



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Adr, vertreten durch Corti & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Unternehmensberater, 8010 Graz, Andreas-Hofer-Platz 17, vom 12. Jänner 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 11. November 2008 betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2004 sowie 2006 und 2007 und gegen die Bescheide vom 11. November 2008 betreffend Endgültigerklärung der Bescheide über Umsatzsteuer und Festsetzung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Seitens des Finanzamtes wurden vorläufige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000 bis 2004 sowie für 2006 erlassen. Die das Jahr 2005 betreffenden vorläufigen Bescheide (U, F) wurde mit Berufung angefochten und mit wiederum vorläufigen Berufungsvorentscheidungen erledigt, die schließlich mit Bescheiden vom 11.11.2008 für endgültig erklärt wurden. Für das Jahr 2007 ergingen am 11.11.2008 endgültige Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide als Erstbescheide.

Am 11.11.2008 wurden auch endgültige Bescheide betreffend die Jahre 2000 bis 2004 sowie 2006 erlassen. Alle endgültigen Bescheide wiesen ein steuerliches Ergebnis von Null aus, dh die Umsatzsteuer wurde ebenso wie der Anteil an den Einkünften eines jeden der beiden

Miteigentümer mit Null festgesetzt. Das selbe gilt für die am 11.11.2008 für endgültig erklärten vorläufigen Berufungsvorentscheidungen 2005 sowie für die 2007 betreffenden Erstbescheide.

Begründend führte das Finanzamt zu seinen endgültigen Bescheiden aus, aufgrund der bisherigen Entwicklung der Ergebnisse aus der vermieteten Eigentumswohnung könne mit Gewissheit davon ausgegangen werden, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 21 Jahren ein positives Gesamtergebnis nicht mehr erzielbar sei. Vielmehr müsse von einer umsatz- und ertragsteuerlichen Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO ausgegangen werden. Die zunächst vorläufig erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2000 bis 2004 sowie 2006 seien somit ohne Berücksichtigung von Umsätzen und Vorsteuerbeträgen sowie von Werbungskostenüberschüssen durch endgültige Bescheide ersetzt worden. Unter den selben Voraussetzungen sei es zur Endgültigerklärung der Bescheide für 2005 sowie zur Erlassung von Erstbescheiden für 2007 gekommen.

Die Miteigentümergeinschaft als Berufungswerberin brachte durch ihren steuerlichen Vertreter Berufungen „gegen die Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für 2000 – 2007 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2000 – 2007, jeweils vom 11. November 2008“, ein. Als Berufungsgegenstand umschrieb sie, sie wende sich gegen die „Einstufung der Vermietungstätigkeit als umsatzsteuerliche Liebhabereibetätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO“ und führte weiter aus:

Die Eigentumswohnung in Adr1, sei unter Aufnahme von Fremdkapital im Jahr 2000 angeschafft (Anm.: Laut über Ersuchen der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nachgereichtem Kaufvertrag wurde dieser am 18. Oktober 1999 abgeschlossen) und ab 2001 vermietet worden. Im Jahr 2004 sei dem Finanzamt eine Prognoserechnung übermittelt worden, die unter Einbeziehung einer vorzeitigen Kredittilgung im Jahr 2014 im Jahr 2019 „einen Gesamtüberschuss“ ausweise. Die Feststellung des Finanzamtes, wonach – abweichend von der Prognoserechnung – ein höherer Werbungskostenüberschuss aus der Vermietungstätigkeit entstanden sei, treffe zu. Auf dieser Grundlage sei es zur Einstufung der streitgegenständlichen Vermietungstätigkeit als umsatz- und ertragsteuerliche Liebhaberei gekommen.

Hinsichtlich der **umsatzsteuerlichen Liebhaberei** sehe die Berufungswerberin eine nicht gemeinschaftsrechtskonforme Beurteilung des Sachverhaltes. Gemäß § 6 LVO könne umsatzsteuerliche Liebhaberei nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vorliegen. Dies betreffe auch die Vermietungstätigkeit der Berufungswerberin, die eine „kleine Vermietung“ gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO darstelle. Dem stehe aber Art. 4 Abs. 1 der 6. MwSt-

RL entgegen, wonach Umsatzsteuerpflicht dann eintrete, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig ausgeübt werde, dies ungeachtet des Ergebnisses der Tätigkeit. Gemeinschaftsrechtlich sei auf den Fall Enkler Bezug zu nehmen, demgemäß eine Vermietung dann als wirtschaftliche Tätigkeit einzustufen ist, wenn sie unter marktkonformen Bedingungen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird. Wenn auch das Gemeinschaftsrecht für die Vermietung eine unechte Steuerbefreiung vorsehe, stehe den Mitgliedstaaten eine Option zur Steuerpflicht offen. In Österreich sei eine Wohnraumvermietung allgemein nicht steuerbefreit. Daher sei es nicht zulässig, die Umsatzsteuerpflicht einer „kleinen Vermietung“ vom ertragsteuerlichen Totalerfolg abhängig zu machen. Für die Berufungswerberin ergebe sich daraus, dass die von ihr zu fremdüblichen Konditionen ausgeübte, nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit nach österreichischer Gesetzeslage Umsatzsteuerpflicht begründe, weshalb ihr auch der Vorsteuerabzug zustehe.

Die Berufungen wurden der Abgabenbehörde II. Instanz ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen direkt vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorab ist festzuhalten: Die Berufungswerberin hat durch ihren steuerlichen Vertreter die „jeweils vom 11.11.2008 stammenden“, angefochtenen Bescheide in der Berufung unterschiedslos als „Feststellungsbescheide gemäß [§ 188 BAO](#)“ bzw. als „Umsatzsteuerbescheide“ bezeichnet. Nun sind aber die das Jahr 2005 betreffenden Bescheide vom 11.11.2008 solche, mit denen der vorläufige Umsatzsteuerbescheid (BVE, 20.2.2007) bzw. der vorläufige Feststellungsbescheid (BVE, 20.2.2007) für endgültig erklärt wurden. Ein endgültiger Bescheid ist nicht mit einem Bescheid über eine Endgültigerklärung ident.

Nach *Ritz, BAO*³, § 200, Tz 13, wirkt aber ein Bescheid über eine Endgültigerklärung in Bezug auf seine Anfechtbarkeit inhaltlich wie ein Bescheid, der an die Stelle des vorläufigen Bescheides tritt; er ist somit so zu sehen, als enthielte er nicht nur die (für sich anfechtbare) Endgültigerklärung, sondern auch eine erstmalige, dem vorangehenden Sachbescheid entsprechende unveränderte Sacherledigung. Insofern schadet es nicht, dass die Berufungswerberin die Bescheide 2005 über die Endgültigerklärung nicht als solche bezeichnet und somit in ihren pauschal alle Streitjahre umfassenden Berufungen nicht von den anderen angefochtenen Bescheiden unterschieden hat. Sind doch die Endgültigerklärungsbescheide mit den selben Argumenten anfechtbar wie die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2000 bis 2004, 2006 und 2007, die endgültige Festsetzungen zum Inhalt haben.

Liebhaberei:

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 in der im Berufungsfall anzuwendenden Fassung [BGBl. II Nr. 358/1997](#), ist Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen. Diese Annahme kann nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO 1993 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#), liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 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 dieser 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).

Gemäß § 6 LVO 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne nur bei Betätigungen iS des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Unter welchen Voraussetzungen bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs. 2 LVO 1993 – der sogenannten „kleinen Vermietung“ – umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, beurteilt sich nach den Grundsätzen, wie sie 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 (VwGH 29.3.2006, [2004/14/0082](#)).

Im Streitfall ist die Abgabenbehörde I. Instanz zu dem Schluss gelangt, dass die bisherige Ergebnisentwicklung der berufungswerberischen Vermietungstätigkeit mit Gewissheit ein positives Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ausschließt. Sie hat dies insbesondere in ihrer Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen vom 20. Februar 2007 betreffend Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheid 2005 näher dargelegt. Dieser – aus ertragsteuerlicher Sicht gebotenen -Liebhabereibeurteilung ist die Berufungswerberin in ihren streitgegenständlichen Berufungen argumentativ nicht entgegengetreten (auf die entsprechenden Ausführungen der Abgabenbehörde I. Instanz wird verwiesen). Jedoch sieht die Berufungswerberin in umsatzsteuerlicher Hinsicht eine Liebhaberei nicht als gegeben („Die Berufung richtet sich.....gegen die Einstufung der Vermietungstätigkeit unseres Klienten als **umsatzsteuerliche**

*Liebhabeibetätigung gem. § 1 Abs. 2 LVO", „Hinsichtlich der **umsatzsteuerlichen** Liebhaberei sehen wir jedoch eine nicht gemeinschaftsrechtskonforme Beurteilung des Sachverhaltes.").*

Zur angesprochenen Problematik hat der VwGH in seinem Erkenntnis 2004/14/0082 vom 16.2.2006 unter Verweis auf seinen Beschluss vom 26. Mai 2004, EU 2004/0002 und 0003, klargestellt, dass die umsatzsteuerliche Regelung der sogenannten „kleinen Vermietung“ (§ 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO 1993, § 28 Abs. 5 Z 4 UStG1994) der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG **nicht widerspricht**. Vielmehr findet die österreichische Regelung 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. auch Ruppe, UStG3, § 2 Tz 258/1). Der VwGH hat diese Sichtweise in seinem jüngeren Erkenntnis 2006/15/0318 vom 23.9.2010, betreffend Zeiträume, in denen die Liebhabereibeurteilung nach der LVO 1993 idF [BGBl. II Nr. 358/1997](#) vorzunehmen war, bekräftigt.

Dem UStG 1994 (insbesondere dessen § 28 Abs. 5 Z 4) ist keine Willensentscheidung des österreichischen Gesetzgebers, wonach die verlustträchtige Vermietung privat nutzbaren Wohnraums steuerpflichtig sein soll, zu entnehmen (vgl. hierzu UFS 3.3.2011, RV/0200-F/08 in UFS-Journal, Mai 2011, Nr.5, mit Hinweis auf *Sarnthein* in SWK-Heft 16/17/2006, S 503).

Soweit sich die Berufungswerberin auf die vom EuGH im Urteil in der Rechtssache *Enkler* (EuGH 26.9.1996, [C-230/94](#)) aufgestellten Grundsätze stützt, ist ihr zu entgegnen: Ein „nachhaltiges“ Betreiben ohne Rücksicht auf den ertragsteuerlichen Erfolg, wie die Berufungswerberin ihn laut ihrer Interpretation des Urteils *Enkler* für ausreichend hält, genügt tatsächlich nicht. Vielmehr lässt sich dem genannten EuGH-Erkenntnis klar entnehmen, dass die Höhe der Einnahmen für die Frage, ob ein Gegenstand zu wirtschaftlichen Zwecken verwendet wird, sehr wohl bedeutsam ist. Dass eine Vermietung einer Eigentumswohnung nur dann wirtschaftlichen Grundsätzen entspricht, wenn sie unter Berücksichtigung der gewählten Finanzierung und der zu erwartenden Aufwendungen nach einer gewissen Zeit eine entsprechende Rendite erbringt, ist evident. Voraussetzung dafür ist, dass die Vermietung jenen Grundsätzen entspricht, unter denen sie gewöhnlich von Personen ausgeübt wird, die einen Ertrag aus der Vermietung anstreben.

Zur mehrfach betonten Marktkonformität der in Streit stehenden Vermietungstätigkeit ist im Übrigen zu sagen, dass gerade diesbezüglich Zweifel angebracht sind. So stand laut unwidersprochener Bescheidbegründung des Finanzamtes (U und F 2005) die Wohnung – die überdies laut Kaufvertrag nicht wie behauptet 2000, sondern schon 1999 erworben wurde -

aus privater Motivation 18 Monate leer, so wurde der 2004 mit BB – offenbar einer Verwandten – zustandegewonnene Mietvertrag ohne Wertsicherungsklausel abgeschlossen.

Abschließend ist zusammenzufassen: Die von der Berufungswerberin betriebene „kleine Vermietung“ ist ertragsteuerlich unwidersprochen als Liebhaberei zu beurteilen. Im Lichte obenstehender Ausführungen ist sie dies auch umsatzsteuerrechtlich. In Konsequenz dessen sind weder die Werbungskostenüberschüsse, noch die Umsätze und Vorsteuerbeträge steuerlich beachtlich und es war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. August 2011