



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Perg betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1993 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben betragen:

| | Bemessungsgrundlage | | Abgabe | |
|--------------------------------------|--|--------------|--|----------------------|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 1993 | Steuerpflichtiger Umsatz | 1.039.024 S | Umsatzsteuer | 207.444,70 S |
| | | | Abziehbare Vorsteuer | <u>-112.644,45 S</u> |
| | | | | 94.800,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast) | | | | 6.889,38 € |
| 1994 | Steuerpflichtiger Umsatz | 996.501 S | Umsatzsteuer | 199.300,13 S |
| | | | Abziehbare Vorsteuer | <u>-121.870,88 S</u> |
| | | | | 77.429,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast) | | | | 5.626,98 € |
| 1995 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) | 809.169,83 S | Umsatzsteuer | 161.833,97 S |
| | | | Erwerbssteuer | 3.202,84 S |
| | | | Gesamtbetrag der Vorsteuern (incl. aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb) | <u>-124.620,70 S</u> |
| | | | | 40.416,00 S |

| | | | | |
|--------------------------------------|--|--------------|---|---|
| festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast) | | | | 2.937,15 € |
| 1996 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) | 857.746,32 S | Umsatzsteuer Erwerbssteuer Gesamtbetrag der Vorsteuern (incl. aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb) | 171.549,26 S 2.142,17 S <u>-100.132,91 S</u> 73.559,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast) | | | | 5.345,74 € |
| 1997 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) | 746.524,91 S | Umsatzsteuer Gesamtbetrag der Vorsteuern | 148.065,30 S <u>-89.863,89 S</u> 58.201,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast) | | | | 4.229,63 € |
| 1998 | Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen) | 585.198,75 S | Umsatzsteuer Gesamtbetrag der Vorsteuern | 114.225,20 S <u>-79.786,40 S</u> 34.439,00 S |
| festgesetzte Umsatzsteuer (Zahllast) | | | | 2.502,78 € |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog in den berufsgegenständlichen Jahren 1993 bis 1998 ua. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Strittig ist, ob bei der Vermietungstätigkeit Liebhaberei vorliegt.

Der Unabhängige Finanzsenat ist in seiner Entscheidung vom 21. Juni 2004, RV/0741-L/02, von einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO ausgegangen. Hinsichtlich des näheren Sachverhaltes wird auf diese Entscheidung verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 16.2.2006, 2004/14/0082, die Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuer als unbegründet abgewiesen, soweit der angefochtenen Bescheid die Umsatzsteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in oben zitiertem Erkenntnis im gegenständlichen Fall Folgendes ausgeführt:

Zur Rechtslage auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist für die Zeiträume ab 1995 zu beachten:

Mit dem Beitritt Österreichs zur EU hat Österreich sein Umsatzsteuerrecht an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts, insbesondere an die Sechste MwSt-Richtlinie angepasst. Bis dahin normierten § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 iVm § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972, die Vermietung von Wohnraum, der theoretisch vom Vermieter für seine private Lebensführung genutzt werden kann (so genannte „kleine Vermietung“), müsse, wenn sie notorisch zu Verlusten führt, umsatzsteuerlich als Liebhaberei (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) qualifiziert werden.

Sarnthein stellt (in SWK 2005, S 515) dar, beim Beitritt habe sich aus der Sicht der Sechsten MwSt-Richtlinie ergeben, dass (unter anderem) die verlustträchtige Vermietung von Wohnraum, der sich für die private Lebensführung des Vermieters eigne, wenn eine solche Vermietung im Einzelfall überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit sei (siehe hiezu EuGH 26. September 1996, C-230/94, Enkler), unter die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie (bei Ausschluss des Vorsteuerabzuges) falle. Eine solche Steuerbefreiung habe der Gesetzgeber für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum bei Umsetzung der Sechsten MwSt-Richtlinie in innerstaatliches Recht anordnen wollen. Der Gesetzgeber habe daher durch § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 (in Kraft getreten mit dem Beitritt Österreichs zur EU) den Inhalt der LVO 1993 in den ab dem Beitritt Österreichs geltenden Rechtsbestand übernommen (siehe im Einzelnen Sarnthein, a.a.O.).

Es trifft nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes 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. Nr. 33/1993, konkretisierte Inhalt (als Steuerbefreiung siehe unten) 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, BGBl. Nr. 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 Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (vgl. hierzu auch Ruppe, UStG³, § 2 Tz 258/1, sowie das hg. Erkenntnis vom 7. Juni 2005, 2000/14/0035).

Der österreichische Gesetzgeber hat mit § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 eine umsatzsteuerliche Regelung für die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum getroffen. Er hat diese Art von Vermietung nach der Grundregel des Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie geregelt (siehe Sarnthein, a.a.O. unter Hinweis auf eine Stellungnahme der EU-Kommission). Für andere Arten der Immobilienvermietung hat der österreichische Gesetzgeber in Ausübung der Mitgliedstaatenwahlrechte nach Art. 13 Teil B Buchstabe b sowie Teil C Buchstabe a der Sechsten MwSt-Richtlinie andere Regelungen getroffen (hinsichtlich des Steuersatzes auch unter Ausübung eines Wahlrechtes, welches Österreich in der Beitrittsakte bzw. in Art. 28 Abs. 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie eingeräumt ist), dadurch aber das ihm durch das Gemeinschaftsrecht eingeräumte Ermessen nicht überschritten. So hat der österreichische Gesetzgeber insbesondere die nicht verlustträchtige Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken als zwingend steuerpflichtig (und zwar wie die Beherbergung im Gastgewerbe und die Vermietung zu Campingzwecken zum Steuersatz von 10 %, die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen zum Steuersatz von 20 %), die Vermietung von Grundstücken zu Geschäftszwecken hingegen als steuerbefreit mit Optionsrecht des Vermieters zur Steuerpflicht geregelt (vgl. Ruppe, UStG³, § 10 Tz 58).

Der EuGH hat im Urteil vom 12. Jänner 2006, C 246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, Rz 29, unter Hinweise auf seine Urteile vom 3. Dezember 1998, C-381/97, Belgocodex, Slg. 1998, I 8153, Rn 16 und 17, vom 3. Februar 2000, C-12/98, Amengual Far, Slg. 2000, I 527, Rn 13, und vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Goed Wonen, Slg. 2001, I 6831, Rn 45, zum Ausdruck gebracht, dass den Mitgliedstaaten im Rahmen der Bestimmungen des Artikels 13 Teil C der Sechsten MwSt-Richtlinie ein weites Ermessen zusteht. Es sei Sache der Mitgliedstaaten, zu prüfen, ob es ihnen angesichts der zu einem bestimmten Zeitpunkt in ihrem Land bestehenden Verhältnisse zweckmäßig erscheint, Optionsrechte einzuführen.

Die in Rede stehende 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 Urteil vom 29. April 2004, C-487/01 und C-7/02,

Gemeente Leudsen und Holin Groep, hat der EuGH in diesem Sinne eine niederländische Regelung, welche danach differenziert, ob durch die Vermietung eine bestimmte Rendite erzielt wird, als nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstoßend qualifiziert. Auch im Urteil vom 4. Oktober 2001, C-326/99, Stichting Goed Wonen, ÖStZB 2002/197, hat der EuGH die Ausübung eines Mitgliedstaatenwahlrechtes in Abhängigkeit von der Höhe des Ertrages für zulässig erachtet. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass, wer Wohnraum vermietet, den er auch jederzeit für seine private Lebensführung nutzen kann, anders zu kalkulieren vermag als derjenige, der ausschließlich deshalb vermietet, um Früchte aus dem investierten Kapital zu erwirtschaften. Letzterer wird sich nicht zu einem eine dauerhafte Verlustsituation bewirkenden Verhältnis der Einnahmen zu den Kosten bereit finden.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 24. Februar 2003, B 266/03 bis 270/03 (siehe RdW 2003/285), betreffend die steuerliche Behandlung der so genannten „kleinen Vermietung“ (in der LVO 1993) ausgesprochen, es bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn „bei Wirtschaftsgütern, die einen Bezug zur Privatsphäre aufweisen, bei Auftreten von Verlusten widerlegbar Liebhaberei vermutet“ werde.

Vor diesem Hintergrund hegt der Verwaltungsgerichtshof gegen die in Rede stehende Regelung auch keine grundrechtlichen Bedenken.

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 („kleine Vermietung“) umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist (vgl. § 2 Abs. 4 und § 6 LVO), 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 Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Überschuss zu erwirtschaften.

Die belangte Behörde ist im gegenständlichen Fall davon ausgegangen, dass die Umsätze des Beschwerdeführers aus der Vermietung (unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges zwingend) umsatzsteuerbefreit seien. Diese aus § 28 Abs. 5 Z 2 und § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993, BGBl. Nr. 33/1993 (für die Jahre ab 1995) bzw. aus § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 iVm § 1 Abs. 2 und § 6 LVO 1993 (für die Jahre 1993 und 1994) abgeleitete Rechtsfolge erfordert in sachverhältnismäßiger Hinsicht, dass Wohnraum vermietet worden ist, der sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, also der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses (des Vermieters) dienen kann (Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993).

In der Beschwerde wird vorgebracht, das vermietete Objekt sei ein Gebäude mit fünf Wohnungen. Es übersteige daher deutlich das Ausmaß des in § 1 Abs. 2 LVO 1993 angesprochenen Wohnraumes. Somit sei von einer Vermietung nach § 1 Abs. 1 LVO 1993

auszugehen. Eine Vermietung nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 unterliege einerseits der Umsatzsteuerpflicht und berechtige andererseits zum Vorsteuerabzug.

Der Beschwerdeführer hat bereits im Berufungsverfahren vorgebracht, dass das Mietobjekt aus fünf bis sechs abgeschlossenen Wohnungen bestehe. Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes liegt es auf der Hand, dass ein Gebäude mit fünf abgeschlossenen Wohnungen deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das in § 1 Abs. 2 LVO 1993, BGBl. Nr. 33/1993, angesprochen ist.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid nicht als erwiesen angenommen, dass das Gebäude – entsprechend der Behauptung des Beschwerdeführers – aus fünf bis sechs Wohnungen bestehe. Sie hat sich dabei darauf gestützt, dass der Beschwerdeführer trotz wiederholter Aufforderung keine entsprechenden Nachweise für die Beschaffenheit des Mietobjektes erbracht habe. Damit hat sie Verfahrensvorschriften verletzt:

Zum einen darf ein Vorbringen betreffend die Beschaffenheit eines Gebäudes nicht schon deshalb als unwahr qualifiziert werden, weil hierfür kein entsprechender Nachweis erbracht worden ist. Soweit, wie im gegenständlichen Fall, die Rechtsordnung nicht einer Partei die Beweislast auferlegt, kennt das Verfahrensrecht der BAO eine derartige Beweisregel nicht.

Zum anderen enthält der angefochtene Bescheid keine Feststellungen darüber, wie nun, wenn schon die Behauptung des Beschwerdeführers unzutreffend sei, das Mietobjekt beschaffen gewesen sei. Es wäre der belangten Behörde oblegen, im Rahmen ihrer amtlichen Ermittlungspflicht konkrete Feststellungen hierüber zu treffen. Hiezu hätte sich etwa ein Augenschein oder die Einsichtnahme in den Bewertungsakt des Finanzamtes angeboten. In ihrer Gegenschrift führt die belangte Behörde zwar aus, sie habe den Bewertungsakt beigebracht, diesem seien aber keine zweckdienlichen Informationen zu entnehmen gewesen. Allerdings ist dem Verwaltungsgerichtshof der Bewertungsakt nicht vorgelegt worden und enthält auch der angefochtene Bescheid keine Darstellung des Akteninhaltes. Der Verwaltungsgerichtshof vermag daher nicht zu beurteilen, welche Information jenem Akt zu entnehmen sind. Die allfällige Unergiebigkeit des Aktes hätte aber ohnedies nur zu einer weitergehenden Ermittlungspflicht der belangten Behörde geführt.

Der angefochtene Bescheid war sohin, soweit er die Umsatzsteuer betrifft, aufgrund des Fehlens von Feststellungen über die Beschaffenheit des Mietobjektes gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Da die Beschaffenheit des Mietobjektes – es existiert seit Jahren nicht mehr in der ursprünglichen Form – nicht mehr festgestellt werden kann, jedoch die Beweislast bei der belangten Behörde liegt, wird nunmehr dem Berufungsbegehren entsprochen.

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Linz, am 9. Mai 2006