



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat (Innsbruck) 2

GZ. RV/0719-I/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wt-Ges., vom 28. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 12. Juni 2006 betreffend Abänderung gemäß § 295a BAO der Bescheide betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1998 bis 2004 sowie Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Kufstein Schwaz führte beim Berufungswerber (Bw.) eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durch, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden (Bericht vom tt.mm.jj, ABNr. zzzz/jj):

„Tz. 2 Vermietung - keine Einkunftsquelle“

Im Zuge der Errichtung des Gewerbebetriebes (Installationen) in X-Ort, wurden während eines Zeitraumes von 1986 bis 1992 im 1. Stock dieses Gebäudes 2 Garconnieren erbaut. Die Inbetriebnahme dieser Garconnieren bzw. die erstmalige Vermietung erfolgte im Jahre 1993.

Anlässlich einer Betriebsprüfung im Jahre 1992 wurde eine Prognoserechnung abverlangt. In dieser wurde ausgeführt, dass im Zeitraum von der Errichtung (1986) bis zum Jahre 1997 ein Gesamtüberschuss erzielt werden könnte, die Prognoserechnung wurde dargestellt bis zum Jahre 2000.

In den Jahren 1993 bis 1995 wurden die Räumlichkeiten an die Fa. S. vermietet (auslaufend Ende 1995).

1996 und 1997 wurden die Garconnieren umgebaut und neu eingerichtet. Ab dem Jahre 1998 wurden die 2 Wohnungen überwiegend (lediglich für ein paar Monate wurde eine Wohnung dauer vermietet) bis zum Jahre 2004 als Ferienwohnungen vermietet.

Ab dem Jahre 2005 werden die 2 Garconnieren dauer vermietet, es liegt daher ab diesem Zeitpunkt eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor.

Spätestens mit Abschluss des Umbaus (1997) hätte der Abgabepflichtige der Finanzbehörde mitteilen müssen, dass die ursprünglich angenommen Einnahmen laut Prognoserechnung aus dem Jahre 1992 nicht mehr mit den tatsächlichen Einnahmen bzw. Ausgaben aus der Vermietung korrespondieren bzw. zumindest ab dem Jahre 1998 eklatant abweichen. Eine geänderte (neue) Prognoserechnung hätte diese Umstände berücksichtigen müssen.

Da sich diese ursprüngliche Prognoserechnung daher nachträglich als objektiv unrichtig erwiesen hat, liegt ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO ab dem Jahre 1998 vor. Die entsprechenden Bescheide sind abzuändern.

Es erfolgt daher eine Abänderung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2004 sowie der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2003 gemäß § 295a BAO.

Hinsichtlich Umsatzsteuer sind die Gesamterlöse zu vermindern sowie eine Berichtigung der Vorsteuerbeträge (laufender Aufwand sowie bezüglich der Investitionen) durchzuführen.

Hinsichtlich der Einkommensteuer sind die Gesamteinkünfte um die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung zu berichten.“

Hinsichtlich der Vorsteuern führte der Prüfer im Bericht aus :

„Tz 5 Gesamtbetrag der Vorsteuern“

Die Berichtigungen lt. Prüfung erfolgten von 1998 bis 2004 laut den Bestimmungen des § 295a BAO.

Tz 6 Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994

Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Bei Grundstücken (Gebäuden) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Maßgebend ist hier lt. Betriebsprüfung der Zeitpunkt der Inbetriebnahme (1993 bzw. 1996 und 1997), ab dem eine Zehntelberichtigung durchzuführen ist.

Bei Berichtigungen, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (Gebäuden) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand entfallenden Vorsteuer auszugehen.

Die Berichtigungen sind lt. Betriebsprüfung per 1.1.1998 durchzuführen. Hinsichtlich der Berechnungen dieser Fünftel- bzw. Zehntelberichtigungen wird auf die Beilagen (Seite 3 "Vermietung") zu den Prüfungsfeststellungen hingewiesen.

Der Ansatz der berichtigten Vorsteuerbeträge erfolgt auf Grund einer Bescheidänderung gem. § 295a BAO.“

Hinsichtlich der zahlenmäßigen Darstellungen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf den beiden Verfahrensparteien bekannten Betriebsprüfungsbericht vom 15.5.2006 und auf die

beiden Beilagen zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11.5.2006 (Pkt. 2 der Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen und EXCEL- Tabelle) verwiesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ gemäß § 295a BAO geänderte USt- Bescheide (1998 bis 2004) und ESt- Bescheide (1998 bis 2003). Alle Bescheide tragen das Ausfertigungsdatum 12. Juni 2006.

Gegen die angeführten Bescheide erhob der Bw. form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift, in der der Bw. die Aufhebung der angefochtenen Bescheide und die Wiederherstellung des „ursprünglichen Zustandes“ beantragt, bringt der Bw. begründend vor:

„Bei allen diesen Bescheiden erfolgte durch das Finanzamt aufgrund der durchgeföhrten Betriebsprüfung eine Änderung gemäß § 295a BAO.“

Das Finanzamt ist hiebei der Ansicht, dass sich die ursprüngliche Prognoserechnung (aus dem Jahre 1992) nachträglich als objektiv unrichtig erwiesen hat und dadurch ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAD ab dem Jahre 1998 vorliegt.

Lt. Feststellungen der Betriebsprüfung hätte der Abgabepflichtige der Finanzbehörde spätestens mit Abschluss des Umbaues mitteilen müssen, dass die ursprünglich angenommenen Einnahmen lt. Prognoserechnung aus dem Jahre 1992 nicht mehr mit den tatsächlichen Einnahmen bzw. Ausgaben aus der Vermietung korrespondieren bzw. zumindest ab dem Jahre 1998 eklatant abweichen.

Eine geänderte neue Prognoserechnung hätte diese Umstände berücksichtigen müssen. Aus diesem Grunde erfolgte eine Abänderung der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2004 sowie der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2003 gemäß § 295a BAO.

Gemäß § 120 Abs. 3 BAO ist die Beseitigung einer im vorläufigen Bescheid genannten Ungewissheit (§ 200 Abs.1 BAO) und ein Eintritt eines im Bescheid angeführten in Betracht kommenden rückwirkenden Ereignisses (§ 295a BAO) dem für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Finanzamt anzuseigen.

Lt. Erlass vom 09.03.2006 [*Anm: BMF- Erlass zu den Anzeigepflichten nach den §§ 120 und 139 BAO vom 9.3.2006, GZ BMF-010103/0020-VI/2006*] ist die Beseitigung der Ungewissheit nur anzeigepflichtig, wenn die Ungewissheit im vorläufigen Bescheid angeführt ist. Im vorliegenden Fall sind jedoch keine vorläufigen Bescheide ergangen.

Der Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses ist dem § 295a BAO zur Folge ein Ereignis, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Lt. Erlass besteht die Anzeigepflicht nur, wenn das in Betracht kommende Ereignis im Bescheid angeführt ist. Dies war ebenfalls nicht der Fall.

Es bestand daher entgegen der Feststellung der Betriebsprüfung keine Anzeigepflicht des Abgabepflichtigen.

Von der Betriebsprüfung wird weiters angeführt, dass sich die ursprüngliche Prognoserechnung nachträglich als objektiv unrichtig erwiesen hat.

Die im Jahre 1992 abgegebene Prognoserechnung hat sich in den ersten Jahren als richtig erwiesen und ist nur geringfügig von den tatsächlich erklärten Ergebnissen abgewichen. Die Prognoserechnung war insgesamt nur deshalb verfehlt, weil unvorhersehbare und unabwendbare Ereignisse eingetreten sind.

So war die Vermietung der Räumlichkeiten in der ursprünglichen Form ab Ende 1995 nicht mehr möglich und die Garconnieren wurden umgebaut und neu eingerichtet. Sodann wurde jeweils entweder eine Dauervermietung oder Ferienwohnungsvermietung durchgeführt (je nach Bedarf). Auch daraus hätte sich innerhalb des Kalkulationszeitraumes ein Gesamtgewinn ergeben, wären nicht die Gäste, die jährlich den Y-Ort besuchten, plötzlich von einem Tag auf den anderen ausgeblieben.

Die Prognoserechnung hat sich somit nur aus Gründen nicht erfüllt, die der Steuerpflichtige selbst nicht verhindern konnte. Eine Abänderung der Bescheide nach § 295a BAO hat zu erfolgen, wenn sich die Prognoserechnung aus Gründen nicht erfüllt, die der Steuerpflichtige selbst herbeigeführt hat. Dies ist in diesem Falle jedoch keinesfalls anzunehmen.

Ich bin der Meinung, dass § 295a BAO in diesem Falle nicht anzuwenden ist und daher die Bescheide der Jahre 1998 bis 2004 (hinsichtlich Umsatzsteuer) und für die Jahre 1998 bis 2003 (hinsichtlich Einkommensteuer) nicht abzuändern sind.

Unabhängig davon, ob § 295a anzuwenden ist oder nicht, erscheint die Berichtigung hinsichtlich der Umsatzsteuer nicht gesetzeskonform.

§ 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 zwingt zur Umsatzsteuerpflicht einer Wohnraumvermietung. Mangels einer Option zur Steuerpflicht ist Art. 13 Teil C der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Wohnraumvermietung nicht anwendbar.

Die zwingende Umsatzsteuerpflicht einer Wohnraumvermietung in Österreich zwingt zum Vorsteuerabzug für marktkonforme Wohnraumvermietungen, um die Kostenneutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmerkette kraft Vorsteuerabzug sicher zu stellen.

Der Vorsteuerabzug für marktkonforme Wohnraumvermietungen ist nach Art. 4 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vom positiven oder negativen Totalerfolg unabhängig.

Ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug aufgrund eines negativen Totalerfolges ist sachlich nicht zu rechtfertigen, da dadurch eine schwerwiegende Benachteiligung im Wettbewerb vorliegt.

Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes zwingt zur umsatzsteuerrechtlichen Nichtanwendung des § 1 Abs. 2 Z. 3 und § 2 Abs. 4 und § 6 LVO. Der Vorsteuerabzug steht in allen Fällen einer marktkonformen Wohnraumvermietung zu.

Die Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ist auf nicht marktkonforme wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinn der „Enkler- Rechtssprechung“ einzugrenzen. Da in diesem Fall sehr wohl eine marktkonforme Wohnraumvermietung vorliegt, ist eine unternehmerische Tätigkeit anzunehmen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Abgrenzung zwischen gewöhnlichen Risiken und Unwägbarkeiten:

Hiezu ist festzuhalten, dass das allgemein gehaltene Vorbringen des Bw. , dass die Vermietung der Räumlichkeiten nicht möglich gewesen sei bzw. dass die Gäste ausgeblieben seien, nicht geeignet ist, Unwägbarkeiten darzutun, zumal enttäuschte Erwartungen hinsichtlich der Vermietbarkeit der Vermietungsobjekte bzw. eine geringere Auslastung als bei der Erstellung der Prognoserechnung angenommen dem gewöhnlichen Risiko zuzurechnen sind (siehe hiezu z.B. Doralt/Renner⁸, § 2 (LVO) Tz 370 bzw. Jakom/Laudacher 2009, § 2 Rz 273).

Das diesbezügliche Vorbringen des Bw. in der Berufung vermag daher die Einstufung der streitgegenständlichen Vermietung als Liebhaberei nicht in Zweifel zu ziehen.

Hinsichtlich der Qualifikation der Betätigung des Bw. als Liebhaberei im steuerlichen Sinn wird im übrigen auf die zutreffenden Ausführungen des Prüfers im Prüfungsbericht vom 15.5.2006 sowie in der Zusammenfassung der Prüfungsfeststellungen samt vom Bw. nicht bekämpften Berechnungen verwiesen.

2.) Gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 (in Verb. mit § 1 Abs. 2 Z. 3 sowie § 6 LVO):

Der Verwaltungsgerichtshof hat hiezu im Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, ausgeführt:

„Es trifft zu, dass der Gesetzgeber des UStG 1994 durch § 28 Abs 5 Z 4 leg. cit zum Ausdruck gebracht hat, dass dem § 2 Abs 5 Z 2 leg. cit der in der LVO 1993, BGBl 33/1993, konkretisierte Inhalt (als Steuerbefreiung) beizumessen ist. In Bezug auf den gemeinschaftsrechtlichen Hintergrund der Regelung betreffend die hier in Rede stehende verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0002 und 0003, zum Ausdruck gebracht, dass die umsatzsteuerliche Regelung der so genannten "kleinen Vermietung" (§ 1 Abs 2 iVm § 6 LVO 1993, BGBl 33/1993, § 28 Abs 5 Z 4 UStG 1994) der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG nicht widerspricht. Die österreichische Regelung findet aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Art 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist (vgl hiezu auch Ruppe, UStG³, § 2 Tz 258/1, sowie das hg Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2000/14/0035). Die Regelung, mit der (nur) für bestimmte Vermietungsumsätze von der Grundregel der Sechsten MwSt-Richtlinie (Steuerbefreiung bei Ausschluss vom Vorsteuerabzug) abgewichen wird, hat Österreich innerhalb seines gemeinschaftsrechtlichen Ermessensspielraumes getroffen.“

Im Hinblick auf die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht für die Berufungsbehörde kein Zweifel, dass die im berufungsgegenständlichen Fall anzuwendenden umsatzsteuerlichen Bestimmungen (Versagung der Unternehmereigenschaft und des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der streitgegenständlichen Vermietung) dem Gemeinschaftsrecht entsprechen (siehe auch Sarnthein, SWK 12/2006, S 414).

3.) Anwendbarkeit des § 295a BAO

Ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295 a BAO ist auch dann anzunehmen, wenn sich die vom Steuerpflichtigen vorgelegte Prognoserechnung nachträglich als unrichtig erweist (Doralt, RDW 2004, 121; Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 (LVO) Tz 560).

Hiebei ist es entgegen der vom Bw. vertretenen Auffassung nicht erforderlich, dass sich die Prognoserechnung aus Gründen nicht erfüllt, die der Steuerpflichtige selbst herbeigeführt hat. Es genügt vielmehr, dass sich – wie im vorliegenden Fall – nachträglich herausstellt, dass die

ursprüngliche Prognoserechnung nicht zutreffend war. Im vorliegenden Fall ging der Bw. in seiner Prognoserechnung davon aus, dass bereits nach dem Jahr 1996 ein Totalüberschuss (von € 1.542,97) erzielt wird. Tatsächlich gelang jedoch selbst bis zum Jahr 2004 nicht die Erwirtschaftung eines Gesamtüberschusses (tatsächliches Gesamtergebnis: minus 22.724,62 €).

Bei typisch der Lebensführung zuzurechnenden Betätigungen (insbes. „kleine Vermietungen“) ist zu beurteilen, ob sie in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lassen. Es sind daher für die Liebhabereibeurteilung Ereignisse maßgebend, die erst in Zukunft eintreten, aber abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches haben. Bei Zweifeln an der Einkunftsquelleneigenschaft kann die Abgabenbehörde daher die Betätigung beobachten (Beobachtungszeitraum) und Abgaben vorläufig festsetzen. Sie kann Abgaben aber auch endgültig festsetzen und nach Ablauf des Beobachtungszeitraumes eine Liebhabereibeurteilung vornehmen und die Bescheide dann gemäß § 295a BAO abändern. Die im Beobachtungszeitraum gewonnenen Erkenntnisse über die Erfolgsaussichten einer Betätigung stellen dabei Ereignisse dar, die – im Hinblick auf die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung – abgabenrechtliche Wirkung auf den Bestand oder Umfang der Abgabenpflicht der vorausgegangenen Veranlagungszeiträume haben (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², S 379, Rz 624). Im Ergebnis bleiben daher aufgrund des § 295a BAO Verluste aus liebhabereiverdächtigen Tätigkeiten (im Rahmen der absoluten Verjährung) so lange steuerhängig, bis ein Gesamtüberschuss erzielt worden ist (Doralt, RDW 2004, 121).

Hinsichtlich der Ausführungen in der Berufung zu § 120 Abs. 3 BAO ist festzuhalten, dass die Befugnis der Abgabenbehörde zur amtswegigen Bescheidänderung nach § 295a BAO nicht davon abhängig ist, ob der Abgabepflichtige allenfalls gegen eine abgabenrechtlich normierte Anzeigepflicht (§ 120 Abs. 3 BAO) verstoßen hat.

Die Abänderung gemäß § 295a BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt sowohl für amtswegige als auch für Abänderungen auf Antrag der Partei. Bei der Ermessensübung wird eine solche Maßnahme den grundsätzlichen Vorrang der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vor der Rechtsbeständigkeit zu berücksichtigen haben (siehe hiezu z.B. Ritz, BAO³, § 295a Tz 38).

Im berufungsgegenständlichen Fall sprechen für die Ermessensübung in Richtung Herstellung der Rechtsrichtigkeit das grobe Abweichen der prognostizierten von den tatsächlichen Ergebnissen (siehe hiezu S 2 der Prüfungsfeststellungen) und das absolut hohe Ausmaß der Nachforderung an Umsatz- und Einkommensteuer (€ 16.617,00).

Insgesamt ergibt sich daher, dass § 295 a BAO von der Vorinstanz zu Recht angewendet wurde.

4.) Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung (ergänzendes Schreiben vom 22.8.2006)

Hinsichtlich des vom Bw. am 22.8.2006 (nach Einbringung der Berufung) gestellten Antrages auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ist zu bemerken, dass gemäß § 284 Abs.1 Z. 1 BAO ein Anspruch auf Durchführung einer Berufungsverhandlung nur besteht, wenn der Antrag in der Berufung (oder im Vorlageantrag) gestellt wird. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (siehe hiezu Ritz, BAO³, § 284 Tz 1 ff und die dort angeführte VwGH-Judikatur).

Innsbruck, am 22. April 2010