

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vom 19. November 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 29. 10.2002 betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 sowie Feststellung der Einkünfte für 1993, vom 5.11.2002 betreffend Feststellung der Einkünfte für 1994, vom 8.11.2002 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für 1995 bis 1997, vom 12.11.2002 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für 1998 bis 2001 und vom 10.9.2003 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die aus den beiden Berufungswerbern bestehende Bietergemeinschaft erwarb als Meistbieter im Zwangsversteigerungsverfahren eine mit einem Zweifamilienhaus bebaute Liegenschaft in L (Erteilung des Zuschlages am 11.3.1993). Nach erfolgter Generalsanierung wurde eine Wohnung ab April 1993 vermietet (die andere Wohnung dient „der Deckung eigener Wohnbedürfnisse“ der Berufungswerber). In einer Beilage zur (am 30.3.1994 eingereichten) Umsatzsteuererklärung beantragten sie "gemäß § 21 (8) UStG ab 1993 die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes". Ein weiterer Antrag auf Regelbesteuerung erfolgte mit Eingabe vom 14.11.1995 (Formular U 12). Die Steuererklärungen der Jahre 1993 bis 2002 und eine Vorhaltbeantwortung vom 17.4.2005 betreffend die Jahre 2003 und 2004) weisen nachstehende Ergebnisse aus (alle Werte in Schilling):

Jahr	Einnahmen	Werbungskosten	In den WK enthaltene Zinsen	In den WK enthaltene AfA

1993	25.490,29	68.466,94	46.092,75	9.597,00
1994	51.234,32	93.290,98	46.790,84	9.597,00
1995	66.238,88	74.573,75	44.219,84	9.597,00
1996	39.563,46	79.304,37	36.529,63	9.597,17
1997	22.000,00	65.848,53	34.812,10	10.322,00
1998	32.772,73	49.915,07	29.859,21	11.322,08
1999	45.110,55	46.202,83	24.772,84	11.322,00
2000	29.158,36	46.269,37	24.475,48	11.596,00
2001	52.090,36	40.923,01	22.839,02	11.596,00
2002	33.444,27	37.493,65	19.994,40	11.595,94
2003	16.915,67	33.276,81	16.212,39	11.595,94
2004	23.270,46	34.445,33	17.006,49	11.595,94
Summen	437.289,35	670.010,64	363.604,99	129.334,07

Die Einnahmen und die Werbungskosten sind jeweils ohne Mehrwertsteuer ausgewiesen. Der Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen errechnet sich im Zeitraum 1993 bis 2004 mit -232.721,29 S (Einnahmen von 437.289,35 S abzüglich Werbungskosten von 670.010,64 S).

Das Finanzamt nahm für die Jahre 1993 bis einschließlich 2000 erklärungsgemäß Veranlagungen vor, wobei die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte jeweils vorläufig ergingen. Zusammen mit den (am 16.8.2002) für 2001 eingereichten Steuererklärungen stellten die Abgabepflichtigen den "Antrag auf Beendigung der Vermietung per 31.12.2001" und nahmen in der Umsatzsteuererklärung für 2001 die entsprechenden Korrekturen vor (Berichtigung der Vorsteuer gem. § 12 Abs. 10 und 12 UStG 1994 für die Sanierungsaufwendungen des Jahres 1993; Eigenverbrauchsbesteuerung für einen Küchenblock und "rechtswerte Anschlussgebühren"). Mit den nunmehr bekämpften (endgültigen) Bescheiden wurde die Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 2000 jeweils mit 0 S festgesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden gemäß § 188 BAO jeweils mit 0 S festgestellt. Gleichlautende Umsatz- und Feststellungsbescheide ergingen auch für das Jahr 2001 (ausgefertigt am 12.11.2002) und das Jahr 2002 (ausgefertigt am 10.9.2003).

Begründend führte das Finanzamt aus, da die Vermietung "laut eigener Aussage wegen Unrentabilität eingestellt" worden sei, erfolge die Einstufung als Betätigung iSd § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (vgl. die gesonderte Begründung vom 30.10.2002 zu den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für 1993, auf die in den Bescheiden für die Folgejahre Bezug genommen wird).

Die Abgabepflichtigen erhoben fristgerecht am 19.11.2002 Berufung. Die Berufung richte sich gegen die endgültigen Umsatz- und Feststellungsbescheide für die Jahre 1993 bis 2000. Es werde „die Wiedereinsetzung der bereits ergangenen vorläufigen Bescheide“ beantragt. Weiters richte sich die Berufung „gegen die Nichtveranlagung der USt 2001“ (Anm. des UFS: hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 erfolgte keine „Nichtveranlagung“, sondern eine Festsetzung

mit 0 Schilling). Es werde die Veranlagung entsprechend der mit der Berufung eingereichten berichtigten Umsatzsteuererklärung für 2001 beantragt (darin ist ein Umsatz von 51.096 S und die abziehbare Vorsteuer mit 791 S ausgewiesen). Weiters wird in der Berufung die Feststellung der Einkünfte für 2001 entsprechend der eingereichten Erklärung E 6 beantragt.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 4.9.2003 führte das Finanzamt aus, da im Zeitraum 1993 bis 2002 „ausschließlich Verluste erklärt“ worden seien, erscheine es völlig unrealistisch, dass selbst bei einem verlängerten Beobachtungszeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss zu erzielen sei. Eine „steuerlich relevante Einkunftsquelle“ liege daher nicht vor (gesonderte Begründung vom 10.9.2003).

Im Vorlageantrag vom 29.9.2003 wiesen die Berufungswerber zunächst darauf hin, dass im Jahr 2001 ein positives Ergebnis von 811 € erklärt worden sei. Aus dem im Zeitraum von 1993 bis 2002 erwirtschafteten Gesamtverlust im Betrag von 14.900 € zu schließen, dass auch nach 20 Jahren nicht mit einem positiven Ergebnis gerechnet werden könne, sei „reinste Spekulation“ und entbehre „jeder sachlichen Begründung“. Die bisher aufgelaufenen Verluste seien durch folgende Faktoren verursacht:

Mit dem im Jahr 1993 ersteigerten Haus sei auch „eine türkische Familie mit übernommen“ worden, die an die ehemalige Hausbesitzerin eine Mietvorauszahlung geleistet habe. Diese Familie habe daher bis zum Mai 1994 eine Monatsmiete im Betrag von 109 € und erst ab Juni 1994 eine „angemessene“ Miete von 315 € bezahlt. Die Familie sei im Juni 1996 ausgezogen. Der Versuch, die Wohnung in der Folge als Ferienwohnung zu vermieten, sei am nicht vorhandenen Tourismus gescheitert. Die Leute im Tourismusverband seien ohne jede Ambition am Werk, weil diese Wirtschaftssparte für die Gemeinde, die ihr Steueraufkommen aus den vielen Handelsbetrieben erziele, bedeutungslos sei. Eine Besserung sei durch den mit 1.1.2004 erfolgenden Zusammenschluss von Tourismusverbänden zu erwarten. Außerdem sei geplant, die Wohnung im Internet anzubieten. Da eine Vollauslastung als „reines Urlaubsdomizil“ nicht erreichbar sei, bestehe weiters die Absicht, die Wohnung an Schüler oder auswärtige Berufstätige zu vermieten. Dem Vorlageantrag ist nachstehende Prognoserechnung angeschlossen. Diese Vorschau geht von der Annahme aus, dass eine Vermietung als Ferienwohnung an 60 Tagen zu einem Preis von 47 € pro Tag erfolgen kann. Für 9 Monate wird eine Vermietung an Schüler oder Berufstätige zum Preis von 300 € monatlich angenommen. Solcherart ergebe sich für die nächsten 10 Jahre ein Gesamtüberschuss von 28.000 €, der dem aufgelaufenen Verlust von 15.000 € gegenüberstehe.

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

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Ob die Vermietung der gegenständlichen Wohnung Liebhaberei im steuerlichen Sinn darstellt, ist nach der zu § 2 EStG 1988 verlautbarten Verordnung des Bundesministers für Finanzen „über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung; BGBl. Nr. 33/1993)“ zu beurteilen.

Nach § 1 Abs 2 der Verordnung ist Liebhaberei u.a. anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Nach dieser Bestimmung 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 erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht geändert wird. Dabei gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Nach § 3 Abs 2 der Verordnung ist unter Gesamtüberschuß der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Der Zeitraum von 20 Jahren kommt nur dann 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 für einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis – in der tatsächlich betriebenen Art und Weise – innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (VwGH 14.12.2005, ZI. 2002/13/0001 mwH).

Die Vermietung der gegenständlichen Wohnung wurde mit 1. April 1993 begonnen. Es ist davon auszugehen, dass die Berufungswerber zu diesem Zeitpunkt beabsichtigten, dauerhaft zu vermieten. Hinweise dafür, dass bereits zu Beginn der Vermietung eine zeitliche Begrenzung vorgesehen war, liegen nicht vor und werden auch von keiner der Parteien behauptet. Es ist daher die objektive Ertragsfähigkeit ungeachtet des mit den Steuererklärungen für 2001 eingereichten „Antrages auf Beendigung der Vermietung per 31.12.2001“ an Hand einer Prognoserechnung über einen Zeitraum von ca. 20 Jahren zu beurteilen.

Dem UFS liegen die bis einschließlich 2004 erzielten tatsächlichen Ergebnisse vor (vgl. obige Zusammenstellung). Für diesen Zeitraum ergab sich ein negatives Gesamtergebnis in Höhe von -232.700 S. Laut Berufung vom 29.9.2003 waren hiefür neben der übernommenen „Altlast“ in Form eines bestehenden Mietverhältnisses der fehlende Tourismus und das mangelnde Engagement der verantwortlichen Touristiker ursächlich. In ihrer Eingabe an den UFS vom 17.4.2005 äußern die Berufungswerber zwar die Ansicht, „*im Falle einer Dauervermietung wären die rund 5.000 € jährl. Einnahmen wohl erzielbar.*“ Gleichzeitig weisen sie aber auf die weiterhin bestehenden Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit hin. So habe etwa der zwischenzeitlich erfolgte Zusammenschluss lokaler Tourismusverbände mehr zu Twistigkeiten bei der Gästevermittlung als zu einer besseren Auslastung mit Urlaubsgästen geführt. Eine Vermietung (insbesondere an Urlaubsgäste) werde auch durch die Lage an der Bundesstraße und durch die Nähe zu Einkaufszentren erschwert (laut Telefonat vom 8.5.2006).

Bisher wurden die prognostizierten Einnahmen nicht erzielt. Während in der Prognose Einnahmen in Höhe von 2.430 € für 2003 und jeweils 4.970 € für die Folgejahre vorausgesagt wurden, betragen die tatsächlich erzielten Einnahmen 1.230 € für 1993 und 1.690 € für 2004. Die Berufungswerber gaben auch wiederholt zu erkennen, dass sie die Vermietung gar nicht mehr ernsthaft betreiben wollen. Bereits mit den für 2001 eingereichten Steuererklärungen teilten sie dem Finanzamt mit, die Vermietung mit Ende 2001 einstellen zu wollen. In der Vorhaltbeantwortung vom 17.4.2005 führten sie das Nichterreichen der prognostizierten Einnahmen u.a. darauf zurück, dass sie „*nicht wirklich einen Dauermieter gesucht haben*“. Laut telefonischer Auskunft vom 8.5.2006 wurde die Wohnung im Jahr 2005 nur kurzfristig an einen Mieter vergeben. Eine Überschussrechnung sei für das Jahr 2005 nicht mehr erstellt worden. Derzeit sei die Wohnung nicht vermietet. Bei diesem Telefonat war weiters zu erfahren, dass die betreffende Wohnung für künftige Wohnzwecke der Kinder vorgesehen ist.

Es erscheint somit nahezu ausgeschlossen, dass die bisher entstandenen negativen Ergebnisse unter den dargestellten Bedingungen jemals durch positive Ergebnisse kompensiert werden können. Ertragsteuerlich ist daher vom Vorliegen einer Liebhabereitfähigkeit auszugehen.

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie oben zur Einkommensteuer dargestellt sind. Es kommt also darauf an, ob die Vermietung solchen Wohnraumes in der vom Vermieter konkret gewählten Be- wirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften (VwGH 16.2.2006, ZI. 2004/14/0082; in diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof auch zum Ausdruck gebracht, dass die durch § 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO

1993, BGBl. 33/1993, § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 erfolgte umsatzsteuerliche Regelung der so genannten kleinen Vermietung auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht unbedenklich ist).

Die gegenständliche Vermietung stellt daher eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit dar. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Mai 2006