



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder über die Berufungen der Bw, vom 24. Mai 2006 und 2. August 2006 gegen die Bescheide des FA vom 25. April und 6. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1999 sowie Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2004 am 28. März 2012 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999 vom 25.4.2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Der Berufung gegen die Bescheide vom 6.7.2006 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 bis 2004 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw) erklärten seit dem Jahr 1994 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von zwei Appartements in K. Die Veranlagung zur Umsatzsteuer sowie die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1994 bis 2004 erfolgte zunächst vorläufig (Anerkennung einer Einkunftsquelle). Am 25.4.2006 erließ das Finanzamt für die Jahre 1994 bis 2004 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide, in welchen in Abweichung von der bisherigen Vorgangsweise vom Vorliegen eines Liebhabereibetriebes ausgegangen wurde.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 1994 bis 1999 wurde am 24.5.2006 berufen mit der Begründung, dass das Recht auf (endgültige) Festsetzung der Umsatzsteuer bereits verjährt sei.

In seinen Berufungsvorentscheidungen vom 6.7.2006 gab das Finanzamt der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994 und 1995 statt. Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen betreffend die Jahre 1996 bis 1999 wurden damit begründet, dass gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO erst mit Ablauf des Jahres beginne, in welchem die Ungewissheit beseitigt worden sei. Die Einreichung einer Prognoserechnung und damit die Beseitigung der Ungewissheit sei für den Berufungswerber jederzeit möglich gewesen. Dass die Aufforderung durch die Steuerverwaltung abgewartet worden sei, verändere nicht den Fristenlauf. Die Prognose sei erst am 12.4.2006 beim Finanzamt eingelangt, weshalb die Bescheide vom 25.4.2006 innerhalb der festgelegten Fristen erfolgt seien. Das Finanzamt vertrat weiters die Meinung, dass eine Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 UStG eingetreten sei, weshalb für die Jahre 1996 bis 1999 eine Berichtigung der Vorsteuer im Ausmaß von jährlich 989,06 € erfolgte. In der Folge nahm das Finanzamt die Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 bis 2004 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und nahm ebenfalls eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG in Höhe von jährlich 989, 06 € vor.

Mit Schreiben vom 2.8.2006 beantragten die Bw die Vorlage der Berufung betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1999 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und erhoben weiters Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 bis 2004.

Mit Bescheid des UFS vom 8.5.2008 wurden die Bescheide vom 25.4.2006 sowie die Berufungsvorentscheidungen vom 6.7.2006 betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1999 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass für die berufungsgegenständliche Frage der Verjährung die objektive Beseitigung der Ungewissheit maßgebend sei, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangten (vgl. Ritz, BAO, § 208, Tz 4). Die für die Beurteilung dieser Frage wesentlichen Feststellungen seien der Aktenlage jedoch nicht zu entnehmen. Weder sei bekannt, um welche Art von Wohnraum es sich beim vermieteten Objekt handle, noch seien Ermittlungen dahingehend durchgeführt worden, wie dieses konkret bewirtschaftet worden sei. Feststellungen in Bezug auf die Anzahl der Mieter sowie die Dauer der Vermietung seien nicht getroffen worden. Auch ob bzw. wie das vermietete Objekt beworben worden sei, gehe aus der Aktenlage nicht hervor. Schließlich fehle jeder Hinweis, ob die Vermietung zu fremdüblichen Konditionen erfolgt sei und wie viel Miete verlangt worden sei. Der Berufung gegen die Bescheide vom 6.7.2006 betreffend

Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatzsteuer 2000 bis 2004 wurde Folge gegeben und die Bescheide aufgehoben.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 4.7.2008 führte der steuerliche Vertreter der Bw im Schreiben vom 6.8.2008 wie folgt aus:

*„Zur Klarstellung möchten wir Ihnen bekannt geben, dass es sich beim vermieteten Objekt um ein Einfamilienhaus mit 2 Wohneinheiten handelte, wobei das Erdgeschoß privat genutzt wurde und das Obergeschoß vermietet wurde.*

*Das Appartement wurde nicht privat genutzt, da das Erdgeschoß privat genutzt wurde, Das Appartement wurde nur in den Weihnachts-, Semester- und Osterferien vermietet, da zu dieser Zeit auch unsere Klienten das Erdgeschoß benutzten. Die Belegung des Appartements betrug maximal 5 – 6 Wochen pro Jahr.*

*Die Privatanteile wurden in den Jahren 1997 und 1998 nach der Flächenaufteilung mit 50 % angesetzt. Ab dem Jahr 1999 wurde der Privatanteil aufgrund der geringen Auslastung mit 75 % der Kosten angesetzt.*

*Das Appartement war beim Fremdenverkehrsverband zur Vermietung erfasst, wobei eine Vermietung ab 1999 aufgrund der Krankheit der Eltern von Frau X erschwert wurde, da niemand zur Betreuung wie geplant vor Ort war.*

*Es gab keine unterschiedliche Preisgestaltung, da eigentlich nur in der Hochsaison vermietet wurde. Die Vermietung erfolgte größtenteils an Bekannte, da die geplante durchgehende Vermietung aufgrund der Krankheit der Eltern nicht möglich war.*

*Es gibt keine Preisliste. Der durchschnittliche Preis betrug nach Auskunft unserer Klienten ca. 500 ATS, da der Standard für höhere Preise nicht gegeben war und noch einiges zu investieren gewesen wäre, um höhere Preise erzielen zu können."*

Vom Finanzamt wurden mit Ausfertigungsdatum 16.9.2008 erneut endgültige Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1999 erlassen, in welchen vom Vorliegen eines Liebhabereibetriebes ausgegangen wurde. Eine Verjährung der Abgabefestsetzung sei nicht eingetreten, da die Ungewissheit über die Entwicklung der Vermietung zumindest bis in das Jahr 2002 nicht beseitigt werden können. Der Steuerberater habe am 28.1.1997 mitgeteilt, dass eine Prognose zu diesem Zeitpunkt nicht möglich sei. In der Folge seien daher vorläufige Bescheide ergangen. Im Jahr 2001 sei der Steuererklärung 1999 eine Veränderung der Kostenaufteilung zu entnehmen gewesen, wobei der Erfolg dieser Maßnahme noch nicht mit Sicherheit bewertet werden können. Ab dem Jahr 2002 sei die Möglichkeit einer Bewertung sukzessive besser geworden. Im Jahr 2006 sei dann im Zuge der Veranlagung 2004 eine intensivere Ermittlung durchgeführt worden, die das Nichtvorliegen einer Einkommensquelle ergeben habe.

Gegen diese Bescheide wurde in der am 15.10.2008 eingebrachten Berufung eingewendet,

dass die Ungewissheit bezüglich des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit der Berufungswerber bereits im Jahr 2000 weggefallen sei, sodass das Recht zur Abgabefestsetzung bereits verjährt sei. Hinsichtlich der Jahre 1996 und 1997 liege im Jahr 2008 im Übrigen auch absolute Verjährung vor.

Mit Schreiben vom 15.11.2011 gab der steuerliche Vertreter erstmals bekannt, dass eine Vermietungstätigkeit durch die Ehegatten AX und BX seit dem Jahr 2007 nicht mehr ausgeübt werde und eine Wiederaufnahme der Vermietungstätigkeit auch in Zukunft nicht geplant sei. Damit waren aber die an "AX und Mitbes." erlassenen Bescheide vom 16.9.2008 sowie die zuvor ergangene UFS-Entscheidung vom 8.5.2008 an eine bereits beendigte Vermietergemeinschaft ergangen und vermochten dieser gegenüber keine Rechtswirkung zu entfalten. Die Berufung vom 16.9.2008 wurde daher mit Bescheid vom 31.1.2012 gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückgewiesen. Die Berufungen vom 24.5.2006 und 2.8.2006 sind damit unerledigt, weshalb eine (neuerliche) Entscheidung darüber erforderlich ist.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Verjährung**

1. Die Abgabe kann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist ([§ 200 Abs. 1 BAO](#)).

2. Unbestritten ist, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Betätigung im Sinne des [§ 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung](#), BGBl Nr. 33/1993 (kurz: LVO), handelt, bei der gemäß § 6 derselben Verordnung Liebhaberei auch im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen kann. Bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs. 2 der LVO](#) liegt Liebhaberei (nur) dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt ([§ 2 Abs. 4 LVO](#)). Hiefür ist die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre von Bedeutung, weshalb - auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht - Bescheide vorläufig erlassen werden dürfen (VwGH 18.12.1996, [94/15/0152](#)).

3. 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 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.

4. Die Verjährung des Rechts, nach einer vorläufigen Abgabefestsetzung eine endgültige Abgabefestsetzung vorzunehmen, beginnt gemäß [§ 208 Abs. 1 lit. d BAO](#) mit Ablauf des

Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Maßgebend ist die objektive Beseitigung der Ungewissheit, unabhängig davon, ob die Partei oder die Abgabenbehörde hievon Kenntnis erlangte (vgl. Ritz, BAO, § 208, Tz 4).

5. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO selbst dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328, mwN). Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist für die hier zu entscheidende Frage, wann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 leg. cit. zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d leg. cit. keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. aus jüngerer Zeit VwGH 20.5.2010, [2008/15/0328](#); VwGH 25.11.2010, [2007/15/0061](#); VwGH 6.7.2011, [2007/13/0118](#); siehe auch bereits VwGH 23.6.1998, [98/14/0069](#)). Für die Umsatzsteuer 1999 (vorläufiger Bescheid vom 28.2.2001) bedeutet dies, dass die Verjährung nicht vor Ablauf des Jahres 2001 beginnen konnte, weshalb das Recht zur Festsetzung der Umsatzsteuer 1999 zum Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen Bescheides im Jahr 2006 jedenfalls noch nicht verjährt war.

6. Aber auch hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 1998 ist aus nachstehenden Gründen davon auszugehen, dass diese innerhalb der Verjährungsfrist erlassen wurden: Unbestritten ist, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um Liebhaberei handelt, aus der nachstehende Mieteinnahmen und Verluste erklärt wurden:

	Mieteinnahmen	Verluste
1994		86.311 S
1995		157.262 S
1996		252.448 S
1997		238.626 S
1998	13.999 S	226.066 S
1999	24.545 S	216.745 S
2000	52.681 S	144.984 S
2001	45.363 S	150.093 S
2002	3.940 €/54.215 S	8.625 €/ 119.054 S
2003	3.903 €/ 53.706 S	9.262 €/ 127.447 S
2004	5.295 €/ 72.365 S	5.793 €/79.713 S

Die Berufungswerber wurden anlässlich der Neuaufnahme der Steuernummer vom Finanzamt ua um die Vorlage einer Prognoserechnung für die Jahre 1994 bis 2004 ersucht. Dazu wurde mit Schreiben vom 28.1.1997 mitgeteilt, „dass aufgrund der Fertigstellung mit Ende der

heurigen Wintersaison keinerlei Umsätze zu erzielen gewesen wären. Da keine Dauervermietung von Wohnungen vorliege, sei momentan keine seriöse Voraussage von Einnahmen möglich. Eine vorläufige Hochrechnung werde mit Jahresende 1997 aufgrund der anlaufenden Vermietung ermöglicht werden“. Im Jahr 1998 wurde mit der Vermietung der Appartements begonnen und wurden erstmals Mieteinnahmen erzielt. Ab dem Jahr 2005 wurden keine Steuererklärungen mehr abgegeben, die Vermietungstätigkeit wurde im Jahr 2007 eingestellt.

Unbestritten ist, dass die Ertragsfähigkeit der Appartementvermietung jedenfalls bis zum Jahr 2000 ungewiss war. Der steuerliche Vertreter vertritt in seinen Schreiben vom 6.8.2008 bzw. 15.10.2008 die Ansicht, dass die Ungewissheit hinsichtlich des Vorliegens einer Einkunftsquelle im Jahr 2000 weggefallen sei. Begründend führte er aus, dass eine Vermietung der Appartements ab 1999 aufgrund der Krankheit der Eltern von Frau X erschwert worden sei. Ergänzend wurde im Schreiben vom 30.11.2011 vorgebracht, dass die Eltern von Frau X die ganze Abwicklung (Empfang und Betreuung der Gäste sowie Reinigung der Appartements und Schlüsselübergabe mit Kontrolle der Appartements) hätten durchführen sowie den persönlichen Kontakt zum Tourismusbüro hätten pflegen sollen. Gerade im Jahr 2000 war jedoch eine deutliche Einnahmensteigerung (1999: 24.545 S; 2000: 52.681 S) zu verzeichnen und hat sich der Verlust des Jahres 2000 gegenüber dem Verlust des Vorjahres von 216.745 S auf 144.984 S reduziert. Über diesbezüglichen Vorhalt vom 14.10.2011 teilte der steuerliche Vertreter am 15.11.2011 mit, dass die Einnahmensteigerungen im Jahr 2000 (wie auch im Jahr 2004) eher zufällig entstanden seien, da Frau X eine Vermietung an Bekannte geschafft habe und dadurch die Auslastung ein wenig steigern habe können. Um die Umsätze weiter zu steigern, sei Frau X selbst meist vor Ort gewesen und habe die Gäste betreut. In „diesem Zeitraum“ seien auch Betriebsausflüge der Firma AX mit den Mitarbeitern nach Tirol durchgeführt worden, um die Auslastung zu steigern. Es sei jedoch aufgrund der Umstände ab dem Jahr 2000 trotz alledem nicht möglich gewesen, die Appartements wie geplant in der gesamten Wintersaison (4 Monate/16 Wochen) zu vermieten. Dieses Vorbringen vermag den Senat von einem Wegfall der Ungewissheit hinsichtlich der Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Appartementvermietung im Jahr 2000 nicht zu überzeugen. Die Ertragsfähigkeit einer Appartementvermietung ist entscheidend abhängig von der Auslastung dieser Appartements. Während in den ersten beiden Jahren der Vermietung (1998 und 1999) noch geringe Einnahmen zu verzeichnen waren, führten die Anwesenheit von Frau X vor Ort und eine intensive Gästebetreuung zu einer markanten Steigerung der Einnahmen im Jahr 2000. Auch erfolgte – wie die am 15.11.2011 vorgelegten Statistiken 2000 – 2006 des Tourismusverbandes K zeigen – ab dem Jahr 2001 eine Vermietung der Appartements in den Sommermonaten, was eine nochmalige Steigerung der Einnahmen

(siehe insbesondere das Jahr 2004) bewirkte. Damit war aber die zukünftige Entwicklung der Appartementvermietung im Jahr 2000 noch keinesfalls gewiss. Dass – wie der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 15.11.2011 ausführt- es „trotz alledem“ nicht möglich war, die Apartments in der gesamten Saison zu vermieten, vermochte nämlich gerade erst die zukünftige Entwicklung zu zeigen. Im Übrigen konnte der steuerliche Vertreter keine Gästebücher für die Berufungsjahre vorlegen, sodass die tatsächliche Auslastung der Apartments in den Jahren vor 2000 nicht mehr feststellbar war. Festzuhalten ist, dass die Angaben des steuerlichen Vertreters zur Vermietungstätigkeit der Bw insgesamt sehr dürftig waren, so wurde ua erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 15.11.2011 klargestellt, dass tatsächlich zwei Apartments vermietet worden waren. Auch zur Frage der Preisentwicklung für die gegenständlichen Apartments in den Berufungsjahren gab der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 6.8.2008 nur an, dass pro Apartment und Nacht durchschnittlich 500 S erzielt worden seien. Die Preise hätten nicht verändert werden können, da das Gebäude noch nicht ganz fertiggestellt und der Standard nicht sehr hoch gewesen sei. Über Vorhalt vom 14.10.2011, dass ein Apartment im „Haus X “ derzeit im Internet in der Winter- und Sommersaison um jeweils 80 € angeboten werde, führte der steuerliche Vertreter aus, dass ihm dies unerklärlich sei, zumal die Apartments seit dem Jahr 2007 nicht mehr vermietet würden und daher auch der angegebene Preis aus der Luft gegriffen sei. Eine „Preisliste“ für die Jahre 1998 bis 2004 konnte jedoch nicht vorgelegt werden. Ausgehend von den getroffenen Feststellungen stand nach Ansicht des Senates im Jahr 2000 jedenfalls nicht mit der erforderlichen Sicherheit fest, dass es sich bei der gegenständlichen Vermietung um eine Tätigkeit handelt, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt. War die Ungewissheit hinsichtlich der Abgabepflicht der Jahre 1997 bis 1999 mit Ablauf des Jahres 2000 aber nicht beseitigt, konnte das Recht zur Festsetzung der Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Erlassung der angefochtenen Bescheide im April 2006 noch nicht verjährt gewesen sein.

## 2. Vorsteuerberichtigung

Wird eine typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung als nichtunternehmerisch (Liebhaberei) beurteilt, so hat dies keinen Übergang von einer unternehmerischen zu einer nichtunternehmerischen Tätigkeit zur Folge. Denn eine als Liebhaberei beurteilte typisch der Lebensführung zuzurechnende Betätigung ist auch umsatzsteuerlich stets insgesamt, also vom Beginn bis zu ihrer Beendigung bzw. bis zur Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit Liebhaberei. Dies gilt auch in jenen Fällen, in denen die Abgabenbehörde auf Grund verfahrensrechtlicher Hindernisse für einzelne Veranlagungszeiträume die materiellen Rechtsfolgen der Beurteilung als Liebhaberei nicht mehr durchsetzen kann (vgl. Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Rz 247 und 543 mit weiteren Hinweisen).

Von einer Änderung der Verhältnisse gemäß § 12 Abs. 10 UStG kann daher im Berufungsfall nicht ausgegangen werden, weshalb eine Berichtigung der Vorsteuer (im Ausmaß von jährlich 989,06 €) nicht vorzunehmen ist.

### 3. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2004

Schon aus den unter Punkt 2. dargestellten Gründen erweist sich auch die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2004 als rechtswidrig.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 10. Mai 2012