielten Erlöse ausscheidet. Ferner wurden ein aktueller Plan sowie Fotos zur Wohnung im Kellergeschoss vorgelegt. Dem ist zu entnehmen, dass das Zimmer (22,5 m²) rechts vom Eingangsbereich in eine Küche samt angeschlossene Speisekammer und ein Badezimmer umgebaut wurde. Dieser Ausbau der Kellerwohnung sei 2012 bzw. 2013 erfolgt. Die Vertreterin des Finanzamtes wies darauf hin, dass in den vorgelegten Mietverträgen betreffend die Kellerwohnung nie eine Küche gesondert ausgewiesen worden sei. Die Beschwerdeführerin gab dazu an, dass dies ihr Versehen (bei Abschluss der Verträge) gewesen sei. Ferner wies die steuerliche Vertreterin darauf hin, dass das Dachgeschoss nach wie vor an die Fa. ***T*** vermietet und die Kellerwohnung an Frau ***R*** vermietet werde und daraus entsprechende Erlöse (1.913,64 € netto inklusive Betriebskosten) erzielt würden. Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass die Betriebskosten wieder als Ausgabenposten abzuziehen wären, sodass insgesamt daher nicht ersichtlich sei, dass bis zum Jahr 2032 ein positives Ergebnis erzielt würde. Die steuerliche Vertreterin gab dazu an, dass kein positives Gesamtergebnis nachgewiesen werden soll, sondern die

Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin. Nach Erörterung der Rechtslage wies die Beschwerdeführerin abschließend noch drauf hin, dass es nicht ungewöhnlich sei, dass die Wohnungen im Erdgeschoss und Dachgeschoss über eine gemeinsame Haustüre erreichbar sind.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erwarb mit Kaufvertrag vom 28.12.2010 von ***W*** die Liegenschaft ***EZ***, bestehend aus dem Grundstück ***1*** im Ausmaß von 1.020 m² und dem darauf errichteten Wohnhaus mit der Liegenschaftsanschrift ***BF-Adr*** (später ***Bf1-Adr***). Die Einverleibung des Eigentumsrechtes erfolgte im Grundbuch laut Tagebuchzahl ***TZ*** am 8.2.2011.

Am 21.2.2011 erging an die Beschwerdeführerin der Feststellungsbescheid zum 1.1.2011 (Art- und Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 1 Z 2 und Abs. 4 BewG), mit dem der Einheitswert des „Einfamilienhauses“ mit 29.000 € bestimmt wurde.

Das Haus war vom vormaligen Eigentümer errichtet worden. Dem aktenkundigen Bescheid über die Baubewilligung vom 14.9.1983 und dem von ***N*** erstellten Einreichplan ist zu entnehmen, dass dabei im Kellergeschoss neben Tank- und Heizraum sowie einem Geräteraum und Raum für Brennmaterial auch ein Raum mit „WC und Brause“ und zwei weitere Räume errichtet wurden, die als „Gästezimmer“ und als „Zimmer“ bezeichnet wurden. Im Erdgeschoss wurden außer Diele und Flur zwei Sanitärräume, ein Wohnzimmer, ein Esszimmer, ein Kinderzimmer, ein Schlafzimmer, ein Arbeitsraum, eine Küche samt Speis und ein Abstellraum errichtet. Das Stiegenhaus wurde neben einem Windfang erbaut. Das Dachgeschoss wurde damals noch nicht ausgebaut.

Die Benützungsbewilligung wurde erst mit Bescheid vom 28.10.1997 nach einem Lokalaugenschein vom 23.9.1997 erteilt. Dabei wurde unter anderem festgestellt, dass im Kellergeschoss die fehlenden Fußböden im Gästezimmer einschließlich sanitärer Bereich herzustellen und entsprechend einzurichten sind, und die Verfliesung im Bad und WC des Kellergeschosses noch boden- und wandmäßig vorzunehmen ist.

Die Beschwerdeführerin hat laut Eintragungen im Zentralen Melderegister seit 31.12.2010 ihren Hauptwohnsitz an der Anschrift des am 28.12.2010 erworbenen Gebäudes, wohnte aber ab April 2011 tatsächlich nicht dort, sondern bei ihrem Lebensgefährten. Im Jahr 2022 wurde die Wohnung im Erdgeschoss dagegen von der Beschwerdeführerin selbst bewohnt (Besichtigung des Hauses durch das Finanzamt am 16.3.2022). Seit wann genau die Beschwerdeführerin diese Wohnung selbst benutzt, konnte vom Finanzamt nicht festgestellt

werden. Im Jahr 2021 war diese Wohnung laut vorgelegter Aufstellung über die Vermietungen noch an Dritte vermietet.

Das Dachgeschoss wurde von der Beschwerdeführerin zu einer vollwertigen Wohnung ausgebaut. Laut vorgelegtem Bauplan wurden dort neben Sanitärräumen ein Wohnzimmer, Küche, Schlafzimmer, ein weiteres „Zimmer“ sowie ein „Büro“ eingerichtet. Das Dachgeschoss wurde erstmals ab 1.5.2014 an die Firma ***P*** GmbH vermietet.

Im Jahr 2015 wurde die neben dem Haus bestehende alte Garage abgebrochen und eine neue Fertiggarage errichtet (Baubewilligung vom 21.7.2015).

Bei der Besichtigung am 16.2.2023 wurde festgestellt, dass im Dachgeschoss Flüchtlinge eingemietet waren. Der Mietvertrag war mit der ***T*** GmbH abgeschlossen worden. Im Erdgeschoß hat die Beschwerdeführerin selbst die Räumlichkeiten bewohnt. Im Kellergeschoß war ***R*** eingemietet. Alle drei Geschoße sind laut Feststellungen des Finanzamtes aktuell mit Bad, WC und Küche ausgestattet. Der Zugang zum Erdgeschoss und zum Dachgeschoss erfolgt über eine gemeinsame Haustür, für die Wohnung im Kellergeschoß gibt es einen eigenen Zugang.

In der mündlichen Verhandlung wurden ein aktueller Plan sowie Fotos zur Wohnung im Kellergeschoß vorgelegt. Dem ist zu entnehmen, dass das Zimmer (22,5 m²) rechts vom Eingangsbereich in eine Küche samt angeschlossene Speisekammer und ein Badezimmer umgebaut wurde. Dieser Ausbau der Kellerwohnung ist 2012 bzw. 2013 erfolgt.

Die Wohnungen wurden laut der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Aufstellung wie folgt vermietet:

[...]

Während der Zeiten, in denen die Arbeiter der Fa. ***P*** GmbH auf Betriebsurlaub waren, wurde die Dachgeschosswohnung nach Angabe der Beschwerdeführerin kurzfristig auch an Dritte vermietet (z.B. Vermietung aller drei Wohnungen an die Fa. ***P*** GmbH im Zeitraum 1.5.2014 bis 31.5.2017; gleichzeitig kurze Vermietung des Dachgeschosses an ***J*** vom 1.7.2016 bis 15.7.2016), wobei allerdings eine längerfristige und über die gewöhnliche Dauer eines Betriebsurlaubes hinausgehende Vermietung des Dachgeschosses an Dritte vom 25.7.2015 bis 11.10.2015 festgestellt wird.

In dem am 16.4.2012 mit der Firma ***P*** GmbH in ***M*** abgeschlossenen Mietvertrag wurden als Mitgegenstand die Wohnung im Erdgeschoss und die Kellerwohnung vereinbart. Der Mietgegenstand bestand aus 7 Zimmern (lt. Bauplan somit 5 Zimmer im Erdgeschoss und 2 Zimmer im Kellergeschoß), 1 Küche, 2 Bad, 2 WC, 2 Flurzimmern. Das Mietverhältnis wurde nach Fertigstellung des Dachgeschosses auch auf dieses ausgedehnt (Vermietung ab 1.5.2014).

Eine schriftliche Vereinbarung erfolgte diesbezüglich laut Angaben der Beschwerdeführerin nicht.

Nach der ersten Prognoserechnung (Beilage 1) sollte im Jahr 2022 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden, in der zweiten Prognoserechnung (Beilage 2) wird ein solcher für das Jahr 2024 ausgewiesen. In der adaptierten Prognoserechnung (Beilage 3), welche die tatsächlichen Ergebnisse der Jahre 2011 bis 2020 berücksichtigte, wurde das Jahr 2029 als Jahr angeführt, in dem ein solcher Gesamtüberschuss zu erwarten wäre. Dieser letzten Prognoserechnung hielt das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung zutreffend entgegen, dass die Planwerte ab 2021 auf Basis der Umsätze von 2020 prognostiziert wurden. Im Jahr 2020 ist aber auch das Erdgeschoss fremdvermietet gewesen, welches nunmehr von der Beschwerdeführerin selbst bewohnt wird. Für die Vermietung der Wohnung im Erdgeschoss sind im Jahr 2020 netto 8.181,81 € erzielt worden. Diese Mieterlöse sind ab 2022 aus der Prognoserechnung auszuschneiden, womit sich in den Folgejahren ein jährlicher Verlust ergibt (Beilage 4). Unter Berücksichtigung dieser Umstände ergibt sich im Prognosezeitraum bis 2032 kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Ein solcher wurde auch in der mündlichen Verhandlung nicht dargestellt. Zwar wies die steuerliche Vertreterin dort darauf hin, dass das Dachgeschoss nach wie vor an die Fa. ***T*** und die Kellerwohnung an Frau ***R*** vermietet werde, und daraus entsprechende Erlöse (1.913,64 € netto inklusive Betriebskosten) erzielt würden. Das Finanzamt hielt dem zutreffend entgegen, dass die Betriebskosten wieder als Ausgabenposten abzuziehen wären, sodass insgesamt daher nicht ersichtlich sei, dass bis zum Jahr 2032 ein positives Ergebnis erzielt würde. Die steuerliche Vertreterin gab dazu an, dass kein positives Gesamtergebnis nachgewiesen werden soll, sondern die Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin. Eine adaptierte Prognoserechnung, aus der ein kumuliertes positives Ergebnis im Betrachtungszeitraum bis 2032 ersichtlich wäre, wurde nicht vorgelegt. Abgesehen davon hatte das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung (unwidersprochen) darauf hingewiesen, dass die prognostizierten Instandhaltungskosten (jährlich nur zwischen 177 und 245 €) viel zu gering angesetzt worden wären, da diese Kosten in den Jahren 2013 bis 2020 stets vierstellig gewesen wären. Insgesamt gesehen wurde daher keine Prognoserechnung vorgelegt, mit der nachvollziehbar dargetan worden wäre, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt würde.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den zitierten Aktenteilen, dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dem Ergebnis der durchgeführten mündlichen Verhandlung, und den im Abgabeninformationssystem, dem Zentralen Melderegister und in der Grundstücksdatenbank gespeicherten Daten. Strittig ist im vorliegend Fall allein die Rechtsfrage, ob eine sogenannte „große“ oder „kleine“ Vermietung vorliegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 UStG 1994).

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

Durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 wurde die Liebhabereiverordnung 1993 in den Geltungsbereich des UStG 1994 übernommen und angeordnet, dass diese Verordnung (auch) als auf Grund dieses UStG 1994 - in Ausführung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 - ergangen gilt.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei anzunehmen bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen „aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.“

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 in der angeführten Fassung lautet:

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt ausgesprochen, dass diese Regelungen unionsrechtskonform sind (z.B. VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015, VwGH 21.4.2023, Ra 2022/15/0093).

Zu prüfen ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die gegenständliche Vermietung eine Betätigung aus der Bewirtschaftung eines Eigenheimes im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO darstellt.

Vermietungen geringen Umfangs (z.B. nur einer oder wenigen Wohnungen) mit Werbungskostenüberschüssen waren bereits nach älterer Rechtsprechung

liebhabereiverdächtig; diese Praxis wurde in die Liebhabereiverordnung (LVO) übernommen. Bis zur Novelle der LVO durch BGBl 1997/358 galt gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 als „kleine Vermietung“ die „Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen“. Das „persönliche Wohnbedürfnis“ war auch bereits nach dieser Rechtslage abstrakt zu verstehen, die konkrete Situation des Steuerpflichtigen daher irrelevant (z.B. VwGH 5.5.1992, 92/14/0006; VwGH 28.2.2002, 96/15/0241; nach VwGH 21.9.2005, 2001/13/0278, demnach unerheblich, dass der Steuerpflichtige die „Wohnung nicht selbst bewohnt hat und auch nicht beabsichtigt, sie in Zukunft zu bewohnen“). Das Mietobjekt musste sich abstrakt dazu eignen, als Unterkunftsmöglichkeit eines Einzelnen bzw. einer Familie zu dienen.

Nunmehr gilt, ohne dass dadurch im Ergebnis eine inhaltliche Änderung eingetreten wäre, als kleine Vermietung die „Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten“ (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO), insbesondere in Form von Vermietung und Untervermietung. Mit der neuen Formulierung sollte die Umschreibung der Vermietungsobjekte, die unter § 1 Abs. 2 LVO fallen, präzisiert werden; eine inhaltliche Änderung sollte damit nicht bewirkt werden. Somit fallen darunter weiterhin Wirtschaftsgüter, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignen (VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318). Unerheblich ist weiterhin, ob der Steuerpflichtige die Wohnung selbst bewohnt oder beabsichtigt, sie in Zukunft zu bewohnen (vgl. BFG 11.1.2018, RV/7102508/2012; LRL 2012 Rz 78 letzter Satz).

Der Begriff des „Eigenheims“ iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist dabei nicht gänzlich deckungsgleich mit jenem in § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 im Zusammenhang mit der Abziehbarkeit als Sonderausgaben verwendeten (VwGH 23.9.2010, 2006/15/0318). Nach dem Sonderausgabentatbestand ist ein Eigenheim ein Wohnhaus mit nicht mehr als zwei Wohnungen. Vermietungsobjekt im vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen Fall war ein Haus, das sich laut Entscheidungsgründen „insgesamt für die Nutzung im Rahmen der Familie eignete“, und in dem sich vier Wohnungen befanden: eine kleine Wohnung bewohnte der Beschwerdeführer, eine Wohnung im ersten Stock des Hauses seine Mutter, und die beiden anderen Wohnungen im Erd- und Dachgeschoss sollten vermietet werden. Der vermietete Gebäudeteil stellt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ein Vermietungsobjekt dar, welches das Tatbestandsmerkmal Eigenheim im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfüllt. Die LRL 2012 subsumieren unter die kleine Vermietung unter anderem Ein- und Zweifamilienhäuser (Rz 78).

Im gegenständlichen Fall wurde vom vormaligen Eigentümer ein typisches Einfamilienhaus errichtet, welches sich jedenfalls dazu eignete, als Unterkunftsmöglichkeit einer Familie zu dienen. Die im Kellergeschoss errichteten und als Gästezimmer vorgesehenen beiden Räume änderten nichts an der Qualifikation als Einfamilienhaus – weder nach der Verkehrsauffassung,

noch im Bewertungsverfahren gegenüber dem Voreigentümer. Bei einem Einfamilienhaus handelt es sich regelmäßig um ein Wirtschaftsgut, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung in Form der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses eignet. Durch den Ausbau des Dachbodens änderte sich an dieser Eignung nichts, auch wenn das Gebäude damit genügend Raum für zwei Familien bietet. Sowohl das Erdgeschoss als auch das Dachgeschoss verfügen über ausreichende Zimmer, eigene Küchen und eigene Sanitärräume, um jeweils eine Familie zu beherbergen. Im Kellergeschoss wurden an der Raumaufteilung keine wesentlichen Änderungen vorgenommen. Es wurde lediglich das Zimmer (22,5 m²) rechts vom Eingangsbereich in eine Küche samt angeschlossener Speisekammer und Badezimmer umgebaut. Diese Räumlichkeiten reichen gegebenenfalls dazu aus, einer der beiden im Erd- oder Dachgeschoss wohnenden Familien eine zusätzliche Unterkunft für ihre Kinder zu bieten. Heranwachsende Kinder sind erfahrungsgemäß ab einem gewissen Alter bzw. im Fall des Besuches einer höheren Schule oder Universität dankbar, wenn sie über einen vom übrigen Wohnbereich der Eltern oder Geschwister möglichst abgetrennten eigenen Bereich verfügen können. Die Beheizung der Erdgeschosswohnung mit einem gesonderten Heizungssystem ändert nichts an der Eignung des Hauses zur Nutzung im Rahmen der Lebensführung.

Unter Berücksichtigung aller Umstände wurden an dem als Einfamilienhaus errichteten Gebäude keine solchen Änderungen und Umbauten vorgenommen, dass es sich nicht mehr für eine weitere Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen würde. Davon wäre beispielsweise dann auszugehen gewesen, wenn im Rahmen des Dachgeschossausbaues dort zwei eigenständige Wohnungen eingerichtet worden wären, und auch das Erdgeschoss so umgebaut worden wäre, dass auch dort zwei Wohnungen zur Verfügung stünden. Gemeinsam mit der Wohnung im Kellergeschoss wären so insgesamt fünf Wohnungen geschaffen und damit das Ausmaß überschritten worden, das in § 1 Abs. 2 LVO angesprochen wird (vgl. Jakom, EStG 2024, § 2 Rz 249 mit Hinweis auf VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Dass sich das gegenständliche Gebäude für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, wird auch durch den Umstand dokumentiert, dass die Beschwerdeführerin nunmehr selbst das Erdgeschoss bewohnt.

Im gegenständlichen Fall liegt daher die Bewirtschaftung eines Eigenheimes iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO vor, für welche die Liebhabereivermutung gilt.

Die Nachweispflicht, dass bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO die Art der Bewirtschaftung die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des absehbaren Zeitraumes erwarten lässt, obliegt dem Steuerpflichtigen. Dieser hat die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses nachvollziehbar aufgrund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (vgl. z.B. VwGH 27.4.2011, 2008/13/0162, VwGH 24.5.2012, 2009/15/0075; VwGH 27.11.2017, Ro 2016/15/0007). Ein

solcher Nachweis wurde im gegenständlichen Fall – auch in der mündlichen Verhandlung – nicht erbracht. Bereits der Ladung zur mündlichen Verhandlung war die Prognoserechnung (Beilage 4) angeschlossen, aus der ersichtlich ist, dass sich für den Beobachtungszeitraum ein Gesamtverlust ergibt. Eine Prognoserechnung, aus der Gegenteiliges klar und nachvollziehbar ersichtlich wäre, wurde nicht vorgelegt. Zwar wies die steuerliche Vertreterin darauf hin, dass das Dachgeschoss nach wie vor an die Fa. ***T*** und die Kellerwohnung an Frau ***R*** vermietet werde, und daraus entsprechende Erlöse (Miete zuzüglich Betriebskosten) erzielt würden. Das Finanzamt hielt dem zutreffend entgegen, dass die Betriebskosten wieder als Ausgabenposten abzuziehen wären, sodass insgesamt daher nicht ersichtlich war, dass bis zum Jahr 2032 ein positives Gesamtergebnis erzielt würde. Tatsächlich wurde ein solches auch von der steuerlichen Vertreterin nicht behauptet, wenn diese selbst angab, dass mit dem Hinweis auf diese Mieteinkünfte kein positives Gesamtergebnis nachgewiesen werden sollte, sondern die Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin. Eine adaptierte Prognoserechnung, aus der ein kumuliertes positives Ergebnis im Betrachtungszeitraum bis 2032 ersichtlich wäre, wurde daher nicht vorgelegt, weshalb die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 LVO nicht widerlegt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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. Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Linz, am 13. November 2024