



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E K, U K, G P, Adr, vertreten durch KPMG Alpen Treuhand GesmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Kolingasse 19, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Umsatzsteuer sowie Nichtfeststellung der Einkünfte für den Zeitraum 1996 bis 2004 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2004 und Nichtfeststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 1996 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Der Bescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO betreffend Umsatzsteuer 1996 wird aufgehoben

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1997 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw) sind Miteigentümer der Liegenschaft 1120 Wien, Rotenmühlgasse 33 und zwar E K und G P zu je einem Viertel und U K auf Grund der Einantwortungsurkunde

des BG Meidling vom Dat, xxx nach dem am Sterbedat verstorbenen Dr. T K (Erblasser) zur Hälfte.

Die in diesem Haus befindlichen Wohnungen werden sowohl an die Miteigentümer als auch an M K (Sohn der U K und des Erblassers) und S P (Sohn des G P) vermietet.

Das Finanzamt rechnete die Vermietung der privaten Lebensführung zu, so dass seit 1996 keine steuerliche Einkunftsquelle vorliege. In der Begründung der angefochtenen Bescheide führte das Finanzamt aus, dass sich die Mieter nicht geändert hätten und auch die Mieteinnahmen nicht erhöht worden wären. Hingegen seien die Werbungskosten ständig gestiegen und lägen Verluste aus der Vermietungstätigkeit vor. In absehbarer Zeit sei kein Einnahmenüberschuss zu erwarten.

Da die Vermietung dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sei, unterlägen die Erlöse nicht der Umsatzsteuer und sei auch der Vorsteuerabzug zu versagen. Durch den Wechsel in den nichtunternehmerischen Bereich sei im Jahr 1996 eine Vorsteuerberichtigung der im Jahr 1995 erfolgten Großreparatur vorzunehmen.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet:

Umsatzsteuer:

Auf Grund des Verbrauchsteuercharakters der Umsatzsteuer ergebe sich die Unternehmer-eigenschaft in umsatzsteuerlicher Hinsicht auch ohne Gewinnerzielungsabsicht (§ 2 Abs. 1 UStG). Daraus folge, dass es lediglich gerechtfertigt sei, Tätigkeiten, deren Schwergewicht im Rahmen der privaten Lebensführung lägen, aus dem Unternehmensbereich auszuklammern; diese restriktive Sicht entspreche auch der Definition des Steuerpflichtigen in Art 4 Abs 1 der 6. EG-Mehrwertsteuer-Richtlinie („Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine ... wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.“)

Liebhabelei im umsatzsteuerlichen Sinn könne gem. § 6 LiebhabeleiVO nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LiebhabeleiVO vorliegen. Im Rahmen der Vermietung von Objekten sei Liebhabelei somit nur dann möglich, wenn es sich um eine sog „kleine Vermietung“ handelt. Diese sei dadurch charakterisiert, dass sich die vermieteten Objekte typischerweise für eine Nutzung zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses im Rahmen der Lebensführung des Steuerpflichtigen eignen. Zur „großen Vermietung“ hingegen zähle die Vermietung von Objekten, die sich nicht typischerweise für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen.

Bei dem gegenständlichen vermieteten Objekt handle es sich um ein Gebäude, das nur teilweise von den Miteigentümern benützt werde. Die Nutzung durch die Miteigentümer

erfolge zudem nicht im Ausmaß der Miteigentümerquote, wie anhand der folgenden Aufstellung nochmals veranschaulicht werde:

	Nutzung m ²	Miteigentümerquote m ²
G P	96	145
U K	229	292
E K	97	145
S P	70	---
M K	90	---

Angesichts dieses nicht übereinstimmenden Verhältnisses zwischen der Miteigentümerquote und der Nutzung der Wohnflächen sowie noch darüber hinausgehend der Vermietung an Personen, die nicht Miteigentümer sind, sei ausgeschlossen, dass es sich bei der Vermietung des gegenständlichen Objektes um die bloße Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse der Vermieter handle.

Darüber hinaus sei anzumerken, dass die LiebhabereiVO am 1.1.1993 in Kraft trat und bezüglich der vermietungsrelevanten Bestimmungen mit BGBl 1997/358 geändert wurde; die geänderte Fassung betreffe lediglich entgeltliche Überlassungen, die nach dem 14. November 1997 begonnen hätten (§8 Abs 3 LVO). Da die Vermietung des oa Objekts bereits im Jahr 1975 begonnen habe, sei von der „alten“ Rechtslage (vor Änderung der LVO) auszugehen. Nach der damaligen Rechtslage liege nach Ansicht des BMF eine „große Vermietung“, die nicht zur Liebhaberei im umsatzsteuerrechtlichen Sinn führen kann, dann vor, wenn ein Gebäude mehr als zwei Wohneinheiten aufweise und damit eine Eignung zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse nach objektiven Kriterien nicht vorliege, z.B. werde ausdrücklich die Bewirtschaftung von Wohnhäusern mit mehr als zwei Wohnungen, vor allem die Bewirtschaftung von Zinshäusern, verwiesen (AÖF 1993/178, Punkt 3.1.).

Doch auch in seinem jüngst, nämlich am 16.2.2006, 2004/14/0082 ergangenen Erkenntnis hält der VwGH fest, „dass ein Gebäude mit fünf abgeschlossenen Wohnungen deutlich jenes Ausmaß übersteige, das in § 1 Abs 2 LVO 1993, BGBl Nr. 33/1993, angesprochen ist“ und ordne die entgeltliche Überlassung eines solchen Mietshauses somit eindeutig als „große Vermietung“ ein.

Demgemäß handle es sich auch bei der Vermietung des gegenständlichen Objektes, bei dem es sich um ein Mietshaus handelt, das fünf Wohneinheiten umfasse, um eine „große Vermietung“, die sowohl iSd § 2 Abs 1 UStG als auch des Art 4 Abs 1 der 6. EG-Mehrwertssteuer-Richtlinie als unternehmerische Tätigkeit und damit als umsatzsteuerpflichtig zu qualifizieren sei.

Zudem sei laut VwGH 86/15/0025 vom 3.11.1986 im Einzelfall eine Tätigkeit iSd § 2 Abs 5 Z 2 UStG (Liebhaberei) nur dann anzunehmen, wenn unter Bedachtnahme auf den

Betriebsgegenstand und die Art der Betriebsführung Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse überhaupt nicht erwirtschaftet werden könnten, andernfalls in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen sei. Aus dieser Entscheidung gehe auch hervor, dass - anders als bei der Einkommensteuer - bei der Umsatzsteuer über das Vorliegen von Liebhaberei sofort entschieden werden muss; vorläufige Bescheide während eines Beobachtungszeitraums seien demgemäß nicht zu erlassen. Daher seien für die Jahre 1996 bis 2004 zu Unrecht vorläufige Bescheide erlassen, woraus folgt, dass bezüglich der Jahre 1997 bis 2000 bereits eine Verjährung eingetreten sei (§ 207 Abs 2 BAO).

Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1996:

Selbst wenn man zu dem Ergebnis gelangen würde, dass in diesem Zusammenhang prinzipiell vorläufige Bescheide erlassen werden durften, sei hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 1996 sowie der Einkommensteuer für das Jahr 1996 bereits die absolute Verjährungsfrist von zehn Jahren verstrichen (§ 209 Abs 3 BAO). Endgültige Festsetzungen nach vorangehenden vorläufigen Bescheiden können keinesfalls nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist vorgenommen werden (Stoll, BAO, Band 2, S 2179). Der Bescheid sei aber erst am 30. März 2007 zugestellt worden, obwohl die Verjährungsfrist bereits verstrichen war, da sie gern § 209 Abs 3 iVm § 4 Abs 2 lit. a Z 2 BAO bereits mit 31.12.1996 begonnen hatte (Entstehen des Abgabenanspruches). In diesem Zusammenhang sei auch festzuhalten, dass die mit 17.3.2006 ergangenen als „Bescheid“ bezeichneten Schreiben des Finanzamtes in der UFS-Entscheidung vom Etnschdat, GZ yyy, mangels korrekter Nennung der Adressaten als absolut nichtige „Nicht-Bescheide“ bezeichnet wurden und somit keinen Einfluss auf die Verjährungsfrist hatten.

Unabhängig davon treffen die oben unter Punkt 1. dargelegten Ausführungen bezüglich der Umsatzsteuerbescheide ab 1997 auch auf den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1996 zu.

Über die Berufung wurde erwogen:

Verjährung:

Nach §§ 207, 208 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Umsatzsteuer 5 Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Gem. § 209 BAO wird die Verjährungsfrist durch jede nach außen erkennbare Amtshandlung der Abgabenbehörde zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen um ein Jahr verlängert. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (absolute Verjährung).

§ 209a BAO regelt, dass einer Abgabenfestsetzung in einer Berufungsentscheidung der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht.

Hängt eine Abgabenfestsetzung unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Antrages ab, so steht der Abgabenfestsetzung der Eintritt der Verjährung nicht entgegen, wenn die Berufung oder der Antrag auf Aufhebung gem. § 299 Abs. 1 BAO vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO oder wenn ein Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens rechtzeitig im Sinne des § 304 eingebracht wurde.

In einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid darf, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

Feststellungsbescheide können ohne Bedachtnahme auf Verjährungsfristen erlassen werden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung-Kommentar § 207 RZ 8 und die dort angeführte Rechtsprechung des VwGH).

Gem. § 19 Abs. 2 UStG entsteht die Steuerschuld für den Bereich der Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferungen und sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind. Dieser Zeitpunkt verschiebt sich um einen Kalendermonat, wenn die Rechnungsausstellung erst nach Ablauf des Kalendermonates erfolgt, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht worden ist.

Wendet man die obigen Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so ergibt sich, dass das Recht, einen Feststellungsbescheid zu erlassen, nicht der Verjährung unterliegt. Auswirkungen können sich allenfalls auf die abgeleiteten Bescheide ergeben, dies ist aber im Feststellungsverfahren nicht zu überprüfen.

Der Umsatzsteuerbescheid 1996 wurde zu einem Zeitpunkt erlassen, als die absolute Verjährung schon eingetreten war. Der Abgabenanspruch betreffend Umsatzsteuer 1996 ist im Jahr 1996 entstanden und hätte der Umsatzsteuerbescheid 1996 spätestens bis zum Ablauf des Kalenderjahres 2006 erlassen werden müssen. Da der Umsatzsteuerbescheid 1996 aber erst im Jahr 2007 erlassen wurde, ist er außerhalb der absoluten Verjährungsfrist ergangen. Beim angefochtenen Bescheid handelt es sich auch nicht um eine Berufungsentscheidung und es liegt auch kein Antrag auf Wiederaufnahme vor, sodass eine Abgabenfestsetzung außerhalb der Verjährungsfrist nicht zulässig ist. Da die absolute Verjährungsfrist abgelaufen ist, muss nicht überprüft werden, ob Unterbrechungshandlungen vorliegen.

Der Umsatzsteuerbescheid 1996 war somit aufzuheben.

Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften:

In den vorläufigen Bescheiden ging das Finanzamt davon aus, dass eine Einkunftsquelle wegen Liebhaberei nicht vorliege.

Es ist zunächst die Frage zu klären, ob überhaupt Mietverhältnisse oder bloß eine Benutzungsregelung vorliegt.

Tatsache ist, dass die Wohnungen ausschließlich an Miteigentümer und deren Angehörige vermietet werden. Die Mietverträge mit den Angehörigen halten auch einem Fremdvergleich nicht stand. Die Wohnungen mit der Ausstattungskategorie A wurden im Jahr 1996 an die Angehörigen zu einem Quadratmeterpreis von ATS 10,00/m² vermietet und dieser Mietzins ab Februar 1997 auf ATS 20,00 erhöht. Gem. § 15a Mietrechtsgesetz beträgt der Mietzins für Wohnungen der Ausstattungskategorie A ATS 29,60/m². Allein daraus kann ersehen werden, dass die Mietverträge nicht fremdüblich sind, da fremden Mietern sicherlich der Kategoriemietzins verrechnet worden wäre.

Weiters darf nicht übersehen werden, dass die Erhöhung der Mietzinse ATS 20,00/m² zu einem Zeitpunkt erfolgt ist, zu dem die Bw erstmals mit dem Umstand konfrontiert wurden, es könne Liebhaberei vorliegen. Es erhebt sich somit die Frage, ob „fremde“ Mieter eine Erhöhung des Mietzinses auf das Doppelte hinnehmen würden. Auch dieser Umstand ist nur auf Grund des Naheverhältnisses der Mieter zu den Eigentümern zu erklären.

Auch ein Mietzins in Höhe von ATS 20,00/m² entspricht noch nicht dem Kategoriemietzins für die Ausstattungskategorie A, sodass auch der angehobene Mietzins einem Fremdvergleich noch nicht standhält.

Andere Mieter als die Miteigentümer bzw. deren Angehörige liegen nicht vor. Es muss somit davon ausgegangen werden, dass nicht die Vermietung, sondern die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses im Vordergrund steht, da keine Bestandsverträge sondern Benutzungsregelungen vorliegen. Wenn auch die genutzten Flächen nicht hundertprozentig den Miteigentumsanteilen entsprechen, so kann doch ersehen werden, dass jeder Miteigentümer eine räumlich abgegrenzte Wohnung bewohnt und somit die Benutzungsregelung zum Tragen kommt (vgl. VwGH vom 11.12.1996, 95/13/0227).

Da schon die Vermietung an sich keine Einkunftsquelle darstellt, braucht nicht überprüft zu werden, ob ein Gesamtüberschuss erzielbar ist oder ob Liebhaberei vorliegt.

Berichtigung gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994:

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 UStG 1994 lautet:

„Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als

Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in dem auf das Jahr der erstmaligen Nutzung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß auch 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 zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen werden.

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 4 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 einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Fall der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.“

Hinsichtlich der Umsatzsteuer erfolgte der Wechsel vom unternehmerischen in den nichtunternehmerischen Bereich im Jahr 1997 und ist die Vorsteuer für die im Jahr 1995 vorgenommene Großreparatur im Umsatzsteuerbescheid 1997 zu berichtigen.

Die Vorsteuer für die im Jahr 1995 vorgenommene Großreparatur beträgt ATS 120.348,80.

Die Liegenschaft befand sich somit 2 Jahre im unternehmerischen Bereich und sind somit 8/10 der Vorsteuer d.s. ATS 96.279,04 zu berichtigen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. Juli 2008