



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Ingrid Freistück-Prodinger, Dr. Erich Moser und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der A.u.D.F., 9... P, W 37, vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand, 9020 Klagenfurt, Villacher Ring 11, vom 6. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch Dr. Manfred Thalmann, vom 17. August 2004 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1996 bis 2002 nach der am 26. September 2005 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig wird ausgesprochen, dass eine Veranlagung zur Umsatzsteuer 1996 bis 2002 unterbleibt.

Entscheidungsgründe

Die Bw., A.u.D.F., erwarben mit Kaufvertrag vom 1. April 1992 eine Eigentumswohnung in W 37, P.

In den **Umsatzsteuererklärungen 1992 bis 2002**, den **Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 1992 bis 2002**, in der **Prognoserechnung I** vom 22. Mai 1996 für die Jahre 1996 bis 2005, sowie in der

Prognoserechnung II vom 12. Juli 2001 für die Jahre 1999 bis 2006 waren folgende Zahlen ausgewiesen:

Jahr/in S	Vorsteuern lt. Erklärung	Entgelt lt. Erklärung	Entgelte lt. Prognose I	Entgelte lt. Prognose II	Einkünfte lt. Erklärung	Einkünfte lt. Prognose I	Einkünfte lt. Prognose II
1992	107.831,00	-	-	-	- 26.819,00	- 26.819,00	- 26.819,00
1993	1.821,59	11.818,18	11.818,18	11.818,18	- 52.554,00	- 52.554,00	-52.554,00
1994	2.932,27	47.272,73	47.272,73	47.272,73	- 3.985,00	- 3.985,00	- 3.985,00
1995	1.697,77	31.272,73	31.272,73	31.272,73	- 19.700,00	- 19.700,00	- 19.700,00
1996	1.940,54	23.000,00	44000	23.000,00	- 28.646,00	-2997	- 28.646,00
1997	3.089,35	24.181,82	48153	24.181,82	- 35.468,00	490	- 35.468,00
1998	3.372,50	15.909,09	52515	15.909,09	- 37.161,00	4602	- 37.161,00
1999	1.758,12	20.636,37	54090	10636	- 33.688,00	5922	-33688
2000	3.188,23	18.272,73	56951	40000	- 42.645,00	8520	1268
2001	2.720,45	10.000,00	58659	42000	- 48.589,80	9958	3268
2002	1.748,38	10.000,02	62389	42000	- 28.087,25	13411	14269
2003			64261	42000		14998	25768
2004			66189	44000		16634	28000
2005			68174	44000		29750	28429
2006				44000			28429
Summe	132.100,20	212.363,67	665.744,64	462.090,55	-357.343,05	- 1.770,00	-108.590,00

2002 in €	127,06	726,73			-2041,18		
-----------	--------	--------	--	--	----------	--	--

Das Finanzamt erließ (im Wesentlichen) erklärungskonforme **endgültige Umsatz- und Feststellungsbescheiden 1992 bis 1995**.

Am 31. Oktober 1997 langten die Erklärungen für 1996 ein.

In den Jahren **1996 bis 2000** erließ das Finanzamt **erklärungskonforme, gemäß 200**

Abs. 1 BAO vorläufige Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide. Die Verluste 1992 bis 1997 hätten rd. S 170.000,00 betragen. Laut Prognoserechnung sei zwar ein Überschuss bis 2005 ausgewiesen, laut Erklärungen für 1996 und 1997 würden diese voraussichtlich nicht erfüllt.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 12. Juli 2001** legten die Bw. die Prognoserechnung II vor und führten aus, dass 1999 bis 2006 ein voraussichtlicher Gesamtüberschuss von S 95.743,00 erzielt würde. Ab 2000 reduziere sich die Abschreibung, da die Betriebs- und

Geschäftsausstattung zur Gänze abgeschrieben sei. Für eine Eigentumswohnung gelte ein Zeitraum von 20 Jahren, 8 Jahre würden für die Liebhabereibeurteilung nicht reichen.

Nach Einlangen der Steuererklärungen für 2001 und 2002 gab das Finanzamt den Bw. im **Vorhalt vom 4. August 2003** bekannt, dass ab 1996 die Tätigkeit als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifiziert würde. Seit Beginn der Vermietung hätten die Bw. einen Werbungskostenüberschuss von € 23.865,40 erzielt, eine Änderung der Einkunftserzielung sei nicht eingetreten (nur noch Privatanteil). Beim Übergang von einer unternehmerischen zu einer nicht unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 komme die Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 zum Tragen. Bei einem derartigen Übergang liege kein Anwendungsfall des § 12 (10) oder § 11 UStG vor. Erfolge jedoch keine Option zur Eigenverbrauchsbesteuerung, sei eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchzuführen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2003** führten die Bw. aus, dass der VwGH bei der umsatzsteuerlichen Liebhabereiprüfung wiederholt auf die Sofortbeurteilung hingewiesen habe. Die Liebhabereirichtlinien würden die Sofortbeurteilung hingegen überhaupt nicht anführen, sondern bei nachträglicher Beurteilung einer Betätigung als Liebhaberei eine großzügige Handhabung der Bestimmungen über die Rechnungsberichtigung zulassen.

Laut VwGH in zahlreichen, fast ausschließlich erwerbswirtschaftliche Betätigungen (§ 1 Abs. 1 LVO) betreffenden Erkenntnissen stehe für den Bereich des Umsatzsteuerrechts in der Regel kein längerer Beobachtungszeitraum zur Verfügung. Die Entscheidung, ob eine Betätigung umsatzsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen sei, sei insbesondere in jenen Fällen sofort zu treffen, in denen am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt seien (vgl. VwGH vom 24.3.1998, 93/14/0028, betreffend die Vermietung einer Eigentumswohnung). Eine Tätigkeit, die bei Sofortbeurteilung Zweifel offen lasse, ob die Ertragsfähigkeit gegeben sei, sei umsatzsteuerlich keine Liebhaberei (vgl. VwGH vom 24.6.1999, 97/15/0146).

Die Liebhabereirichtlinien würden unter Punkt 6 auf das objektiv erkennbare Ertragsstreben abstellen. Entgegen der weit verbreiteten Fehlmeinung, wonach ein tatsächlich an Hand der Steuererklärung belegbarer Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss ausschlaggebend sei, würden die Liebhabereirichtlinien in aller Deutlichkeit anführen, dass Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften die objektive Eignung einer Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses sei. Der Begriff der Liebhaberei grenze in Umsatzsteuerrecht nicht – wie im Ertragsteuerrecht – Einkunftsquellen von anderen Betätigungen ab, sondern die unternehmerische Tätigkeit von der Konsumsphäre, dem Endverbrauch. Wenngleich einer Tätigkeit, die auf Dauer gesehen

Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erziele, der Charakter einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit nicht abgesprochen werden könne, sei durch das Fehlen oder Ausbleiben solcher Ergebnisse nach Sinn und Zweck der Umsatzsteuer nicht als solches, sondern nur als Anhaltspunkt für das Vorherrschen persönlicher Interessen und Neigungen unter dem bloßen Schein einer unternehmerischen Betätigung von Bedeutung. Wohingegen nicht das Überwiegen der Konsumsphäre in Rede stehe, sei der Grund für das Fehlen des Gewinnstrebens gleichgültig. Es sei daher sachlich notwendig, den Begriff der Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht anders zu fassen als im Ertragsteuerrecht, und es sei unsachlich, für die Abgrenzung zwischen unternehmerischer Tätigkeit und Konsumverhalten auf die Erfordernisse der Einkommensteuerberechnung abzustellen. Die im § 6 der LVO enthaltene Klarstellung, dass Liebhaberei im Umsatzsteuerrecht nur bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 2 UStG 1994 gegeben sei, sei in verfassungskonformer Auslegung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 schon immer zu entnehmen gewesen.

In den **endgültig erlassenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheiden 1996 bis 2002** vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Tätigkeit eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei sei. Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften habe zu unterbleiben, Entgelte würden nicht erfasst und Vorsteuern nicht gewährt. Von einer Vorschreibung der Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung für die angefallenen Mieteinkünfte würde abgesehen. Die Bw. hätten von der Optionsmöglichkeit der Verlängerung des Beobachtungszeitraumes von 12 auf 22 Jahren Gebrauch gemacht und aufgrund der Prognoserechnung I die Erzielung eines positiven Gesamtüberschusses innerhalb des Beobachtungszeitraumes prognostiziert. Anhand der bisherigen Ergebnisse der Jahre 1992 bis 2002 (11 Jahre) sei dieser positive Gesamtüberschuss auch unter Einbeziehung der Überschüsse laut Prognoserechnung nicht erzielbar. Im Umsatzsteuerbescheid 1996 nahm das Finanzamt noch eine Berichtigung der Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 in Höhe von insgesamt S 60.626,00 für die Vorsteuer aus den Gebäudeanschaffungskosten vor.

In der gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2002 eingebrachten **Berufung** führten die Bw. aus, dass das Finanzamt im Jahr des Wohnungskaufes (1992) offensichtlich die Sofortbeurteilung vorgenommen habe, da die Festsetzung der Umsatzsteuer 1992 mit einem Vorsteuerguthaben kassenmäßig verbucht worden sei. Bis zum Veranlagungsjahr 1995 habe das Finanzamt endgültige und ab 1996 vorläufige Bescheide erlassen. Auch nach dem Erkenntnis vom 26.11.1990, 90/15/0073, sei der Übergang von einer Einkunftsquelle zur Liebhaberei und umgekehrt kein Anwendungsfall einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG und § 11 UStG 1994; ebenso wenig würde hiedurch der Eigenverbrauch erfüllt. Da es zu keiner Änderung der Verhältnisse gekommen sei, sei die von der Behörde durchgeführte Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 auszuschließen. Sei

jemand kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts, so komme auch ein Eigenverbrauch nicht mehr in Frage, weil der steuerbare Vorgang des Eigenverbrauchs nach dem ausdrücklichen Hinweis des Gesetzes nur von einem Unternehmer bewirkt werden könne.

In der **mündlichen Berufungsverhandlung** vom **26. September 2005** führte der steuerliche Vertreter Dr. Andreas Kogler neuerlich die Sofortbeurteilung ins Treffen. Selbst wenn man die Tätigkeit als Liebhaberei qualifizieren wollte, sei es zu keiner "Änderung der Verhältnisse" gekommen, denn die Wirtschaftsführung sei durchgehend die gleiche gewesen, lediglich auf Grund der äußeren Faktoren habe sich die Ertragslage der Vermietung verschlechtert. Mangels einer "Änderung der Verhältnisse" könne keine Vorsteuerberichtigung gemäß §12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen werden.

Der Amtsbeauftragte Dr. Manfred Thalmann brachte noch vor, dass das Finanzamt auf Grund der erwirtschafteten Ergebnisse und der prognostizierten Zahlen noch nicht von Beginn an zwingend von der Liebhaberei ausgehen musste. Faktisch seien die Bw. – auch gegenüber dem Finanzamt – bis einschließlich 1995 als "Unternehmer" aufgetreten. Wenn nun das Finanzamt ab 1996 die Vermietung als Liebhaberei qualifizierte, so sei im Übergang vom Unternehmensbereich in die Liebhaberei die "Änderung der Verhältnisse" gelegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. LIEBHABEREI:

Unternehmer ist gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt **gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994** eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Liebhaberei ist gemäß **§ 2 Abs. 1 Z 3 der Liebhabereiverordnung (LVO)**, BGBl. 33/1993 idF BGBl. II 1997/358, bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO liegt gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** 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 (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als

absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Unter Gesamtüberschuss ist gemäß **§ 3 Abs. 2 LVO** der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste zu verstehen.

Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn kann gemäß **§ 6 LVO** nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Vorerst bedarf es der Klärung der Frage, ob das Finanzamt die Vermietung ab 1996 zu Recht als umsatzsteuerliche Liebhabelei behandelte.

Das Finanzamt hat in den Umsatzsteuerbescheiden 1992 bis 1995 die Vermietung der Bw. "sofort" als eine unternehmerische Tätigkeit angesehen. Wenn es nunmehr die Vermietung von Beginn an als steuerlich unbeachtliche Liebhabelei qualifizierte, so konnte das Finanzamt aus verfahrensrechtlichen Gründen diese Ansicht in den Umsatzsteuerbescheiden 1992 bis 1995 nicht mehr umsetzen.

Anders sieht es für die Jahre 1996 bis 2002 aus. Veranlagungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, 2. Aufl., Tz. 7 zu § 20 UStG 1994). Nach Ansicht des Senates war es daher dem Finanzamt nicht verwehrt, in den Bescheiden der noch offenen Veranlagungszeiträume der geänderten Ansicht Rechnung zu tragen und die Unternehmereigenschaft der Bw. zu verneinen. Eine Bestimmung, die in den Folgejahren eine Korrektur der in den Vorjahren allenfalls unrichtig getroffenen Entscheidung hinsichtlich der Unternehmereigenschaft verbieten würde, ist dem UStG 1994 oder sonstigen Verfahrensvorschriften nicht zu entnehmen. Wollte man der Auffassung der Bw. folgen, dürfte selbst bei einer offensichtlich unrichtigen Entscheidung des Finanzamtes in den Vorjahren in noch offenen Veranlagungszeiträumen keine "Richtigstellung" erfolgen. Der von den Bw. als maßgeblich erachteten Sofortbeurteilung kann nicht der Sinn unterstellt werden, dass selbst rechtlich unrichtige Feststellungen in noch offenen Veranlagungsverfahren beibehalten werden müssten.

Wenn die Bw. unter Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 24. 6. 1999, 97/15/0146, meinen, bei Zweifeln hinsichtlich der Liebhabelei bzw. Unternehmereigenschaft dürfe umsatzsteuerlich keine Liebhabelei festgestellt werden, so mag dies auf den dort strittigen Sachverhalt einer typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigung iSd § 1 Abs. 1 LVO zutreffen, der aber von dem hier zu beurteilenden Fall einer Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO bedeutend abweicht. Auf die differenzierte Behandlung der beiden Tatbestände haben die Bw. mit ihren Vorbringen zum Erkenntnis des VfGH vom 20. 6. 2001, B 2032/99, selbst hingewiesen.

Das bei Zorn in ÖStZ 1989, S 261, ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 3. 11. 1986, 86/15/0025, hat wiederum einen Betrieb, also eine nach der LVO unter § 1 Abs. 1 zu subsumierende Tätigkeit, betroffen. Zwar hat der VwGH darin ausgesprochen, dass *"für den Bereich des Umsatzsteuerrechtes in der Regel kein längerer Beobachtungszeitraum zur Verfügung steht, weil insbesondere in jenen Fällen, wo am Leistungsaustausch Unternehmer beteiligt sind, die Entscheidung, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, sofort getroffen werden muss"*, doch hat er in diesem Fall die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Veranlagung nicht als rechtswidrig angesehen.

Der VwGH leitet die Sofortbeurteilung aus den Besonderheiten der Vorschriften über die umsatzsteuerliche Rechnung ab. Die Sofortbeurteilung ist jedoch kein dogmatisches Erfordernis der umsatzsteuerlichen Liebhabereibeurteilung, zeigt sich dies doch in den Fällen, in denen der VwGH die Vorläufigkeit von Umsatzsteuerbescheiden – ausdrücklich oder stillschweigend – nicht als rechtswidrig anerkannte. Bei den Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO ist davon auszugehen, dass idR schon auf Grund ihres Umfanges (und auch der Anzahl der ausgestellten Rechnungen) keine vergleichbaren Schwierigkeiten wie bei der nachträglichen Berichtigung von Rechnungen aus Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO auftreten. Gerade bei Betätigungen, die eine besondere Nähe zur Privat- oder Konsumsphäre aufweisen, ist es gerechtfertigt, nicht dem Abgabengläubiger bzw. der Allgemeinheit die durch die Sofortbeurteilung entstehende erhöhte Gefahr eines Abgabenausfalles, sondern dem sich Betätigenden die Berichtigung der von ihm ausgestellten Rechnungen zuzumuten, wenn nach mehrjähriger Beobachtung gewiss ist, dass die Betätigung eine Liebhaberei ist (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S 282 ff. und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei der (Ferien)wohnung um ein dem Bereich der Konsumsphäre zuzurechnendes Wirtschaftsgut. Ihre Vermietung ist jedenfalls eine Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO, für die eine umsatzsteuerliche Liebhaberei dem Grunde nach nicht ausgeschlossen ist.

In dem von Dr. Kogler nochmals in der mündlichen Verhandlung zitierten Erkenntnis vom 17. 10. 2001, 98/13/0025, iZm der Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung, hat der VwGH die Sofortbeurteilung zwar angesprochen, doch wurde in diesem Fall die Tätigkeit von Beginn an unmissverständlich zur Liebhaberei erklärt. Der VwGH hat darin, ebenso wie im Erkenntnis vom 24. 4. 2002, 96/13/0191, auch ausgesprochen, dass – wenn Gewinne oder Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden können - dies nicht bedeutet, dass in derartigen Fällen hinsichtlich § 2 Abs. 2 Z 5 UStG ein anderes Kriterium für die objektive Ertragsfähigkeit herangezogen werden kann, als die Prognose auf die Erzielung eines Gesamterfolges innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes. Es war daher keineswegs

abwegig, dass sich das Finanzamt auch für die Umsatzsteuer an der Erzielung eines Gesamterfolges innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes orientierte.

Mit der Erlassung der vorläufigen Bescheide mussten sich die Bw. der "Gefahr" der Qualifikation der Vermietung als Liebhaberei und der damit verbundenen Konsequenzen bewusst (gewesen) sein. Daher wäre es wohl "an der rechten Zeit" gewesen, die Einwendungen betreffend die Sofortbeurteilung unmittelbar nach Erlassung der vorläufigen Bescheide zu erheben. Wenn das Finanzamt auch zu der nunmehrigen Ansicht nicht bereits im ersten Jahr gelangte, sondern diese Entscheidung bei "besserer Einsicht" traf, so steht dies der getroffenen Entscheidung nicht entgegen. Auch wenn von Anfang an Werbungskostenüberschüsse vorlagen, wäre bei Einstufung der Vermietung als Liebhaberei durch das Finanzamt von Beginn an ein Vorwurf der Bw. – insbesondere auf Grund des Sinkens der Werbungskostenüberschüsse im dritten und vierten Jahr - nicht abwegig gewesen. Es sollte aber dann dem Finanzamt nicht verwehrt sein, bei entsprechender "Klarheit" bzw. einem Sich-Herauskristallisieren der "wahren" Ergebnisse die maßgeblichen Änderungen durchführen zu können. Bei Wirtschaftsgütern der "Konsumsphäre" wäre eine sofortige, endgültige Entscheidung über die Unternehmereigenschaft im ersten Jahr mit unveränderbarer "Bindungswirkung" für die Folgejahre fern der Praxis, weil es gerade in diesem Fall der Steuerpflichtige in der Hand hätte, durch "(be)schön(igend)e" Prognosezahlen das Finanzamt zu einer "unumstößlichen" Bejahung der Unternehmereigenschaft zu veranlassen.

Die Bw. wiesen innerhalb von 11 Jahren einen Werbungskostenüberschuss iHv rd. 357.000,00 und selbst unter Einbeziehung der zuletzt maßgeblichen Prognose II nach Ablauf von 15 Jahren einen Werbungskostenüberschuss iHv rd. S 108.000,00 aus, wobei man wegen der genannten Verschlechterung der Ertragslage von der Nichtrealisierbarkeit der prognostizierten Zahlen ausgehen durfte. In keinem Jahr der 11-jährigen Vermietung haben die Bw. Einnahmenüberschüsse ausgewiesen. Bei diesen Zahlen und unter Berücksichtigung der auf Grund äußerer Einflüsse immer schlechteren Ertragslage konnte der Senat nicht zur Überzeugung gelangen, dass die Vermietung "auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse erwarten" ließ. Die Qualifikation als umsatzsteuerliche Liebhaberei erfolgte daher zu Recht.

2. VORSTEUERBERICHTIGUNG GEMÄSS § 12 Abs. 10 UStG 1994:

Der Umsatzsteuer unterliegt gemäß **§ 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994** der Eigenverbrauch im Inland. Eigenverbrauch liegt vor

a) wenn ein Unternehmen Gegenstände (einschließlich des Betriebes, Teilbetriebes, oder des Unternehmens selbst), die seinem Unternehmen dienen oder bisher gedient haben, für Zwecke verwendet oder verwenden lässt, die außerhalb des Unternehmens liegen; ...

Gemäß **§ 6 Abs. 1 Z 9 lt. a UStG 1994** sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 steuerfrei.

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 (Abs. 3), so ist gemäß **§ 12 Abs. 10 UStG 1994** für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von 1/5, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von 1/10 der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 sieht eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Die Änderung der Verhältnisse muss im Unternehmensbereich eingetreten sein. Eine solche Änderung kann daher nur vorliegen, wenn der Unternehmer ursprünglich Umsätze ausführte, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten, in weiterer Folge aber Umsätze ausführt, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen. Eine Änderung der Verhältnisse liegt erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung vor.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Bw. bis 1995 nach außen hin auch gegenüber dem Finanzamt faktisch als Unternehmer aufgetreten seien. Ab 1996 seien sie – weil Liebhaberei festgestellt wurde – keine Unternehmer mehr gewesen und sei folglich ein Übergang von der unternehmerischen Tätigkeit zur nichtunternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gegeben. Zusage des unecht steuerfreien Eigenverbrauches des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 sei eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorzunehmen.

Die Verhältnisse haben sich jedoch unbestrittenermaßen nicht geändert. Die Wirtschaftsführung war in den Jahren 1992 bis 2002 die gleiche, dies stellt selbst das Finanzamt nicht in Abrede. Wenn die Unternehmereigenschaft der Bw. nach Auffassung des Finanzamtes in den Umsatzsteuerbescheiden 1992 bis 1995 zu Unrecht bejaht wurde und eigentlich von Beginn an zu verneinen gewesen wäre, so kann diese "unrichtige" Unternehmereigenschaft den Bw. nicht zum Nachteil gereichen. Bei der gegebenen Sachlage ist daher nach Auffassung des Senates im Jahr 1996 von keiner "Änderung der Verhältnisse" und folglich von keinem im Unternehmensbereich gelegenen "Übergang" von der unternehmerischen zur nichtunternehmerischen Tätigkeit und einem damit verbundenen unecht befreiten Grundstückseigenverbrauch auszugehen. Für eine Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 bleibt somit kein Raum (vgl. auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S. 287).

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 ist daher teilweise Folge zu geben und die Vorsteuerberichtigung nicht in Ansatz zu bringen. Im Übrigen wird die Berufung gegen die

Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2002 als unbegründet abgewiesen und gleichzeitig ausgesprochen, dass eine Veranlagung zur Umsatzsteuer 1996 bis 2002 zu unterbleiben hat.

Klagenfurt, am 27. Oktober 2005