



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 4. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 1. April 2010 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Im Berufungsfall hat der Berufungswerber im Jahr 2006 mehrere Einheiten (Wohnungen und Zimmer) in der Wohnanlage „VN“ in Götzis um einen Gesamtkaufpreis in Höhe von netto 572.780,70 € € erworben und ab dem Jahr 2007 vermietet. Aus dem Erwerb und der Einrichtung der Wohneinheiten machte er im Jahr 2007 Vorsteuern in Höhe von 91.294,77 € geltend. Diese Vorsteuern wurden vom Finanzamt mit vorläufigem Umsatzsteuerbescheid vom 18. März 2009 zunächst auch berücksichtigt.

Diese Vermietungstätigkeit sollte laut einer vom Berufungswerber vorgelegten Prognoserechnung am Ende des Prognosezeitraumes von 20 Jahren einen positiven Gesamtüberschuss erwarten lassen.

Aufgrund der von dieser Prognoserechnung deutlich abweichenden Verluste in den Jahren 2007 und 2008 stufte das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid 2007 vom 23. Oktober

2010 die Vermietungstätigkeit des Berufungswerbers als steuerlich unbeachtliche Liebhabereibetätigung ein.

Am 3. Februar 2010 wurde über das Vermögen des Berufungswerbers das Konkursverfahren eröffnet, im Zuge dessen die Wohnungen bzw. Zimmer versteigert wurden.

Aufgrund dieser Zwangsversteigerung der Mietobjekte erließ das Finanzamt am 1. April 2010 einen endgültigen Umsatzsteuerbescheid 2007, mit dem es die zunächst berücksichtigten Vorsteuern wieder aberkannte. Zur Begründung führte es aus, dass aufgrund der Versteigerung die Vermietungstätigkeit vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt worden und diese Tätigkeit daher endgültig als Liebhabereibetätigung einzustufen sei.

Gegen diesen Bescheid erhob die mit dem Konkursverfahren betraute Masseverwalterin Berufung, in der sie gegen die Entscheidung des Finanzamtes einwandte, dass die Entscheidung des VwGH, die Liebhabereibeurteilung im Falle der kleinen Vermietung sei unionskonform als unechte Steuerbefreiung zu interpretieren, gemeinschaftswidrig sei, dass aber selbst bei einer derartigen Interpretation nach Art 13 Teil B Nr. 1 6. EG-RL (jetzt: Art. 135 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a der MwSt-RL) die Umsätze aus „der Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind“ jedenfalls von der Steuerbefreiung ausgeschlossen seien. Da der Berufungsführer die streitgegenständlichen Räumlichkeiten als Frühstückspension bewirtschaftet habe, könne kein Zweifel daran bestehen, dass die obgenannte Bestimmung zur Anwendung komme und daher zwingend von einer unternehmerischen und umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit auszugehen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29.8.2010 als unbegründet ab. Zusammengefasst begründete es die abweisende Entscheidung damit, dass auch bei einer Frühstückspension mit bis zu 10 Betten zwingend noch von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugehen sei, was wiederum die Liebhabereiprüfung notwendig mache. Es sei unstrittig, dass es sich bei der berufsgegenständlichen Vermietungstätigkeit um eine sog. kleine Vermietung und damit um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 1997/358 (LVO) handle, die einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren nicht erwarten lasse. Eine solche Liebhabereibetätigung sei gemäß § 6 LVO auch im Bereich der Umsatzsteuer zu beachten. Die Liebhabereibeurteilung im Bereich der Umsatzsteuer könne in richtlinienkonformer Interpretation als unechte Steuerbefreiung iSd Art 13 Teil B Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie

angesehen werden. Dies bedeute für den Berufungsfall, dass die Mietumsätze umsatzsteuerfrei zu behandeln seien und der Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Am 28. Oktober 2011 wurde das Konkursverfahren über das Vermögen des Berufungswerbers aufgehoben. Mit der Aufhebung des Konkurses wurde die mit der Eröffnung des Konkurses eingetretene Beschränkung der Handlungsfähigkeit des Berufungswerbers als Gemeinschuldner, und damit auch das Verbot, Berufung gegen Abgabenbescheide einzubringen, beseitigt (vgl. *Ellinger/Iro/Kramer/Urtz*, BAO³, § 79 E 44 und 57).

Hiezu ist Folgendes zu sagen:

Nach § 6 der Liebhabereiverordnung BGBl 1933/33 idF BGBl. II 1997/358 (in der Folge: LVO) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Bei einer Vermietungstätigkeit ist nur die sog. kleine Vermietung, das ist die „Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten“ als Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO anzusehen (§ 2 Abs. 1 Z 3 LVO). Die Verwaltungspraxis subsumiert unter die kleine Vermietung die Objekte Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, einzelne Bungalows, einzelne Appartements sowie im Wohnverband befindliche Fremdenzimmer (vgl. *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Rz 526). Keine kleine Vermietung ist aber die gewerbliche Beherbergung. Bei derartigen gewerblichen Tätigkeiten wie der entgeltlichen Überlassung von Bungalows inklusive Frühstücksverabreichung und Reinigung liegen üblicherweise die für längerfristige Vermietungstätigkeiten typischen starren Einnahmen-Ausgaben-Strukturen nicht vor (vgl. *Doralt/Renner*, EStG¹⁴, § 2 Rz 528).

Ob im Berufungsfall eine kleine Vermietung vorliegt oder nicht, kann nach der vorhandenen Aktenlage nicht entschieden werden. So kann aufgrund der vorliegenden Aktenlage schon nicht beurteilt werden, wie viele Einheiten der Berufungswerber in der Villa Neuburg tatsächlich erworben und bewirtschaftet hat und um welche Einheiten, Zimmer oder Wohnungen, es sich dabei gehandelt hat. Ebenso wenig kann beurteilt werden, in welcher Weise diese Bewirtschaftung erfolgt ist. So ist zB unklar, ob der Berufungswerber selbst die Zimmer bzw. Wohnungen vermietet hat oder ob die Vermietung über einen zwischengeschalteten Pensions- oder Hotelbetrieb erfolgt ist. Unklar ist ferner, ob es sich bei der Bewirtschaftung um kurzfristige Vermietungen, wie sie für einen Beherbergungsbetrieb üblich sind, oder/auch um langfristige Vermietungen zu Wohnzwecken gehandelt hat. Nicht nachvollziehbar ist darüber hinaus, ob und gegebenenfalls welche Nebenleistungen wie zB die Verabreichung eines Frühstückes, die regelmäßige Zimmerreinigung, Bereitstellung von

Bettwäsche und Handtüchern, TV, Internetanschluss etc. mit der Vermietung verbunden waren.

Die Durchführung dieser, vom Finanzamt unterlassenen Ermittlungen, ist für die Beurteilung der gegenständlichen Streitfrage aber von wesentlicher Bedeutung. Denn sollte sich herausstellen, dass es sich bei der gegenständlichen Bewirtschaftung der Zimmer bzw. Wohnung(en) um kurzfristige Vermietungen an verschiedene Mieter gehandelt hat, dass diese Vermietungen auch Nebenleistungen wie die vorerwähnten beinhaltet haben und die Vermietungen im Rahmen eines Pensions- oder Hotelbetriebes erfolgt sind, so läge diesfalls nach Auffassung des UFS kein Fall einer kleinen Vermietung und damit schon aus diesem Grunde keine Liebhabereibetätigung im umsatzsteuerlichen Sinne vor (vgl. *Doralt/Renner, EStG*¹⁴, § 2 Rz 528). Zudem wäre im Falle einer kurzfristigen Vermietung incl.

Nebenleistungen jedenfalls von einer „*Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektionen mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern*“ im Sinne des Art 13 Teil B Nr. 1 6. EG-RL auszugehen, die von der Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nach Art 13 Teil B Buchst. b 6. EG-RL ausgenommen wäre und aufgrund der zwingenden Anwendung der 6. EG-RL eine Beurteilung dieser Tätigkeit als Liebhabereibetätigung auch dann nicht zulässig wäre, wenn diese als sog. kleine Vermietung einzustufen ist (vgl. dazu *Fritzenwallner, SWK* 2010, S 70 ff.).

Es wird daher von der Möglichkeit der Bescheidaufhebung gemäß § 289 Abs. 1 BAO Gebrauch gemacht. Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern sie keine das Verfahren abschließende Formalentscheidung zu treffen hat, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung des Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in die es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Dass das Finanzamt Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderlassung hätte unterbelieben können, wurde oben dargelegt.

Zur Ermessensübung bezüglich der Aufhebung des Bescheides und der Berufungsvorentscheidung wird darauf verwiesen, dass es laut Erkenntnis des VwGH vom

21.11.2002, 2002/200315, die Anordnungen des Gesetzgebers (über ein zweitinstanzliches Verfahren) unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines Ermittlungsverfahrens in der ersten Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache würde. Es ist laut VwGH nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre umfassende Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (Ritz, BAO³, § 289, Tz 5).

Feldkirch, am 8. Februar 2012