



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat **hat** über die Berufung derBw, vom 27. Dezember 2002 gegen folgende, jeweils mit 25. November 2002 datierten Bescheide des Finanzamtes A, St.Nr. C:

- 1.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1996 und der Feststellung des Unterbleibens der Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 1996,
- 2.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1997 und der Feststellung des Unterbleibens der Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 1997,
- 3.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1998 und der Feststellung des Unterbleibens der Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 1998,
- 4.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1999 und der Feststellung des Unterbleibens der Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 1999,
- 5.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2000 und der Feststellung des Unterbleibens der Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2000,
- 6.) Bescheid mit der Feststellung, dass eine Veranlagung zur Umsatzsteuer für das Jahr 2001 zu unterbleiben hat,
- 7.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 1996 und der

Feststellung des Unterbleibens der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 iVm § 190 Abs 1 BAO für das Jahr 1996,

- 8.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 1997 und der Feststellung des Unterbleibens der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 iVm § 190 Abs 1 BAO für das Jahr 1997,
- 9.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 und der Feststellung des Unterbleibens der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 iVm § 190 Abs 1 BAO für das Jahr 1998,
- 10.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 und der Feststellung des Unterbleibens der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 iVm § 190 Abs 1 BAO für das Jahr 1999,
- 11.) gemäß § 200 Abs 2 BAO endgültiger Bescheid mit dem Ausspruch der Aufhebung des vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 und der Feststellung des Unterbleibens der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 iVm § 190 Abs 1 BAO für das Jahr 2000,
- 12.) Bescheid mit der Feststellung, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 2001 zu unterbleiben hat

entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs 2 BAO folgendermaßen abgeändert:

- Der Spruch des oben unter Punkt 1 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1996 vom 27. Februar 1998 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet beträgt die für das Jahr 1996 festgesetzte Umsatzsteuer -7.431,67 €.
- Der Spruch des oben unter Punkt 2 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 28. April 1998 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet beträgt die für das Jahr 1997 festgesetzte Umsatzsteuer -2.699 €.

- Der Spruch des oben unter Punkt 3 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 12. April 1999 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet beträgt die für das Jahr 1998 festgesetzte Umsatzsteuer -3.831,68 €.
- Der Spruch des oben unter Punkt 4 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999 vom 12. Mai 2000 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet beträgt die für das Jahr 1999 festgesetzte Umsatzsteuer -3.677,75 €.
- Der Spruch des oben unter Punkt 5 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 11. Mai 2001 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet beträgt die für das Jahr 2000 festgesetzte Umsatzsteuer -2.667,60 €.
- Der Spruch des oben unter Punkt 6 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 mit -2.530,68 € festgesetzt wird aufgrund folgender Bemessungsgrundlagen: Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze 0 €; Gesamtbetrag der abziehbaren Vorsteuern 2.530,68 €.
- Der Spruch des oben unter Punkt 7 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 1996 vom 27. Februar 1998 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet betragen die gemäß § 188 BAO für 1996 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung -392,80 € und entfallen zu jeweils -196,40 € auf D und auf E.
- Der Spruch des oben unter Punkt 8 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 1997 vom 28. April 1998 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet betragen die gemäß § 188 BAO für 1997 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung -1.249,18 € und entfallen zu jeweils -624,59 € auf D und auf E.
- Der Spruch des oben unter Punkt 9 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 1998 vom 12. April 1999 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet betragen die gemäß § 188 BAO für 1998 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung -778,48 € und entfallen zu jeweils -389,24 € auf D und auf E.

- Der Spruch des oben unter Punkt 10 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 1999 vom 12. Mai 2000 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet betragen die gemäß § 188 BAO für 1999 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung -1.045,84 € und entfallen zu jeweils -522,92 € auf D und auf E.
- Der Spruch des oben unter Punkt 11 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass er den gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufigen Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 2000 vom 11. Mai 2001 gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt. In Euro umgerechnet betragen die gemäß § 188 BAO für 2000 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung -1.293,86 € und entfallen zu jeweils -646,93 € auf D und auf E.
- Der Spruch des oben unter Punkt 12 angeführten Bescheides wird dadurch ersetzt, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2001 gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert mit -1.104,85 € festgesetzt werden, wovon -552,42 € auf D und -552,43 € auf E entfallen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw) reichten für die Jahre ab 1996 jeweils eine Umsatzsteuererklärung und eine Einkünftefeststellungserklärung betreffend die geplante Vermietung des gegenständlichen, in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden, in den Streitjahren in (Um)Bau befindlichen Hauses F ein.

In den Streitjahren wurden keine Einnahmen erzielt; die Steuererklärungen enthielten jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw Umsatzsteuergutschriften aus geltend gemachten Vorsteuerbeträgen.

Das Finanzamt veranlagte die Erklärungen für die Jahre 1996 bis 2000 zunächst mit – gemäß § 200 Abs 1 BAO – vorläufigen Umsatzsteuerbescheiden und Einkünftefeststellungsbescheiden vom 27. Februar 1998 (betreffend 1996), vom 28. April 1998 (betreffend 1997), vom 12. April 1999 (betreffend 1998), vom 12. Mai 2000 (betreffend 1999) und vom 11. Mai 2001 (betreffend 2000). (Negative festgesetzte Umsatzsteuerbeträge bedeuten Gutschriften.)

Über die Streitjahre 1996 bis 2001 fand eine abgabenbehördliche Überprüfung der gegenständlichen Vermietung statt, worüber ein mit 25. November 2002 datierter Bericht (F-Akt Bl 15ff/2001) erstattet wurde. Darin beschrieb der Prüfer das Gebäude als Einfamilienhaus plus Stall und Scheune, sowie den halbfertigen Umbau- bzw Sanierungszustand. Herr D habe

angegeben, dass das Gebäude eventuell im Frühjahr 2004 bewohnbar sein könnte; im Jahr 2002 seien (nur) ca 3.000 € Baukosten angefallen wegen Arbeitsüberlastung iZm Renovierungs- und Umbauarbeiten an anderen Häusern und aus finanziellen Gründen.

Nach Ansicht des Prüfers sei keine – über bloße Absichtserklärungen hinausgehende – Vermietungsabsicht erkennbar. Aufgrund der Anzahl der Kinder der Vermieter und des für private Nutzung als Einstellplatz für zwei bis drei Reitpferde vorgesehenen Stalles sei eine private Nutzung der Liegenschaft wahrscheinlicher als eine Vermietung.

Für die Jahre 1996 bis 2001 unterbleibe die Veranlagung zur Umsatzsteuer mangels Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994 der aus D und E bestehenden Gemeinschaft und habe auch die einheitliche und gesonderte Feststellung (gemäß § 188 BAO) von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu unterbleiben.

Das Finanzamt A folgte der im Prüfungsbericht geäußerten Ansicht und erließ die eingangs unter Punkt 1 bis 12 angeführten Bescheide.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2002 (F-Akt Bl 37ff/2001) wurde Berufung gegen diese Bescheide erhoben mit dem Begehren, sowohl die in der Zeit der Vorbereitung für die Einkünfteerzielung angefallenen Vorsteuern als auch die angefallenen Werbungskosten erklärungsgemäß zu veranlagern.

Begründend wurde vorgebracht, dass die künftige Vermietung in Form einer Ferien-Mietwohnung mit ziemlicher Sicherheit feststehe. Wegen der im Erdgeschoß und im Obergeschoß vorhandenen Räumlichkeiten sei auch der Begriff Doppel-Appartement verwendet worden. Auch der Stall sei zur Vermietung bestimmt, zum Einstellen und Versorgen von mitgebrachten Reitpferden, und nicht für eigene Pferde, wofür seitens der Familie gar kein Interesse bestehe. Aufgrund der extrem schlechten Bausubstanz habe von der ursprünglich geplanten Sanierung mit teilweise Umbau in Richtung Neubau umgeplant werden müssen. Auch aus Krankheitsgründen habe es Verzögerungen gegeben.

Mittlerweile sind auch die Steuererklärungen für die Jahre bis 2005 sowie Beilagen eingereicht, woraus sich ergibt, dass ab 2004 Vermietungserlöse sowie positive Einkünfte erzielt worden sind.

Die nunmehrige Berufungsbehörde (unabhängiger Finanzsenat) richtete am 29. Jänner 2007 an die nunmehrige Amtspartei (Finanzamt X) folgenden Vorhalt:

Die streitgegenständliche Vermietung begann laut Aktenlage mit vorbereitenden Ausgaben im Jahr 1996; erstmals wurden Mieteinnahmen (und zugleich ein Einnahmenüberschuss) im Jahr 2004 erzielt.

Für die Einordnung der in den Streitjahren 1996 bis 2001 verlustbringenden Tätigkeit unter die anzuwendende Fassung der Liebhabereiverordnung ist der Beginn der vorbereitenden

Tätigkeit maßgebend, d.h. es ist die Liebhabereiverordnung vor der Novellierung durch BGBl II 1997/358 anzuwenden. Die durch BGBl II 1997/358 eingeführte Differenzierung zwischen "absehbaren" Zeiträumen mit einerseits 20 bis 23 Jahren und andererseits 25 bis 28 Jahren in Abhängigkeit von der Einstufung in "große" oder "kleine" Vermietung ist daher nicht anzuwenden.

Anzuwenden ist diesbezüglich die Stammfassung der Liebhabereiverordnung BGBl 1993/33, die zwar verschiedene unbestimmte Begriffe zur Umschreibung des maßgeblichen Zeitraumes für "kleine" und "große" Vermietung verwendet. Nach neuerer Rechtsprechung sind diese verschiedenen Begriffe der Stammfassung der Liebhabereiverordnung aber alle mit ca. 20 Jahren anzusetzen (Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 500).

Laut Aktenlage ergibt sich inklusive der nach Prüfungsabschluss eingereichten Steuererklärungen bis 2005 folgendes Gesamtbild der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Ergebnis des Jahres 2005 als Schätzung/Prognose auch für die Folgejahre herangezogen wird:

	<i>Euro</i>	<i>öS</i>
1996	-392,80 €	-5.405,00
1997	-1.249,25 €	-17.190,00
1998	-778,47 €	-10.712,00
1999	-1.045,83 €	-14.391,00
2000	-1.293,87 €	-17.804,00
2001	-1.104,85 €	-15.203,07
2002	-1.375,97 €	-18.933,76
2003	-369,37 €	-5.082,64
2004	1.996,81 €	27.476,70
2005	2.309,56 €	31.780,24
<i>Zw.sum.</i>	<i>-3.304,04 €</i>	<i>-45.464,53</i>
2006	2.309,56 €	31.780,24
2007	2.309,56 €	31.780,24
2008	2.309,56 €	31.780,24
2009	2.309,56 €	31.780,24
2010	2.309,56 €	31.780,24
2011	2.309,56 €	31.780,24
2012	2.309,56 €	31.780,24
2013	2.309,56 €	31.780,24
2014	2.309,56 €	31.780,24
2015	2.309,56 €	31.780,24
	<u>19.791,56 €</u>	<u>272.337,87</u>

Inklusive des Jahres 2007, d.h. des zwölften Jahres einschließlich der Jahre der Vorbereitung, wäre daher bereits mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen zu rechnen. Auch innerhalb eines 20jährigen maßgeblichen Zeitraumes wäre das Gesamtergebnis positiv.

Das Finanzamt teilte am 16. Februar 2007 mit, dass es zu diesem Vorhalt keine Stellungnahme abgebe (UFS-Akt BI 29).

Über die Berufung wurde erwogen:

Ab 2004 wurden Mieteinnahmen erzielt. Eine zwischenzeitliche private Nutzung des gegenständlichen Hauses von 1996 bis 2003 ist nicht ersichtlich und wäre angesichts der Beschreibung des halbfertigen Zustandes anlässlich der Prüfung im Jahr 2002 auch unwahrscheinlich. Dass Privatpferde im Stall eingestellt werden, wird seitens der Bw bestritten. Die Formulierung im Schreiben der Bw vom 11. April 1997 (F-Akt BI 2/1996), dass der Stall bei Bedarf zur Einstellung von zwei bis vier Reitpferden verwendbar sei, steht nicht im Widerspruch zum Vorbringen, dass damit Pferde von Mietern gemeint seien. Es gibt keine konkreten Nachweise für das Einstellen familieneigener Pferde.

Daher ist nunmehr – anders als zum Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Prüfung – davon auszugehen, dass die Bauarbeiten in den Streitjahren zum Zweck der späteren Vermietung des Hauses getätigt wurden.

Damit begannen – vorbehaltlich der nachgeschalteten Liebhabereiprüfung – die Einkünfteerzielung und die unternehmerische Betätigung mit den ersten Ausgaben im Jahr 1996.

Wenn – wie in den Streitjahren – Verluste aus einem Gebäude nach Art eines Einfamilienhauses erwirtschaftet werden, liegt gemäß § 1 Abs 2 iVm § 2 Abs 4 Liebhabereiverordnung (LVO), BGBl 1993/33, dann keine Liebhaberei vor, wenn die Art der Bewirtschaftung in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt.

Unter einem überschaubaren Zeitraum ist – wie bereits im oben wiedergegebenen Vorhalt an die Amtspartei angeführt – ein solcher von ca. 20 Jahren zu verstehen.

Im gegenständlichen Fall ist – wie bereits im oben wiedergegebenen Vorhalt an die Amtspartei dargestellt – zu erwarten, dass bereits nach zwölf Jahren, also weit vor der 20-Jahre-Grenze, ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt wird.

Es ist daher nicht von Liebhaberei, sondern von steuerlich anzuerkennenden Einkünften und unternehmerischer Tätigkeit iSd Umsatzsteuerrechtes auszugehen.

Nach einem aktenkundigen Beobachtungszeitraum (Erklärungen 1996 bis 2005) von zehn Jahren verbleibt im gegenständlichen Fall keine Unsicherheit, die die weitere Aufrechterhaltung der Vorläufigkeit der ursprünglichen Bescheide rechtfertigt.

Der Berufung ist daher stattzugeben.

Im Rahmen der Abänderung der angefochtenen Bescheide gemäß § 289 Abs 2 BAO durch den ersten bis fünften und siebten bis elften Spruchpunkt der vorliegenden Berufungsscheidung werden hierzu im Ergebnis die Inhalte der ursprünglichen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die Vorsteuerüberschüsse erklärungsgemäß veranlagenden, vorläufigen Einkünftefeststellungs- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre

1996 bis 2000 wieder in Kraft gesetzt, indem sie nicht aufgehoben, sondern gemäß § 200 Abs 2 BAO für endgültig erklärt werden. Wegen der mittlerweile – zwischen Erlassung der vorläufigen Bescheide und Erlassung der vorliegenden Berufungsentscheidung – erfolgten Währungsumstellung ist außerdem die Umrechnung der festgesetzten bzw festgestellten Beträge in Euro erforderlich.

Statt der Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird mit dem sechsten Spruchpunkt der vorliegenden Berufungsentscheidung die erklärungskonforme Festsetzung (Veranlagung) für dieses Jahr durchgeführt.

Statt der Nichtfeststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 erfolgt mit dem zwölften Spruchpunkt der vorliegenden Berufungsentscheidung die erklärungskonforme Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für dieses Jahr.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. (neu) Y

Wien, am 19. Februar 2007