



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie in den Jahren 1996 und 1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit Bescheid vom 24. März 1997 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1995 in der Höhe von S 17.280,- (€ 1.255,79) vorläufig fest. Auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurde das Verfahren mit Bescheid vom 4. März 1999 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und gleichzeitig ein neuer Sachbescheid erlassen, mit dem die Einkommensteuer 1995 in der Höhe von S 61.136,- (€ 4.442,93) festgesetzt wurde.

Ebenfalls mit Bescheid vom 4. März 1999 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1996 in der Höhe von S 419.910,- (€ 30.516,05) fest.

Mit Bescheid vom 23. Juni 1999 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1997 in der Höhe von S 105.064,- (€ 7.635,3), mit Bescheid vom 15. Februar 2000 und nach zwei weiteren Bescheidberichtigungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO die Einkommensteuer für das Jahr 1998 in der Höhe von S 0 vorläufig fest.

Mit Bescheiden vom 26. September 2001 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1995 bis einschließlich 1998 und begründete dies damit, dass Tatsachen neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gleichzeitig setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 1995 in der Höhe von S 83.590,- (€ 6.074,72), für das Jahr 1996 in der Höhe von S 477.260,- (€ 34.683,84), für das Jahr 1997 in der Höhe von S 171.138,- (€ 12.437,08) und für das Jahr 1998 in der Höhe von S 11.428,- (€ 830,51) vorläufig fest. Das Finanzamt begründete diese Bescheide (ab dem Jahr 1996 mit Hinweis auf die Begründung der Vorjahre) damit, dass es im Zuge der Veranlagung 1999 festgestellt habe, dass der Bw. das am 20.5.1995 erworbene Objekt in Zwentendorf, Hauptplatz 5, welches in den Jahren 1995 und 1996 saniert worden sei, bereits im Jahr 1998 an seine Tochter verkauft habe, welche nach den Unterlagen des Finanzamtes bereits seit Juli 1998 in diesem Objekt wohne. Gemäß § 1 Abs. 2 Liebhahereiverordnung (LVO) liege eine Einkunftsquelle nur dann vor, wenn bei objektiver Betrachtung innerhalb von 12 Jahren ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne. Auf Grund der gegebenen Fixkosten (AfA, Zehntelabsetzungen, Zinsen und Grundsteuer) und der einzelnen Einnahmen (1998: S 27.000,-) hätte nach objektiven Kriterien – abgesehen vom Verkauf – innerhalb eines absehbaren Zeitraumes kein Gesamtüberschuss erzielt werden können.

Einkommensteuerrechtlich liege daher keine Einkunftsquelle vor, weswegen die bisher berücksichtigten Verluste für 1995-1998 außer Ansatz blieben. Die Einkommensteuerbescheide 1995 und Folgejahre hätten gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig zu ergehen, da die Einkunftsquelleneigenschaft der Objekte P., R. und SP. zu beobachten sei.

In der gegen diese Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufung ersuchte der Bw. um Erstreckung der Frist zwecks Erstellung umfangreicher Vorschaurechnungen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 8. November 2001 forderte das Finanzamt den Bw. gemäß § 275 BAO auf, die eingebrachte Berufung bis zum 30. November 2001 entsprechend zu begründen und bewilligte in weiterer Folge eine Fristerstreckung bis zum 15. Dezember 2001.

Mit Eingabe vom 17. Dezember 2001 übermittelte der Bw. eine Prognoserechnung bezüglich des Objektes Z., Hplatz 5. Aus dieser Rechnung sei ersichtlich, dass bereits nach Ablauf von 6 Jahren ein Gesamtüberschuss bei diesem Objekt erzielt werde. Die in den ersten 4 Jahren entstandenen Verluste seien reine Anlaufverluste, da erst nach vollständiger Fertigstellung Ende 1998 die entsprechend kalkulierten Mieterträge zum Tragen kommen würden. Weiters hätten für die Altmieter bis 1998 entsprechende Ersatzmieten entrichten werden müssen. Mieter seien die Erste Bank und Herr M (Lebensgefährte von S.H.).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Jänner 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2002 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass das Finanzamt einerseits in seiner Bescheidbegründung richtigerweise ausgeführt habe, dass gemäß § 1 Abs. 2 LVO eine Einkunftsquelle nur dann vorliege, wenn bei objektiver Betrachtung innerhalb von 12 Jahren ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne, nach Vorlage der Prognoserechnung seine Ansicht jedoch dahingehend geändert habe, als es in der Berufungsvorentscheidung von einem abgeschlossenen Zeitraum spreche, weswegen es auf die objektive Betrachtungsweise nicht mehr ankomme. Laut LVO sei jedoch tatsächlich die objektive Betrachtung innerhalb des Beobachtungszeitraumes maßgebend.

Mit Vorhalt vom 29. Juli 2008, zugestellt am 31. Juli 2008, wurde der Bw. seitens des Unabhängigen Finanzsenates mit Hinweis auf die aktuelle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ersucht, binnen einer Frist von 4 Wochen mitzuteilen, ob sein ursprünglicher Plan darauf gerichtet gewesen sei, die streitgegenständliche Liegenschaft auf einen unbegrenzten Zeitraum, zumindest aber bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses, zu vermieten oder ob der Erwerb und die Sanierung der Liegenschaft von Anfang an mit der Absicht erfolgt sei, das Objekt nach der Sanierung an die Tochter zu verkaufen.

Das Vorhaltsersuchen blieb seitens des Bw. unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Bei dem streitgegenständlichen Mietobjekt handelt es sich um das Objekt EZ 146 Z., Hplatz 5, das der Bw. am 20. Februar 1995 um S 1.400.000,- (€ 101.741,97) erworben hat. In den Jahren 1995 und 1996 wurden seitens des Bw. Instandsetzungsaufwendungen in der Höhe von S 2.112.032,06 (€ 153.487,35) getätigkt, welche auf 10 Jahre verteilt abgesetzt wurden.

Bevor der Bw. das streitgegenständliche Objekt im September 1998 an seine Tochter S.H. um einen Kaufpreis von S 3.600.000,- (€ 261.622,2) verkaufte, vermietete er kurzfristig das Obergeschoß des Objekts an den Lebensgefährten seiner Tochter, Herrn M, woraus im Jahr 1998 jedoch keine Mieteinnahmen resultierten. Im Übrigen kam es zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung des Mietgegenstandes und der Veräußerung desselben zu keiner Vermietungstätigkeit. Bis zum Verkauf des Objekts im September 1998 wurden regelmäßig nur Verluste erzielt.

Ab Oktober 1998 (also nach Verkauf des Objekts an die Tochter) wurde das Erdgeschoß des Objekts an die Erste Bank vermietet. In diesem Jahr wurden erstmals geringfügige Einnahmen in der Höhe von S 27.000,- (€ 1962,17) erzielt. Laut Auszug aus dem Zentralen Melderegister bewohnte die Tochter des Bw. das Obergeschoß des Objektes weiterhin bis 6. Mai 2005.

Das Finanzamt ließ die in den Jahren 1995 bis 1998 geltend gemachten Verluste mit der Begründung unberücksichtigt, dass steuerrechtlich keine Einkunftsquelle vorliege, da die Vermietung durch den Verkauf des Objektes vorzeitig eingestellt und innerhalb des abgeschlossenen Betätigungszeitraumes (bis zur Beendigung der Tätigkeit 1998) kein positiver Gesamtüberschuss erzielt worden sei.

Dagegen wendet sich die entscheidungsgegenständliche Berufung.

Rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes:

Liebhaberei ist gemäß § 1 Abs. 2 LVO idF BGBl Nr. 33/1993 bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen.

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 4 LVO idF BGBI Nr. 33/1993 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in den Erkenntnissen vom 27. Februar 2001, 2000/13/0137, und vom 16. September 2003, 2000/14/0159, ausgesprochen hat, ist die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein „Gesamtgewinn“ bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist.

Dieser Zeitraum von 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten für einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. in den Erkenntnissen vom 23. März 2000, 97/15/0009, und vom 24. Juni 1999, 97/15/0082, zum Ausdruck gebracht hat, muss es der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines "gesamtpositiven Ergebnisses" übertragen wird. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines "gesamtpositiven Ergebnisses") fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen von vornherein zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich vorzeitig einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt unvorhergesehener Umstände, ergeben hat.

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass der Bw. den Nachweis zu erbringen hat, dass die Vermietung des im Jahr 1995 erworbenen, in den Jahren 1995 und 1996 sanierten und im Jahr 1998 an die Tochter veräußerten Objektes Z., Hplatz 5, nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist.

Der Umstand, dass es zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Sanierung und der Veräußerung des streitgegenständlichen Objektes an die Tochter des Bw. zu keiner

Vermietungstätigkeit (ausgenommen jene an die Tochter des Bw. und dessen Lebensgefährten) gekommen ist, legt die Vermutung nahe, dass der Erwerb und die Sanierung der Liegenschaft ausschließlich zu Zwecken der Wohnraumschaffung für die Tochter getätigt wurden. Die Lebenserfahrung lehrt, dass im Familienbereich das Interesse an der Befriedigung des Wohnbedürfnisses dem Interesse an der Fremdvermietung vorangeht.

Obwohl der vorliegende Sachverhalt nicht dafür spricht, dass der Bw. eine Vermietung zumindest bis zur Erzielung eines Gesamtüberschusses betreiben wollte, ist nicht auszuschließen, dass das Objekt tatsächlich zur Schaffung einer Einkunftsquelle erworben und saniert wurde. Für ein Interesse an einer langfristigen Vermietung liegen jedoch keine Unterlagen vor, eben so wenig Nachweise dafür, wie der ursprüngliche Plan des Bw. ausgesehen hat und ob sich dieser entsprechend den Vorstellungen realisieren ließ.

Da der Steuerpflichtige, der eine Tätigkeit vorzeitig einstellt, den Beweis zu führen hat, dass seine ursprüngliche Planung auf die Aufrechterhaltung der Tätigkeit bis zur Erreichung eines Gesamteinnahmenüberschusses abgestellt und sich der Entschluss zur vorzeitigen Einstellung erst nachträglich ergeben hat, hat der Unabhängige Finanzsenat unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Bw. ein Vorhalteverfahren eingeleitet. Darin wurde der Bw. konkret um Auskunft und Nachweiserbringung ersucht, ob seine ursprünglichen Pläne betreffend die streitgegenständliche Liegenschaft auf unbegrenzte Vermietung bzw. bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes oder auf Veräußerung an die Tochter gerichtet waren.

Da der Vorhalt dem Bw. nachweislich am 31. Juli 2008 zugestellt und somit das Parteiengehör gewahrt wurde, der Bw. der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates jedoch nicht nachgekommen ist, hat es der Bw. unter Verletzung seiner Mitwirkungsverpflichtung verabsäumt, dem Unabhängigen Finanzsenat eine ausreichende Grundlage zur Beurteilung der Umstände des konkreten Falles vorzutragen. Es wäre am Bw. gelegen, die Vermutung, dass die Vermietung von vornherein lediglich auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, zu entkräften und die diesbezüglichen Beweise dafür zu erbringen.

Mangels Erbringung dieses Nachweises geht auch das Vorbringen des Bw., wonach aus der Prognoserechnung ersichtlich sei, dass nach Ablauf von 6 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielt werden könne und es lediglich auf die objektive Betrachtungsweise ankomme, ins Leere. Denn – wie bereits oben ausgeführt – kommt der Beobachtungszeitraum nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Bw. auf die Fortsetzung der Vermietung bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses gerichtet ist, während das positive Ergebnis, im Falle des Vermietens für einen begrenzten Zeitraum, innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein muss. Bemerkt wird, dass es bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung keinen Anlaufzeitraum gibt, sondern das Vorliegen einer Einkunftsquelle vom ersten Jahr an zu prüfen ist.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 25. September 2008