



GZ. RV/1545-W/07  
miterledigt RV/1469-W/07,  
RV/1471-W/07,  
RV/1546-W/07

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des\_R.L.\_der\_K.L., gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2003 nach der am 18. September 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 und 2001 werden abgeändert.

Gemäß § 190 Abs 1 iVm § 188 BAO hat eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung für die Jahre 2000 und 2001 zu unterbleiben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer sowie betreffend Unterbleiben der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung gemäß § 190 Abs 1 iVm § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer sowie betreffend Unterbleiben der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung gemäß § 190 Abs 1 iVm § 188 BAO für die Jahre 2002 und 2003 bleiben unverändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerber (idF Bw), ein Ehepaar, erwarben Ende des Jahres 1998 zwei in einem Gründerzeitstilhaus gelegene Eigentumswohnungen (Nr. 27 und 28), welche von ihnen als Bauherren renoviert wurde.

Mit Datum vom 29.9.2001 teilten die Bw dem Finanzamt die Vermietung der genannten Wohnungen mit (Fragebogen Verf 16) und reichten zugleich eine Erklärung über den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs 3 UStG ein.

Da keine Abgabenerklärungen eingereicht wurden erließ das Finanzamt für die Jahre 2000 und 2001 Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO im Schätzungsweg. Dabei stellte es die Einkünfte aus Vermietung für das 2000 mit 0 (null) S und für das Jahr 2001 mit 10.000 S fest. Betreffend Umsatzsteuer ging das Finanzamt von steuerpflichtigen Umsätzen für das Jahr 2000 von 45.000 S und für das Jahr 2001 von 60.000 S aus, wobei es jeweils keine Vorsteuern berücksichtigte.

Mit der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung brachten die Bw Abgabenerklärungen für die Jahre 2000 und 2001 ein, welche jedoch nur die Wohnung Nr. 28 betreffen.

Weiters legten die Bw im Verfahren eine Prognoserechnung vor, aus welcher sich im 19. Jahr, somit im Jahr 2018 ein Gesamtüberschuss aus der Vermietung ergibt.

Das Finanzamt führte für die Jahre 2000 bis 2003 eine Außenprüfung durch. Im Zuge dieser Prüfung wurde ein beginnend mit 1.5.2000 abgeschlossener, auf zehn Jahre befristeter Mietvertrag für die Wohnung Nr. 28 vorgelegt.

Im Anschluss an diese Prüfung erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001, in welcher es die Einkünfte mit 0 (null) S feststellte sowie Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001, in welchen es gemäß § 11 Abs 12 und 14 UStG Umsatzsteuer für das Jahr 2000 von 7.191 S und Umsatzsteuer für das Jahr 2001 von 10.787 S festsetzte.

In einer ergänzenden Bescheidbegründung zu den die Jahre 2000 und 2001 betreffenden Berufungsvorentscheidungen führte das Finanzamt aus, der Mietvertrag sei von der Mieterin mit 30.6.2003 gekündigt worden. Nach Auskunft des Bw seien keine Versuche unternommen worden, einen neuen Mieter zu finden bzw sei die Vermietung im Jahr 2003 ohne Angabe von Gründen eingestellt worden. Im Zentralen Melderegister scheine ab 7.10.2003 die Wohnung als Hauptwohnsitz von Herrn R.N. auf. Nach Auskunft des Bw sei dies dessen Neffe. Ein Gesamtüberschuss sei bis zur Beendigung der Vermietung das sei im Jahr 2003 nicht erzielt worden.

In dieser Begründung wird weiters ausgeführt, gemäß LVO sei eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nicht innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar sei. Dieser Zeitraum von 20 Jahren komme allerdings nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Abgabepflichtigen darauf gerichtet sei, die Vermietung bis zur Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Im Streitfall könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Vermietung bis in das Jahr 2018 bis zum Erreichen eines Gesamtüberschusses ausgerichtet gewesen sei. Die Tätigkeit werde daher als Liebhaberei qualifiziert.

Die Bw beantragten die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag).

Für die Jahre 2002 und 2003 erließ das Finanzamt im Gefolge der Außenprüfung erstmalig Umsatzsteuer- und Nichtfeststellungsbescheide, wobei es zur Begründung auf die Feststellungen des Berichtes über die Außenprüfung verwies. Dieser Bericht ist im Wesentlichen gleichlautend wie in der Begründung der Berufungsvorentscheidung für die Jahre 2000 und 2001.

In diesen Nichtfeststellungsbescheiden stellte das Finanzamt fest, dass gemäß § 190 iVm § 188 BAO eine einheitliche und gesonderte Feststellung unterbleibe.

In den Umsatzsteuerbescheiden wurde der Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen und der Vorsteuern mit 0,00 (null) ausgewiesen und lediglich eine Steuerschuld gemäß § 11 Abs 12 und 14 UStG festgestellt. Dabei ergab sich für das Jahr 2002 eine Zahllast von 783,91 € und für das Jahr 2003 eine Zahllast von 293,97 €.

Gegen diese Bescheide erhoben die Bw Berufung.

Die Bw erstatteten im Berufungsverfahren bis zur mündlichen Verhandlung insgesamt kein Vorbringen in der Sache.

In der am 18. September 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Bw ergänzend aus, die Wohnungen in dem Gebäude seien über einen Makler vermittelt worden. Die Mieterin sei eine arrivierte Opernsängerin gewesen.

In der streitgegenständlichen Wohnung wohne jetzt der Neffe der Berufungswerberin. Dieser sei der Bruder des Bewohners der Wohnung Nr. 28.

Beide Neffen bräuchten für die Wohnungen noch nichts zu bezahlen, er zahle ihnen sogar die Betriebskosten. Eigentlich sei beabsichtigt, dass die Neffen nun für die Wohnungen etwas zahlen sollten, es sei jedoch noch nicht dazu gekommen.

Als die Wohnung Nr. 28 im Jahr 2003 frei geworden sei habe er sich dem Wunsch des Neffen der Berufungswerberin, in dieser Wohnung zu wohnen nicht entziehen können.

Ursprünglich sei jedoch beabsichtigt gewesen, die Wohnung zumindest auf 10 Jahre zu ver-

mieten. Auch danach hätte er die Wohnung weitervermietet.

Es sei von Anfang an eine ernst gemeinte Vermietung gewesen, es wäre ohne weiteres möglich gewesen, einen neuen Mieter zu bekommen. Es sei damals möglich gewesen 80 S pro Quadratmeter zu erzielen. Die Wohnung sei von Anfang an ertragreich zu vermieten gewesen. Er habe lediglich 2% Zinsen für die Kreditfinanzierung bezahlt. Wenn die Mieterin nicht vorzeitig aus dem Vertrag abgesprungen wäre, hätte er die Vermietung zumindest 10 Jahre durchgezogen. Nachdem die Mieterin jedoch ausgezogen gewesen sei, habe er die Wohnung aus familiären Gründen dem Neffen seiner Ehefrau überlassen.

Er habe die Wohnung dem Neffen seiner Ehefrau deshalb nicht vermietet sondern unentgeltlich zur Verfügung gestellt, weil dieser sich es nicht hätte leisten können, diese Wohnung zu mieten. Diese wäre für ihn zu teuer gewesen.

Die Wohnung Nr. 28 sei das einzige Mietobjekt, dass er mit seiner Ehefrau gemeinsam betreibe. Er habe noch weitere Wohnungen, die er alleine vermiete. Diese betreibe er anders. Bei der streitgegenständlichen Vermietung spielten eben auch familiäre Gründe hinein. Der ältere Neffe seiner Ehefrau, welcher in der Wohnung Nr. 27 wohne, sei zum selben Zeitpunkt in diese Wohnung eingezogen wie die Mieterin in die streitgegenständliche Wohnung Nr. 28. Dies sei im Frühjahr des Jahres 2000 gewesen.

Wenn man mit dem Lift in das entsprechende Stockwerk komme, befinde sich vor den beiden Wohnungstüren ein größerer Raum, eine Art Vorraum. Es steht ihm vertraglich das Recht zu, diesen Raum gegenüber dem Stiegenhaus baulich abzutrennen, sodass man dort zunächst durch eine größere Eingangstür in diesen Vorraum kommen würde und im Anschluss dann von diesem in die beiden Wohnungen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Gewinnfeststellungsakt des Finanzamtes und in den Arbeitsbogen des Prüfers sowie die darin erliegenden Schriftstücke und Urkunden, insbesondere den Mietvertrag vom 17.4.2000, das Kündigungsschreiben der Mieterin vom 5.3.2003 und eine Meldeanfrage betreffend R.N., sowie durch Einvernahme des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Danach steht folgender Sachverhalt fest:

Die Bw, ein Ehepaar, erwarben Ende des Jahres 1998 zwei nebeneinander in einem Gründerzeitstilhaus gelegene Eigentumswohnungen (Nr. 27 und 28), welche von Ihnen als Bauherren renoviert wurde.

Nach Fertigstellung der Wohnungen überließen sie die Wohnungen Nr. 27 unentgeltlich einem Neffen der Berufungswerberin.

Die streitgegenständliche Wohnung Nr. 28, eine 89 m<sup>2</sup> große Kategorie A-Wohnung,

vermieteten die Bw auf zehn Jahre befristet an eine Opernsängerin, wobei im Mietvertrag Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. Der Mietvertrag war von Seiten der Vermieter nicht kündbar, der Mieterin stand nach 16 Monaten das Recht zur Kündigung zu. Tatsächlich wurde das Mietverhältnis durch die Mieterin nach rund drei Jahren gekündigt, es dauerte von Mai 2000 bis Juni 2003.

Die Bw verzichteten gemäß § 6 Abs 3 UStG auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer. Aus der Vermietungstätigkeit entstanden den Bw laufende Verluste.

Nach Beendigung dieses Mietverhältnisses überließen die Bw die streitgegenständliche Wohnung Nr. 28 unentgeltlich dem Neffen R.N., dem Bruder des Bewohners der Wohnung Nr. 27 (zweiter Neffe der Berufungswerberin).

Dieser Neffe R.N. wurde im Jänner des Jahres 1981 geboren und war somit zu Beginn der Vermietungstätigkeit 19 Jahre, bei Überlassung der Wohnung an ihn 22 Jahre alt.

Beide Neffen müssen für die Benutzung der Wohnungen nichts bezahlen, der Bw trägt darüber hinaus für sie die Betriebskosten.

Die Bw beabsichtigten nicht, die Wohnung Nr. 28 bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses zu vermieten.

Die Beendigung der Vermietungstätigkeit nach rund dreijähriger Vermietungstätigkeit und Überlassung der Wohnung an R.N., den Neffen der Berufungswerberin, erfolgte freiwillig aus privaten bzw familiären Gründen.

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die angeführten Beweismittel sowie auf folgende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen über die äußeren Umstände der Vermietungstätigkeit und die Nutzung der beiden Wohnungen gründen sich auf den Mietvertrag vom 17.4.2000, das Kündigungsschreiben der Mieterin vom 5.3.2003 sowie auf die Angaben des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Die Feststellung, dass die Überlassung der Wohnung an den Neffen der Ehefrau aus privaten bzw familiären Gründen erfolgte gründet sich auf die Angaben des Bw in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Die Feststellung betreffend das Alter des Neffen R.N. gründet sich auf angeführte Meldeanfrage.

Die Feststellung, dass die Bw nicht beabsichtigten, die Wohnung Nr. 28 bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses zu vermieten gründet sich folgende Umstände:

Der Bw hat in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, er habe beabsichtigt, die

Wohnung zumindest 10 Jahre lang zu vermieten. Nach der im Verfahren vorgelegten Prognoserechnung war jedoch erst nach 19 Jahren ein Gesamtüberschuss prognostiziert. Weiters hat der Bw angegeben, die Wohnung Nr. 28 sei das einzige Mietobjekt, dass er mit seiner Ehefrau gemeinsam betreibe. Er habe noch weitere Wohnungen, die er alleine vermiete. Diese betreibe er anders. Bei der streitgegenständlichen Vermietung spielten eben auch familiäre Gründe hinein.

Die Nebenwohnung wurde gleichzeitig mit dem Beginn der Vermietungstätigkeit unentgeltlich dem anderen Neffen der Berufungswerberin überlassen.

Der Neffe R.N. war zu Beginn der Vermietungstätigkeit noch relativ jung, nämlich erst 19 Jahre alt. Es ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass sein Bedarf an einer eigenen Wohnung zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegeben war.

Die Mieterin war eine Opernsängerin. Bei dieser war die Verlegung des Wohnsitzes ins Ausland noch vor Ablauf der zehnjährigen Mietvertragsdauer nicht unwahrscheinlich.

Bereits das Gesamtbild dieser Umstände legt nahe, dass die Bw zumindest latent eine Überlassung der streitgegenständlichen Wohnung an den Neffen der Berufungswerberin nach einigen Jahren der Vermietung beabsichtigten. Dabei spielt die Absicht der Berufungswerberin eine ebenso große Rolle wie die Absicht des Bw.

Ein Nachweis für das Vorhandensein der Absicht, die Wohnung bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses zu vermieten wurde trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht erbracht.

### **Rechtlich folgt daraus:**

Die Bw vermieteten eine Eigentumswohnung. Dabei handelt es sich um eine so genannte kleine Vermietung iSd § 1 Abs 2 Z 3 LVO.

Nach der Rechtsprechung ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen (LVO) als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von circa 20 Jahren ein „Gesamtgewinn“ bzw Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Gleiches gilt im zeitlichen Anwendungsbereich der LVO 1993.

Dieser Zeitraum von circa 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017).

Der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung steht nicht entgegen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen

wird. Das gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige konkret geplant hat, die Vermietung unbegrenzt bzw zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig beendet, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht latent von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat. Aufgabe der Abgabenbehörde ist es sohin, Feststellungen darüber zu treffen, ob es als erwiesen angesehen werden kann, dass der konkrete Plan des Steuerpflichtigen auf die Vermietung für einen unbegrenzten Zeitraum ausgerichtet gewesen ist (VwGH 3.7.2003, 99/15/0017; 8.2.2007, 2004/15/0079).

Ein derartiger Nachweis wurde trotz ausdrücklicher Aufforderung in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht erbracht. Vielmehr hatten die Bw nach dem festgestellten Sachverhalt nicht die Absicht, die Wohnung Nr. 28 bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses zu vermieten. Sie haben aus privaten Gründen freiwillig nach rund drei Jahren ihre Vermietungstätigkeit iZm der streitgegenständlichen Wohnung beendet.

Die Beurteilung der Vermietungstätigkeit der Bw als Liebhaberei durch das Finanzamt erfolgte daher zu Recht.

Liegen (etwa wegen Liebhaberei) keine gemeinschaftlichen Einkünfte vor, so hat ein Bescheid zu ergehen, wonach eine Feststellung zu unterbleiben hat (vgl *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 188 Tz 18).

Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß § 6 LVO nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 vorliegen.

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, schuldet gemäß § 11 Abs 14 UStG diesen Betrag.

Wird bei einer Tätigkeit, die als Liebhaberei einzustufen ist, eine Rechnung mit Steuerausweis ausgestellt, so schuldet der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer aufgrund der Rechnung (§ 11 Abs 14 UStG) (vgl *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 263).

Im Mietvertrag haben die Bw Umsatzsteuer ausgewiesen, diese Umsatzsteuer schulden die Bw daher gemäß § 11 Abs 14 UStG.

Gemäß § 289 Abs 2 BAO waren daher die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide und die Feststellungsbescheide für die Jahre 2000 und 2001 abzuändern, die Berufung betreffend die Jahre 2002 und 2003 war als unbegründet abzuweisen.

Beilage: vier Berechnungsblätter (zwei Schilling, zwei Euro)

Wien, am 21. September 2007