



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 2. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 28. Februar 2008 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2006 und betreffend Anspruchszinsen 2002 – 2005 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2006, Einkommensteuer 2002 bis 2004 und Einkommensteuer 2006 wird als unbegründet abgewiesen.
2. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2005 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.
3. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Anspruchszinsen 2002 bis 2005 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die in Innsbruck wohnhafte Berufungswerberin erzielt Lohneinkünfte und gibt ihren Beruf mit „Personalverrechnung“ an (Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2001). Durch Einantwortung (Urkunde vom 05.09.2002) erlangte sie Eigentum an einer Wohnung in Salzburg. Aus deren Vermietung erklärte sie negative Einkünfte in Höhe von -5.433,90 € (2002), -6.555,10 € (2003), -5.005,56 € (2004),-

6.476,12 € (2005) und -2.626,45 € (2006). Die abziehbare Vorsteuer machte sie mit 4.159,68 € (2002), 512,60 € (2003), 138,05 € (2004), 528,20 € (2005) und 619,82 € (2006) geltend. Mit Erklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 vom 05.11.2002 hatte sie auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 2002 verzichtet. Die Wohnung wurde mit Stichtag 31.01.2006 wieder verkauft, ohne dass es zu einer Vermietung gekommen ist.

Mit den am 28.02.2008 ausgefertigten Bescheiden betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2002 bis 2006 wurde die Vermietung als steuerliche Liebhaberei beurteilt. Begründend führte das Finanzamt aus, dem Ersuchen um Stellungnahme zu noch offenen Fragen im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit sei nicht entsprochen worden. Darüber hinaus wurden im Jahr 2005 Ausgaben für einen „Kurs Fußreflexzonenmassage“ in Höhe von 140 € nicht als Werbungskosten anerkannt. Ebenso wurden Ausgaben für den Besuch eines Buchhaltungskurses in Höhe von 167,50 € wegen Nichtvorlage von Zahlungsbelegen nicht zum Abzug zugelassen.

In der dagegen am 02.04.2008 eingebrachten Berufung wurde eingewendet, es sei von Anfang an geplant gewesen, die Wohnung in Salzburg zu vermieten. Die vorher nötige Sanierung sei „durch unabsehbare Ereignisse (vorher unbekannter Zustand der Bausubstanz) größer als geplant ausgefallen“. Nach erfolgter Sanierung sei es trotz mehrerer Versuche (Inserate in Tageszeitungen, Anschlag an einem nahen Supermarkt) nicht gelungen, das Objekt zu vermieten. Die Berufungswerberin sei daher gezwungen gewesen, das Objekt zu verkaufen. „Auf jeden Fall“ sei für den Beobachtungszeitraum von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss in der Höhe von ca. 35.000 € zu erwarten gewesen. Auch in ihren mit 04.04.2007 und 16.05.2008 datierten Eingaben an das Finanzamt teilte die Berufungswerberin mit, sie habe von Beginn an geplant, die Wohnung zu vermieten und so die Rückzahlungen für den Kauf einer neuen Wohnung abzudecken. Die Vermietung sei „wegen des Alters der Wohnung und der teilweise schlechten Bausubstanz“ nur nach einer Sanierung möglich gewesen. Die von ihr in Auftrag gegebene Sanierung habe aber höhere Kosten verursacht als geplant. So seien über das vorgesehene Ausmaß hinausgehende Elektroarbeiten nötig geworden und auch Wasserleitungen hätten ausgetauscht werden müssen, nachdem sich herausgestellt habe, dass teilweise noch alte Bleirohre verlegt waren. Dass eine Vermietung von Anfang beabsichtigt gewesen sei, könne durch ein Fax an den damals beauftragten Installateur nachgewiesen werden. Darin

sei auf die Fertigstellung der Arbeiten gedrängt worden, um mit der Vermietung beginnen zu können. Die in der örtlichen Presse geschalteten Inserate hätten zu keinen Kontakten geführt. In den lokalen Supermärkten angebrachte Anschläge hätten zwar zu Kontakten geführt, ein Mietverhältnis sei aber nicht zustande gekommen. Ein Herr PR, der im Besitz eines Wohnungsschlüssels gewesen sei, habe die Bauarbeiten beaufsichtigt und sich um die Wohnungsbesichtigung gekümmert und stehe als Auskunftsperson zur Verfügung. Nachdem sich abgezeichnet habe, wie schwierig eine Vermietung sein werde, habe sie sich zum Verkauf der Wohnung entschlossen.

In der Berufungsvorentscheidung vom 11.07.2008 beurteilte das Finanzamt die Vermietung weiterhin als steuerliche Liebhabereitätigkeit und begründete dies mit der fehlenden Vermietungsabsicht. Diese Absicht sei zwar nach Sanierung der Wohnung mit Inseratenschaltungen vom 11.03.2003, 15.03.2003, 13.06.2003, 13.03.2004 und 05.06.2004 belegt worden, doch werde der Zeitraum vom letzten Inserat im Juni 2004 bis zur Veräußerung im Februar 2006 vom Finanzamt „als nicht auf Überschusserzielung ausgerichtet angesehen“. Bei einem Leerstehungszeitraum von vier Jahren würden fünf Zeitungsannoncen keine ernsthaften Vermietungsbemühungen darstellen.

Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, die von Beginn an geplante Vermietung sei ohne vorherige Sanierung nicht möglich gewesen. Die Sanierung sei aber „durch unabsehbare Ereignisse größer als geplant ausgefallen“. Konkret wurde der „vorher unbekannte Zustand der Bausubstanz des Objektes“ angeführt. Aus finanziellen Gründen hätten auch nicht alle Sanierungen auf einmal durchgeführt werden können. Nach erfolgter Sanierung sei eine Vermietung trotz „intensiver Suche nach einem Mieter nicht gelungen“. Für den Beobachtungszeitraum von zwanzig Jahren sei „auf jeden Fall“ ein Gesamtüberschuss von ca. 35.000 € zu erwarten gewesen. Es seien nicht nur Inserate geschaltet, sondern auch immer wieder Anschläge bei den regionalen Supermärkten ausgehängt worden. Das Finanzamt habe diesen Umstand ebenso wenig berücksichtigt wie den als Zeuge namhaft gemachten Herrn PR, der sich „teilweise“ um die Wohnungsbesichtigungen gekümmert habe. Im Jahr 2005 sei dann ein Makler mit dem Verkauf der Wohnung beauftragt worden.

Im Verfahren vor dem UFS teilte die Berufungswerberin über Vorhalt mit, die im Erdgeschoß des in den Jahren 1946/47 errichteten Wohnhauses gelegene Wohnung be-

stehe aus Wohnzimmer, Bad, Küche und einem WC. Die Nutzfläche betrage 45 m² (einschließlich Kellerabteil mit 3 m²). Die Wohnung sei von 1978 bis 1998 im Eigentum ihrer Tante gestanden und von dieser für eigene Wohnzwecke genutzt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatz- und Einkommensteuerbescheide

a) Vermietung als Einkunftsquelle bzw. unternehmerische Tätigkeit

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung, L-VO), in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Gemäß Abs. 4 der L-VO 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 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

Nach § 6 der L-VO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungstätigkeit nicht entgegenstehen muss, wenn das Vermietungsobjekt vor der tatsächlichen Erzielung eines positiven Ergebnisses übertragen wird. In diesem Fall liegt es am Steuerpflichtigen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich deren Beendigung erst nachträglich, insbesondere

durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat, denen steuerlich beachtliche Indizwirkung selbst dann zukommen kann, wenn sie den Bereich der privaten Lebensführung betreffen (z.B. VwGH 24.06.2010, 2006/15/0343 mwH).

Die Berufungswerberin hat dem Finanzamt bereits mit Eingabe vom 04.04.2007 (Anlage zur Steuererklärung für 2005) folgendes mitgeteilt:

„Die Wohnung in der S-Hauptstraße war nach dem Tod meiner Tante ... als Vermietungsobjekt geplant. Aufgrund der schlechten Bausubstanz (Wasserleitungen – Bleirohre – teilweise leak, Elektroleitungen zweipolig, Einfachfenster etc. ...) mussten größere Investitionen getätigt werden. Danach habe ich vergeblich versucht, das Objekt zu vermieten. Durch die Lage unter dem K_Berg (Schattenseite), Durchgangsstraße – S-Hauptstraße, Erdgeschoß war mir dies trotz mehrerer Versuche nicht möglich. Ich habe daher im Jahr 2005 den Entschluss gefasst, das Objekt zu verkaufen. Den Auftrag habe ich (nach vergeblichen „Eigenverkaufsversuchen“) einem Makler übergeben. Das Objekt wurde mit Stichtag 31.01.2006 verkauft“.

In der Berufung vom 02.04.2008 führt die Berufungswerberin (unter Hinweis auf die Eingabe vom 04.04.2007) aus, eine Vermietung der Wohnung sei von Beginn an geplant, aber „ohne entsprechende Sanierung“ nicht möglich gewesen. Die nötige Sanierung sei „durch unabsehbare Ereignisse größer als geplant ausgefallen“. Als solches Ereignis bezeichnet sie in der Berufung den „vorher unbekannten Zustand der Bausubstanz des Objektes“. Auch in der Eingabe vom 16.05.2008 gab sie an, einer sofortigen Vermietung seien „das Alter der Wohnung und die teilweise schlechte Bausubstanz“ entgegengestanden.

Dazu ist festzustellen, dass weder Alter eines Mietobjektes noch dessen Bausubstanz ein unvorhersehbares Ereignis ist. Als solches kann auch nicht der Umstand, dass im Zuge der in Auftrag gegebenen Arbeiten weiterer Sanierungsbedarf hervorgekommen ist, gesehen werden. Die Berufungswerberin führte dazu nämlich aus, der erst nachträglich bekannt gewordene Sanierungsbedarf habe im Ersatz der bisher zweipoligen Elektroleitungen sowie der Wasserleitungen aus Blei bestanden. Soweit diese Mängel nicht ohnedies schon auf Grund des Gebäudebaujahres 1946/47 evident gewesen sind, hätte eine sorgfältige Beurteilung durch einen Professionisten hierüber Aufschluss geben müssen. Die Berufungswerberin wendet dazu ein, dass eine solche

Beurteilung insofern erfolgt sei, als die mit der Sanierung beauftragten beiden Firmen die Wohnung zum Zweck der Anboterstellung besichtigt haben (Vorhaltbeantwortung vom 10.04.2012). Tatsächlich umfasste das als Nachweis vorgelegte Angebot der Fa. HB, Gas – Wasser – Heizung – Armaturenservice, vom 24.07.2002 die „Badezimmer-sanierung sowie die WC-Anlage“ und nicht die gesamte Wohnung. Auch das mit 02.08.2002 datierte Angebot der Fa. H Bauausstattung betreffend den Austausch von Fenster und Türen und die Montage von Rollläden hatte mit der Elektro- und Wasser-installation nichts zu tun. Eine sorgfältige und fachmännische Beurteilung des Zustandes der Wohnung und der insgesamt zu erwartenden Sanierungskosten wird damit nicht aufgezeigt.

Zu beachten bleibt auch, dass die Kosten für die Sanierung im Anbot der Fa. HB (Badezimmer und WC) mit 8.155 € und im Anbot der Fa. H (Fenster und Türen) mit 7.992 €, zusammen somit rund 16.000 €, veranschlagt worden sind. Die Kosten für den laut Vorhaltbeantwortung erst nachträglich festgestellten Sanierungsbedarf wurden im Anbot der Elektrofirma L&Z vom 26.08.2002 betreffend die „Erneuerung der Elektroinstallationen in der Wohnung“ mit 2.573 € veranschlagt. Diese Kosten machen somit nur einen geringen Teil der Gesamtkosten aus, weshalb es wenig glaubwürdig erscheint, dass sie den Ausschlag für die Aufgabe der Vermietungsabsichten gegeben haben sollen. Auch ist nicht nachvollziehbar, dass diese Kosten nachträglich und unerwartet bekannt geworden sind, wies doch die Fa. HB ausdrücklich darauf hin, dass ihr Anbot „keinerlei Professionistenarbeiten wie Maler-, Maurer-, Elektroarbeiten etc.“ beinhalte. Für die Berufungswerberin war daher schon aus dem Anbot ersichtlich, dass weitere Kosten entstehen werden.

Auch die wiederholt aufgezeigten Schwierigkeiten bei der Mietersuche stellen keine Unwägbarkeiten, sondern typisches Vermieterisiko dar. Dies gilt umso mehr im gegenständlichen Fall mit der besonders nachteiligen Lage für ein Mietobjekt. Die Berufungswerberin selbst weist in ihrer Eingabe vom 04.04.2007 darauf hin, dass die Wohnung an der Schattenseite unter dem K_Berg an einer Durchgangstraße und im Erdgeschoß eines mehrstöckigen Wohngebäudes liegt.

Bemerkt sei auch, dass die Berufungswerberin den Antrag auf Regelbesteuerung am 05.11.2002, die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2002 am 06.02.2004 beim Finanzamt eingebracht hat. Zu diesem Zeitpunkt war das Anbot der Fa. L&Z vom

26.08.2002, in welchem laut Vorlageantrag der erst nachträglich hervorgekommene Sanierungsbedarf erstmals beziffert worden sei, bereits bekannt.

Die Beurteilung der objektiven Ertragsfähigkeit der gegenständlichen Wohnung hat im Hinblick auf den 2005 erfolgten Verkauf (abgeschlossener Beobachtungszeitraum) nicht nach dem ursprünglichen Plan der Berufungswerberin, sondern nach der tatsächlich erfolgten Bewirtschaftung zu erfolgen. Auf die dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnungen war daher nicht weiter einzugehen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Berufungswerberin anfangs die Absicht gehabt haben mag, die Wohnung zu vermieten. Dies wird nicht in Abrede gestellt, weshalb von der Befragung der namhaft gemachten Auskunftsperson, die diese Absicht bestätigen könne, abgesehen wurde. Dass der Plan zur Vermietung aber an nicht vorhersehbaren Ereignissen gescheitert wäre, ist nicht erkennbar. Weder der schlechte Zustand der Wohnung, noch die laut Berufungswerberin erst nachträglich bekannt gewordenen Kosten für zusätzlichen Sanierungsbedarf noch die schlechte Vermietbarkeit der Wohnung stellen nicht vorhersehbare Unwägbarkeiten dar. Vielmehr brachte die Berufungswerberin in ihrer Eingabe vom 16.05.2008 (Vorhaltbeantwortung) selbst zum Ausdruck, dass sie die Absicht, die Wohnung zu vermieten, aus freiem Entschluss aufgegeben hat, wenn sie ausführt:

„Nachdem sich abgezeichnet hat, dass die Vermietung sehr schwierig sein würde, habe ich mich dazu entschlossen, die Wohnung zu verkaufen“.

Ähnlich begründete sie den Verkauf der Wohnung ohne mit einer Vermietung überhaupt begonnen zu haben schon in der mit 04.04.2007 datierten Eingabe. Dort wies sie darauf hin, dass eine Vermietung „durch die Lage unter dem K_Berg (Schatten-seite), Durchgangsstraße – S-Hauptstraße, Erdgeschoß“ trotz mehrerer Versuche nicht möglich gewesen sei. Sie habe daher im Jahr 2005 den Entschluss gefasst, das Objekt zu verkaufen.

Die allenfalls beabsichtigte, aber nie erfolgte Vermietung der im September 2002 erworbenen und im Jänner 2006 wieder verkauften Wohnung stellt daher weder eine unternehmerische Tätigkeit noch eine Einkunftsquelle dar.

b) Werbungskosten 2005

Der bisher fehlende Kostennachweis für einen Buchhaltungskurs (Kursbeitrag 90 € und 49 €) wurde im Berufungsverfahren in Form von Zahlungsbestätigungen des WIFI nachgereicht. Der Berufung war daher in diesem Punkt - in Hinblick auf die Tätigkeit der Berufungswerberin in der Personalverrechnung - stattzugeben. Die bisher „vom Arbeitgeber nicht berücksichtigten Werbungskosten“ (lt. Berufungsvorentscheidung 411,00 €) waren daher um 139 € zu erhöhen (somit 550 €).

Dagegen sind die unter dem Titel „Aus- und Fortbildung“ geltend gemachten Kosten für den „Kurs Fußreflexzonenmassage“ (140 €) steuerlich nicht abzugsfähig. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie in Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen (Jakom/Lenneis EStG, 2009, § 16 Rz 48). Dass dies der Fall wäre, behauptet nicht einmal die Berufungswerberin, gab sie doch im Vorlageantrag an, der Kurs hänge zwar nicht unmittelbar mit ihrem Beruf zusammen, sei *„allerdings mit dem Hintergrund einer ev. Weiterbildung für ein zweites berufliches Standbein“* besucht worden. Die Kosten können auch nicht als Umschulungsmaßnahme berücksichtigt werden. Dies hätte u.a. den Nachweis zur Voraussetzung, dass sie tatsächlich auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielen (vgl. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988). Die wage Andeutung, sich eventuell einmal ein zweites Standbein aufbauen zu wollen, reicht für die Berücksichtigung als Werbungskosten nicht aus (vgl. Lenneis/Jakom, EStG, 2009, § 16, Rz 50 f).

Hinsichtlich der anderen Berufungspunkte (Sonderausgaben, Werbungskosten) wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 11.07.2008 verwiesen, die insofern als Bestandteil dieser Berufungsentscheidung zu sehen ist.

2. Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 bis 2005

Die Berufung richtet sich auch gegen die am 28.02.2008 ausgefertigten Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Ent-

stehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Den angefochtenen Zinsenbescheiden liegen die in den Sachbescheiden für 2002 bis 2005 ausgewiesenen Nachforderungen zugrunde. Die Berufungswerberin tritt der Zinsenvorschreibung erkennbar deswegen entgegen, weil die Stammabgabenbescheide für rechtswidrig gehalten werden.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Bestreitung der Anspruchszinsen mit der Begründung, die zugrundeliegenden Umsatz- und Einkommensteuerbescheide seien rechtswidrig, musste der Erfolg versagt bleiben, weil eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides im Verfahren betreffend die Anspruchszinsen nicht stattfindet. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im Bescheidspruch der Stammabgabenbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, 128).

Sind die Stammabgabenbescheide zu ändern, sind von Amts wegen neue, an die geänderte Abgabenfestsetzung gebundene Zinsenbescheide zu erlassen. Eine Änderung der ursprünglichen Zinsenbescheide sieht das Gesetz nicht vor.

Beilage: 1 Berechnungsblatt ESt 2005

Innsbruck, am 11. Juni 2012