



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Intercura Treuhand- und Rev.gesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für 1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (in € und S) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die vom Bw. eingereichte Einkommensteuererklärung für 1994 weist Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – S 429.170,00 aus.

Der - nach wiederholten Aufforderungen seitens des Finanzamtes nachgereichte - Jahresabschluss hat (einzelne Positionen zusammengefasst wiedergegeben) folgenden Inhalt:

Aktiva

Anlagevermögen

Betriebs- und Geschäftsausstattung	S 291.590,00
Personenkraftwagen	S 1,00

Umlaufvermögen

Materialvorräte	S 29.100,00
Kassa	S 46.625,78
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	S 1.983.846,77

Passiva

Investitionsfreibeträge	S 110.572,53
Verbindlichkeiten	S 1.711.781,88
Rechnungsabgrenzungsposten	S 10.983,00

Gewinn- und Verlustrechnung

Aufwand

Wareneinsatz

Handelswareneinkauf	S 22.278,95
Bestandsveränderungen	S 35.000,00
Zölle und Frachten	S 1.211,00
Fremdleistungen	S 765.306,33

Personalaufwand

Löhne, Gesetzlicher Sozialaufwand, Provisionen	S 311.079,95
--	--------------

Sonstiger Aufwand

Maschinen- und Gerätemieten, Miete, ...	S 585.492,59
Kreditzinsen	S 78.181,13
Normalabschreibung	S 374.179,00
Abschreibung geringw. Wirtschaftsg.	S 1.020,00
Steuern und Beiträge	S 6.100,69
Zuweisung Investitionsfreibetrag	S 18.630,00

Erlöse

Exporterlöse	S 487.695,00
Handelswarenerlöse 20%	S 10.095,00
Leistungserlöse 20%	S 704.429,00
Sonstige Erträge	S 7.049,60

Nebenerlöse

Provisionserträge	S 66.870,83
Ert. a. Vermietung u. Verpachtung 10%	S 358.930,83
Ert. a. Vermietung u. Verpachtung 20%	S 134.245,00
Zinsen für Bankguthaben	S 16,19
Verlust	- S 429.157,19

Unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (von Grundstücken und Gebäuden) machte der Bw. nur Angaben zu den Anschriften zweier Grundstücke (S...g. und F...pl.), jedoch ohne einen Betrag bzw. Beträge in der Spalte "Betrag in S" anzugeben. Diesbezüglich waren den Erklärungen Beilagen nicht angeschlossen.

Das Finanzamt berücksichtigte anlässlich der Veranlagung für das Jahr 1994 den erklärten Verlust bei der Bescheiderlassung nicht ("Einkünfte aus Gewerbebetrieb 0 S") und begründete dies wie folgt:

"Eine Tätigkeit, die nicht geeignet ist, auf Dauer einen Gewinn bzw. einen Überschuß zu erzielen, kommt als Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes nicht in Betracht; es sind daher ausnahmsweise auftretende Gewinne bzw. Überschüsse aus einer solchen Tätigkeit (Liebhaberei) nicht als Einkünfte gem. § 2 (3) EStG 88 zu erfassen und Verluste aus einer solchen Tätigkeit nicht abzugsfähig, sondern stellen gem. § 20 EStG 88 Kosten der privaten Lebensführung dar.

Wie aus der Aktenlage zu ersehen ist, sind aus der gewerblichen Tätigkeit seit 10 Jahren nur Verluste entstanden. Eine Einkunftsquelle liegt daher nach Ansicht des Finanzamtes nicht vor. Eine unternehmerische Tätigkeit liegt auch dann vor, wenn die Kriterienprüfung nach § 2 L-VO ertragsteuerlich zur Annahme von Liebhaberei führt (§ 6 L-VO)."

Mangels betragsmäßiger Angaben bezüglich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgte der Ansatz dieser Einkünfte im Einkommensteuerbescheid mit S 0,00.

Die vom ehem. steuerlichen Vertreter des Bw. eingebrachte Berufung richtet sich "1.) gegen den Ansatz der Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit Null und 2.) gegen den Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ebenfalls mit Null."

Die Begründung der Berufung hat folgenden Inhalt:

"zu 1.) (Der Bw.) hat in den vergangenen Jahren bis einschließlich 1996 beträchtliche Aufwendungen in Projekte getätigt, die jetzt beginnen, ihren wirtschaftlichen Wert auch in entsprechenden Erträgen ihre Auswirkung zu zeigen. Gerade im Medienbereich sind oft lange Vorbereitungszeiten und Vorarbeiten zu erbringen, bis daraus Erträge fließen können. So hat (der Bw.) im Jahre 1997 bereits mit der einflußreichen K...-Mediengruppe Geschäfte abgewickelt bzw. angebahnt, die voraussichtlich auch in entsprechende Erträge umgesetzt werden können. Die Einstufung seines Verlustes als Liebhaberei würde jedoch dazu führen, daß seine getätigten Aufwendungen dann, wenn sie endlich zu Erträgen führen, durch den fehlenden Verlustabzug voll zur Besteuerung herangezogen werden und daher auf den verfassungsrechtlich garantierten Grundsatz der Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine Rücksicht genommen wird.

zu 2.) "Ich lege der Berufung ... die Beiblätter für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaften F... und S... bei. aus denen ersichtlich ist, daß insgesamt Verluste von S 1.195.710,-- im Steuerbescheid zu berücksichtigen sind.

Die Beilagen betreffend die Einkünfte – S...g. bzw. F...pl. enthalten nachstehende Angaben:

Hauptmietzins		S 119.955,24
1/10 der Aufwendungen 1993 (2. Rate)	S 66.719,00	
1/10 der Aufwendungen 1994 (1. Rate)	S 93.218,00	
Kreditzinsen Kto. 4...7	S 27.079,00	
Abschreibung	S 12.750,00	- S 199.766,00
Werbungskostenüberschuss		- S 79.810,76
Hauptmietzins		S 553.156,92
1/10 der Aufwendungen 1990 (5. Rate)	S 58.841,36	
1/10 der Aufwendungen 1991 (4. Rate)	S 693.404,64	
1/10 der Aufwendungen 1992 (3. Rate)	S 362.533,52	
1/10 der Aufwendungen 1993 (2. Rate)	S 189.088,00	
Kreditzinsen Kto. 4...0 (richtig, statt S 699.175,22:)	S 248.623,00	
Kreditzinsen Kto. 6...3	S 82.950,30	
Kreditzinsen Kto. 6...2	S 10.767,70	
Kreditzinsen Kto. 2...6	S 13.773,00	
Abschreibung	S 9.075,00	- S 1.669.056,52
Werbungskostenüberschuss		- S 1.115.899,60

In der Folge ersuchte das Finanzamt den Bw. zwecks Erledigung der Berufung betreffend Anerkennung des Werbungskostenüberschusses aus Vermietung und Verpachtung um Vorlage einer Prognoserechnung für die Häuser S...g. und F...pl.

Im Anschluss langten Prognoserechnungen nicht beim Finanzamt ein und legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 27. März 1998 hielt die Finanzlandesdirektion dem Bw. u.a. vor, es stelle sich die Frage, mit welcher Begründung die unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärte Tätigkeit als Einkunftsquelle qualifizierbar sein könnte, wurden doch im Zeitraum 1983 bis 1994 ausschließlich Verluste aus der in Rede stehenden "gewerbebetrieblichen" Tätigkeit erklärt. Zwecks Beantwortung wurde um Vorlage einer Prognoserechnung ersucht, welcher eine Erläuterung beizulegen sei, welche schlüssig darzulegen haben werde, dass sich ab einem konkretisierbaren Veranlagungsjahr ein Gesamtüberschuss einstellen wird.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde unter den Punkten 2. und 3. des Schreibens um Erstattung näherer Ausführungen, um Vorlage diverser Unterlagen und nochmals um Vorlage einer Prognoserechnung bezüglich der als Bestandsobjekte genutzten Häuser ersucht.

Mit Schreiben vom 9. Juni 1998 nahm der Bw. hierzu wie folgt Stellung:

"(Der Bw.) lebt nachwievor im gemeinsamen Haushalt mit seiner Mutter, die auch aus eigenem Einkommen für den überwiegenden Teil der Lebenshaltungskosten aufkommt. (Der Bw.) hat in den vergangenen Jahren beträchtliche nicht aktivierungsfähige Aufwendungen für den Abschluß von Geschäften getätigt. Ein Teil dieser Provisionseinkünfte ist im Jahr 1998 zu erwarten, sodaß in diesem Jahr mit einem Gewinn aus Gewerbebetrieb zu rechnen ist.

zu 2) und 3) Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lege ich für 1994 korrigierte Einnahmen- Ausgabenrechnungen vor. Die Korrektur war erforderlich, da offensichtlich die Förderungszuschüsse nicht enthalten waren. Bestätigungen der Bank ... lege ich zur Kenntnisnahme bei. Eine Zinsliste von Feber 1998 für F...platz liegt ebenfalls bei. Ebenso füge ich an einen Schlußprüfbericht des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds vom 18.3.1998 betreffend Liegenschaft F...platz. Aufgrund der geänderten Einnahmen – und Ausgabenrechnungen ist ersichtlich, daß bereits in wenigen Jahren die zukünftigen Erträge inkl. der Förderungszuschüsse die Ausgaben übersteigen werden und daher von einem Gesamtertrag in absehbarer Zeit auszugehen ist.

Mit einem zweiten Schreiben vom 21. November 2001 ersuchte die Finanzlandesdirektion den Bw. Bezug nehmend auf die erklärte gewerbliche Tätigkeit und auf die Vermietungstätigkeit zur "Klärung des abgabenrechtlichen Charakters dieser Tätigkeiten um Vorlage der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 und 2000, der Saldenlisten für das Jahr 2001, der Prognoserechnung für (die) Zinshäuser ... F...platz und S...gasse ..., der Aufzeichnungen über alle umsatzsteuerpflichtigen Entgelte für die Jahre 1999 bis 2001, sowie aller (dem Bw. für sein) Begehren zweckdienlich erscheinenden Belege

Die Beweismittel haben den Geschäftsverlauf und die geschäftliche Lage des Gewerbebetriebes genauso wie den Verlauf (der) Vermietungstätigkeit und die Ertragslage der Zinshäuser so darzustellen, dass die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Tätigkeiten beurteilt werden kann."

Nachdem zwei Fristerstreckungen bei der Finanzlandesdirektion beantragt worden sind, langte beim ehem. Sachbearbeiter folgendes Schreiben eines Mitarbeiters des steuerlichen Vertreters ein (per E-Mail):

"Nach Rücksprache mit (dem Geschäftsführer) werden wir voraussichtlich die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 ... nur für die gewerbliche Tätigkeit nicht aber für die Vermietungstätigkeit zurückziehen.

Da (der Bw.) nächste Woche einen Termin (beim Geschäftsführer) hat, können wir die Entscheidung erst nächste Woche konkret treffen."

(Seite 4 der Einkommensteuererklärung für 1983, Vorakt).

	S		S
1983:	- 121.255,00	1989:	- 184.893,00
1984:	- 446.140,00	1990:	- 140.448,00
lt. BP	- 400.000,00		
1985:	- 524.652,00	1991:	- 334.535,00
lt. BP	- 500.000,00		
1986:	- 472.796,00	1992:	- 396.414,00
1987:	- 462.223,00	1993:	- 100.961,00
1988:	- 420.158,00	1994:	- 429.170,00

Bereits an dieser Stelle sei bemerkt, dass sich die Verlustreihe nach dem Jahr 1994 weiter fortsetzte:

	S		S
1995:	- 443.390,00	1997:	- 60.960,00
1996:	- 315.010,00		

Ab den Erklärungen für das Jahr 1998 scheinen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr auf.

Dem Bw. fällt im Sinne obiger Rechtsausführungen zur Last, dass er weder auf die Vorhaltungen des Finanzamtes in Richtung des Nichtbestehens einer Einkunftsquelle ("seit 10 Jahren nur Verluste" – in Wahrheit wurden *seit 15 Jahren ausschließlich Verluste* erklärt) noch auf die Schreiben der Finanzlandesdirektion reagiert bzw. seine Mitwirkungspflicht erfüllt hat. Im oben wiedergegebenen ersten Schreiben der Finanzlandesdirektion (vom 27. März 1998) wurde berechtigterweise aufgezeigt, dass sich die zu überprüfende Frage stellt, mit welcher Begründung die unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb erklärte Tätigkeit als Einkunftsquelle qualifizierbar sein könnte. Der Bw. hat diesbezüglich lediglich auf der Behauptungsebene und nicht konkretisiert vorgebracht, er habe in den vergangenen Jahren beträchtliche nicht aktivierungsfähige Aufwendungen für den Abschluss von Geschäften getätigt und sei ein Teil dieser Provisionseinkünfte im Jahr 1998 zu erwarten, sodass in diesem Jahr mit einem Gewinn aus Gewerbebetrieb zu rechnen sei. Beim Jahr 1998 handelt es sich jedoch nach den obigen Ausführungen um jenes, betreffend welches in den Erklärungen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb mehr aufscheinen. In dieses Bild fügt sich ein, dass der Bw. auf den zweiten Vorstoß zum Zweck einer Sachverhaltsaufklärung seitens der Finanzlandesdirektion (Schreiben vom 21. November 2001) abgesehen von der Mitteilung einer ins Auge gefassten Zurückziehung dieses Berufungspunktes nicht (mehr) reagiert hat.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung:

Hofstätter-Reichel führen im Einkommensteuer-Kommentar unter Tz. 14.2 zu § 2 mwN aus:

Bei Ermittlung des (prognostizierten) Gesamtgewinnes bzw des Gesamtüberschusses ist das Jahresergebnis grundsätzlich um die Auswirkungen steuerlicher Sondervorschriften (zB begünstigte Abschreibungen, steuerfreie Rücklagen oder steuerfreie Beträge) zu bereinigen. Steuerfreie Einnahmen sind insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen.

Der Bw. ist zwar den wiederholt seitens des Finanzamtes und der Finanzlandesdirektion ausgesprochenen Ersuchen um Übermittlung von Prognoserechnungen betreffend die beiden in Rede stehenden Liegenschaften nicht nachgekommen, dennoch kann auf Grund der vom Bw. zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1994 vorgelegten korrigierten Einnahmen- Ausgabenrechnungen, welche einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von lediglich rund –S 118.000,00 ausweisen, nicht von einer LiebhabereiVermietungstätigkeit ausgegangen werden:

Betreffend Gebäudeinvestitionen beider Liegenschaften wurde die steuerlich begünstigte Abschreibung der oben angegebenen Beträge verteilt auf 10 Jahre geltend gemacht (vgl. Werbungskostenpositionen: 1/10 der Aufwendungen). Bei der gebotenen Bereinigung der hohen Beträge der 1/10-Aufwendungen ergibt sich auch hinsichtlich der Liegenschaft F...platz anstelle des Werbungskostenüberschusses in Höhe von rund –S 189.000,00 jedenfalls ein Einnahmenüberschuss.

Der Berufung konnte in diesem Punkt laut berichtigter Berechnung stattgegeben werden.

Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Einkünfte – S...g. (laut berichtigter Berechnung):

Hauptmietzins		S 119.955,24
1/10 der Aufwendungen 1993 (2. Rate)	S 66.719,00	
1/10 der Aufwendungen 1994 (1. Rate)	S 93.218,00	
Kreditzinsen Kto. 4...7	S 27.079,00	
Förderungszuschuss	- S 151.026,00	
Abschreibung	S 12.750,00	- S 48.740,00
Einnahmenüberschuss		+ S 71.215,24

Einkünfte – F...pl. (laut berichtigter Berechnung):

Hauptmietzins		S 553.156,92
1/10 der Aufwendungen 1990 (5. Rate)	S 58.841,36	
1/10 der Aufwendungen 1991 (4. Rate)	S 693.404,64	
1/10 der Aufwendungen 1992 (3. Rate)	S 362.533,52	
1/10 der Aufwendungen 1993 (2. Rate)	S 189.088,00	
Kreditzinsen Kto. 4...0 (statt S 699.175,22 richtig:)	S 699.275,22	
Kreditzinsen Kto. 6...3	S 72.182,50	

Kreditzinsen Kto. 6...2	S	10.767,70		
Kreditzinsen Kto. 2...6	S	13.773,00		
Förderungszuschuss	- S	1.366.248,00		
Abschreibung	S	9.075,00	- S	742.692,94
Werbungskostenüberschuss			- S	189.536,02
Werbungskostenüberschuss (gerundet)			- S	189.536,00

Wien, 3. November 2003