



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 18. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 17. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 1999 - 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Einkunftsquelleneigenschaft eines im Hälfteeigentum der beiden Berufungswerber (Bw.) stehenden Einfamilienhauses, aus dessen Vermietung diesen von Februar 2000 bis März 2004 Mieteinnahmen zufließen, bevor es seit April 2004 einem der beiden Bw. für private Wohnzwecke dient.

Die Vermietungsgemeinschaft der beiden Bw. ist seit dem Jahr 2000 steuerlich erfasst. Für die Jahre 1999 – 2004 ergingen bis April 2006 Umsatz- und Feststellungsbescheide gem. §188 BAO des Finanzamtes X. (bzw. des Vorgänger-Finanzamtes Y.), welche jeweils nach erklärungskonformer Veranlagung ohne Rechtsmittel in Rechtskraft erwachsen. Die Bescheide für die Jahre 2003 und 2004 wurden gemäß § 200 BAO vorläufig unter Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft des verfahrensgegenständlichen Mietobjekts erlassen.

Am 17. Dezember 2009 erließ das Finanzamt X. (FA) für die Jahre 1999 - 2004 auf Basis des § 295a BAO geänderte Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO, in welchen es sowohl die Einkunftsquelleneigenschaft des Bezug habenden Einfamilienhauses als auch die daraus abgeleitete Unternehmereigenschaft der Vermietungsgemeinschaft verneinte. Begründend verwies die Erstbehörde darauf, dass die Vermietung des Objekts gemäß einer Eingabe der Bw. vom 25. Mai 2004 vor Erzielung eines Gesamtüberschusses per 1. April 2004 aus privaten Gründen (Privatnutzung) eingestellt worden sei und daher von steuerlicher Liebhaberei (*kleine Vermietung gemäß § 1 Abs. 2 LVO*) bzw. dem Nichtvorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen werde. Die vorzeitige Beendigung der Vermietung stelle ein rückwirkendes Ereignis (gemeint: im Sinne des § 295a BAO) dar.

In der Berufung gegen diese Bescheide führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, diese hätten (selbst wohnversorgt) das 1999 im Erbweg erworbene, verfahrensgegenständliche Einfamilienhaus nach umfangreichen Sanierungsmaßnahmen im Jahr 2000 für drei Jahre vermietet. Nachdem der Mieter den Vertrag nach Ablauf der vereinbarten Zeit nicht mehr verlängert habe und trotz intensiver Suche kein Nachmieter zu finden gewesen sei, habe sich einer der beiden Hälfteeigentümer aus wirtschaftlichen Gründen (zur Vermeidung eines sonst notwendigen Verkaufs des Objekts) entschlossen, seinen bisherigen Hausstand in der Obersteiermark aufzugeben und in das geerbte Haus in der Oststeiermark zu ziehen. Aus der Vermietung wäre in absehbarer Zeit ein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen, die private Inanspruchnahme sei zwangsweise erfolgt. Die Beendigung sei daher im Sinne der Judikatur des VwGH durch den Eintritt von Unwägbarkeiten bedingt gewesen, was einer Beurteilung als steuerliche Liebhaberei entgegenstehe.

Nach Beischaffung einer (unlesbaren) Prognoserechnung und Abklärung des letzten Zuflusses von Mieteinnahmen aus dem strittigen Objekt (März 2004) legte das FA das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Vorlagebericht vertrat die Erstbehörde den Standpunkt, dass die kurze Zeitspanne zwischen der Beendigung der Vermietung (März 2004) und dem Beginn der Eigennutzung (April 2004) auf eine nur begrenzte Intensivsuche nach einem Nachmieter schließen lasse. Tatsächlich seien die Bw. offenkundig nicht an einer weiteren Vermietung sondern vielmehr an der privaten Nutzung interessiert gewesen. Im Übrigen zählten bei der *kleinen Vermietung* Probleme bei der Nachmietersuche zu den typischen Vermieter Risiken, sodass die Bw. damit keine Unwägbarkeiten aufgezeigt hätten.

Über die Berufung wurde erwogen

Die Bestimmung des § 295a BAO (in Kraft gesetzt durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003) lautet: *Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.*

Zum Anwendungsbereich des § 295a BAO hat der VwGH im Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2006/15/0343 (betreffend eine von der Abgabenverwaltung wegen Verkaufs vor Erzielung eines Gesamtüberschusses als Volutputarbetätigung gemäß § 1 Abs.2 LVO eingestufte Vermietung einer Eigentumswohnung) festgehalten:

§ 295a BAO ist eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung. Sie nimmt in keiner Weise Einfluss auf den Tatbestand materieller Abgabengesetze. Es ist vielmehr den materiellen Abgabengesetzen zu entnehmen, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Demnach ist anhand der materiellen Abgabengesetze zu prüfen, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegen kann (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219, vom 20. Februar 2008, 2007/15/0259, vom 25. Juni 2008, 2006/15/0085, sowie vom 4. Februar 2009, 2006/15/0151).

Sehen Abgabenvorschriften eine Rückwirkung vor, ist nach § 295a BAO insoweit eine Änderung von Bescheiden möglich, als das nachträglich eingetretene Ereignis rückwirkend Auswirkungen auf Bestand und Umfang eines Abgabenanspruches zeitigt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219).

Die belangte Behörde hat den Verkauf der bis dahin vermieteten Eigentumswohnung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO qualifiziert und auch insoweit die Rechtslage verkannt. Der Verkauf des Mietobjektes stellt für den Fall, dass er vor der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses erfolgt und nicht auf eine Unwägbarkeit im Sinne der eingangs angeführten Rechtsprechung zurückzuführen ist, ein Indiz dafür dar, dass die Vermietung von vornherein nicht für die Dauer eines absehbaren Zeitraumes iSd § 2 Abs. 4 LVO beabsichtigt war. Letzteres kann - wenn es sich zur Gewissheit verdichten sollte - eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO darstellen, die zur amtswegigen Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren nach § 303 Abs. 4 BAO, nicht aber zur Abänderung der Einkommensteuerbescheide nach § 295a leg. cit. berechtigt.

Nicht anders als in dem vom VwGH entschiedenen Verfahren stellt sich der hier zu beurteilende Fall nach dem vorgelegten Akteninhalt dar:

Die beiden Hälfteigentümer des strittigen Einfamilienhauses sind Geschwister.

Nach den Grundbuchsdaten hatte die Schwester im Jahr 1976 zunächst einen Hälfteanteil an der Liegenschaft käuflich erworben und in der Folge Anfang 1995 durch Einantwortung auch

das Eigentum an der zweiten Grundstückshälfte erlangt, sodass sie vorübergehend Alleineigentümerin gewesen war. Mit Schenkungsvertrag vom 14. Februar 2000 hatte sie ihrem Bruder eine Hälfte der Liegenschaft übertragen.

An dem in einem Sachverständigengutachten aus dem Jahr 1992 mit 1 Million Schilling bewerteten Einfamilienhaus waren nach den eingereichten Abgabenerklärungen vor Beginn der Vermietung mit einem Aufwand von rd. einer halben Million Schilling (fremdfinanzierte) Sanierungsarbeiten durchgeführt worden, welche ab dem Jahr 2000 gemäß § 28 Abs. 2 EStG mit je 1/10 abgeschrieben wurden.

Im Zuge der Veranlagungen 2000 und 2002 war die Vermietungstätigkeit vom FA offenbar in Hinblick auf ihre Einkunftsquelleneignung überprüft worden. Demnach ist die Erstbehörde davon ausgegangen, dass „ehestens“ (AV vom 18.2.2002) bzw. „nach Wegfall der 1/10-Absetzungen“ (AV vom 7.1.2004) mit positiven Einkünften zu rechnen ist.

Offenbar in Unkenntnis der beim FA am 28. Mai 2004 eingelangten Meldung der Bw. über die Beendigung der Vermietungstätigkeit per 31. März 2004 und nachfolgende Privatnutzung (Formular Verf 25), hatte das FA noch am 23. Juli 2004 unter Anerkennung der Einkunftsquelleneigenschaft gemäß § 200 BAO vorläufige Bescheide für 2003 erlassen, die mit der Notwendigkeit eines 5 - 8jährigen Beobachtungszeitraums begründet worden waren, der erforderlich sei, um beurteilen zu können, ob innerhalb von 20 bzw. 23 Jahren ein Gesamtüberschuss tatsächlich erzielbar sei.

Dauerhaft verlustbringende Betätigungen sind nach den Vorgaben der Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 idGF (LVO) daraufhin zu überprüfen, ob ihnen steuerliche Beachtlichkeit zukommt oder nicht.

Nach der für die Streitjahre geltenden Fassung des BGBl. II Nr. 358/1997 ist Liebhaberei u.a. zu vermuten, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen entstehen (§ 1 Abs. 2 Z. 3 LVO). Der Abgabepflichtige hat aber die Möglichkeit, diese Annahme nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO zu widerlegen. Demnach ist nicht von Liebhaberei auszugehen, wenn er nachweist, dass die konkret ausgeübte Vermietung objektiv geeignet ist, innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. innerhalb von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu führen.

Nicht ein tatsächlicher wirtschaftlicher Gesamterfolg, sondern die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines solchen, subsidiär das nach außen in Erscheinung tretende Streben des Tätigen nach einem solchen Erfolg, hat demnach als Tatbestandsvoraussetzung für das Vorliegen von Einkünften zu gelten.

Der Zeitraum von 20 bzw. 23 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige plant, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Ist dagegen eine Vermietung nur für einen begrenzten Zeitraum geplant, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Nach Ansicht des VwGH muss es der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat ...

Der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, hat den Beweis zu führen, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit (zumindest) bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat. In diesem Zusammenhang kommt nach ständiger Rechtsprechung auch solchen Umständen steuerlich beachtliche Indizwirkung zu, die den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (neuerlich VwGH 24.6.2010, 2006/15/0343 mit weiteren Judikaturverweisen).

Wie dargestellt ist die Erstbehörde nach der Aktenlage – bis 2002 endgültig, ab 2003 vorläufig - davon ausgegangen, dass bei der im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Vermietung mehr für als gegen eine objektive Eignung als Einkunftsquelle spricht. Vor diesem Hintergrund stellt im Sinne des zitierten VwGH-Erkenntnisses die Tatsache der Einstellung der Vermietungstätigkeit per 31. März 2004 keinesfalls mehr als ein Indiz für eine fehlende Überschusserzielungsabsicht dar, welches sich bei entsprechender Beweisführung allenfalls zu einem Grund für eine Maßnahme nach § 303 Abs.4 BAO verdichten könnte.

Einer weiteren Klärung des Sachverhalts bedarf es dazu schon deshalb, weil nach den Berufungsausführungen das auslösende Moment für die Beendigung (keine Verlängerung des ausgelaufenen Mietvertrages) nicht von den Bw sondern vom damaligen Mieter gesetzt wurde und dieser Umstand daher keine Rückschlüsse auf den ursprünglichen Plan der Bw. über die Dauer ihrer Vermietungstätigkeit zulässt. Andererseits ist auch nicht auszuschließen, dass die Bw. allenfalls in Kenntnis der fehlenden Absicht ihres Mieters, das Mietverhältnis nach dem

Auslaufen der vereinbarten Mietvertragsdauer verlängern zu wollen, nicht bereits vor dem 31. März 2004 mit der intensiven Suche nach Nachmietern begonnen haben. Ohne entsprechende Erhebungen ist eine Aussage über die Intensität der Nachmietersuche nicht möglich.

Eine Bescheidänderung der rechtskräftigen Umsatz- und Feststellungsbescheide 1999 – 2004 nach § 295a BAO rechtfertigt die Beendigung der Vermietungstätigkeit nach dem zitierten VwGH-Erkenntnis aber in keinem Fall (für 2003 und 2004 würde eine derartige Maßnahme zudem daran scheitern, dass die geänderten Erstbescheide erst nach dem Eintritt des „nachträglichen Ereignisses“ ergangen sind). Wegen Fehlens einer verfahrensrechtlichen Grundlage für die angefochtenen Bescheide war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 18. August 2010