



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 1999 (vorläufig erlassen gemäß § 200 Abs. 1 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Mit Schreiben vom 29. November 1998 beantragte der Bw. gemäß § 8 Abs. 3 Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33 idF BGBl. II 1997/358 (im Folgenden: LVO), die Anwendbarkeit der sich daraus ergebenden neuen Rechtslage auf alle nicht rechtskräftig veranlagten Jahre für die Vermietung dreier im Jahr 1997 gekaufter Eigentumswohnungen in R.

Da der Bw. aus dieser Vermietung in der Abgabenerklärung 1999 Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen erklärte, übermittelte er über Ersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz am 3. November 2000 eine Prognoserechnung, in welcher er von einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Jahr 2017 in Höhe von 7.392,00 S ausging. Die Mieteinnahmen stiegen in dieser Prognoserechnung von 118.995,00 S im Jahr 2000 auf 308.900,00 S im Jahr 2032, während sich die nicht weiter verrechenbaren Werbungskosten in diesem Zeitraum lediglich von 12.133,00 S auf 27.413,00 S erhöhten. Dabei setzte der Bw. gleich bleibend in sämtlichen Jahren eine kalkulatorische Instandhaltung für künftige Reparaturen in Höhe von 3 % der laufenden Mieteinnahmen an.

Das Finanzamt erließ daraufhin Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, in denen es vorläufig von einer Einkunftsquelleneigenschaft dieser Vermietungstätigkeit ausging.

Dagegen wandte der steuerliche Vertreter in der Berufung ein, dass die Abgabenbehörde bei der Erlassung vorläufiger Bescheide eine Ermessensentscheidung ausübe. Da es den vorliegenden Bescheiden an einer Begründung für die Ausübung des Ermessens fehle, müssten sie endgültig erlassen werden.

Den Vorhalt im Rahmen des Berufungsverfahrens vor der Abgabenbehörde erster Instanz, in dem er um Aufklärung einiger offener Fragen in Bezug auf die Prognoserechnung und die vorgelegte Überschussermittlung des Jahres 2000, wie zB die Übernahme der Hausverwaltung, die Höhe der Mietererträge und weiter verrechneter Betriebskosten und dgl., gebeten wurde, ließ er zunächst unbeantwortet.

Das Finanzamt wies daher in der abweisenden Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass das Vorliegen einer Einkunftsquelle auf Grund der knappen Kalkulation zwar möglich, aber noch ungewiss wäre. Diese Ungewissheit wäre durch die Nichtbeantwortung der Fragen verstärkt worden.

Gleichzeitig mit der Stellung des Vorlageantrags führte der Bw. erläuternd aus, dass als Werbungskosten in der Prognoserechnung 6,00 S/m² und Monat (incl. Verwaltung 3,50 S) indexiert mit 1,5 % sowie eine kalkulatorische Instandhaltung für künftige Reparaturen in Höhe von 3% der lfd. Mieteinnahmen berechnet wurden. Insgesamt ergab dies für das Jahr 2000 den Betrag von 12.133,00 S. Für die Instandhaltungen werde weiters laufend über die Betriebskostenvorschreibung eine Rücklage dotiert. Die "Verrechnung in den Mietenpool"

betrug im Jahr 1999 1.953,14 S und im Jahr 2000 19.524,17 S. Diese Beträge wurden ebenfalls als Werbungskosten abgesetzt.

Der tatsächlich erzielte Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 74.099,63 S im Jahr 2000 war bereits um 4.300,00 S höher als in der Prognoserechnung angenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund der im vorliegenden Fall anzuwendenden LVO wird Liebhaberei bei einer Betätigung angenommen, wenn Verluste entstehen

- aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besondern Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigenen und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
- aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, oder
- aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der Bw. mit der Vermietung der Eigentumswohnungen eine Tätigkeit betreibt, die unter die Liebhabereivermutung des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO fällt. Diese Annahme kann jedoch nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO dann ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Der Bw. legte über Aufforderung der Abgabenbehörde erster Instanz eine Prognoserechnung vor, in der er neben der AfA und Zinsaufwendungen lediglich nicht weiterverrechenbare Werbungskosten in Höhe von 6,00 S/m² inkl. Verwaltung 3,50 S sowie gleich bleibend in allen Jahren eine kalkulatorische Instandhaltung i.H.v. 3 % der laufenden Mieteinnahmen ansetzte. Die Mieteinnahmen stiegen in dieser Prognoserechnung von 118.995,00 S im Jahr 2000 auf 308.900,00 S im Jahr 2032, während sich die nicht weiter verrechenbaren Werbungskosten in diesem Zeitraum lediglich von 12.133,00 S auf 27.413,00 S erhöhten.

Damit sollte erstmals im Jahr 2017 ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 7.392,00 S erzielt werden.

Unter Zugrundelegung dieser Prognoserechnung anerkannte das Finanzamt vorläufig die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Betätigung an. Strittig ist im vorliegenden Fall somit lediglich, ob die Abgabenbescheide vorläufig erlassen werden konnten oder nicht.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabenpflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss ist. Bescheide dürfen nur dann vorläufig erlassen werden, wenn vorübergehende Hindernisse in Form von Ungewissheiten im Tatsachenbereich der zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder deren Höhe entgegenstehen (VwGH 17.9.1996, 95/14/0052).

Die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit erfordert grundsätzlich eine periodenübergreifende Betrachtung. Nur dadurch ist es möglich, einer Tätigkeit ungeachtet eines in einem Kalenderjahr erwirtschafteten Verlustes ein wirtschaftlich positives Gesamtergebnis zu unterstellen und damit das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu bejahen. Regelmäßig kann nämlich erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilt werden, ob eine Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zuzuordnen oder als Liebhaberei im steuerlichen Sinn zu werten ist (Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988), Kommentar, § 2, Tz 14.2). Erstellt nun jemand, wie im vorliegenden Fall, eine Prognoserechnung, in der er erst nach zwanzig Jahren durch eine sehr knappe Kalkulation von einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von etwas mehr als 7.000,00 S ausgeht und ist bereits im ersten Jahr der ganzjährigen Vermietung der Eigentumswohnungen der Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen um 4.300,00 S höher als prognostiziert, so kann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse innerhalb dieses kurzen Zeitraums noch nicht mit Sicherheit gesagt werden, ob die Annahme des § 1 Abs. 2 LVO durch diese Prognoserechnung widerlegt ist. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere die oben angeführte prognostizierte Entwicklung der Einnahmen und Werbungskosten und auch die Tatsache, dass er die Instandhaltungsarbeiten immer mit dem gleichen Prozentsatz unabhängig vom Alter des Gebäudes ansetzt, obwohl nach den Erfahrungen des täglichen Lebens Instandhaltungsaufwendungen mit zunehmenden Alter der Gebäude in einem größeren Ausmaß anfallen.

Wenn der steuerliche Vertreter in seiner Berufung einwendet, die Steuerbescheide müssten deswegen endgültig erlassen werden, weil das Finanzamt das Ermessen bei der vorläufigen Steuerfestsetzung nicht begründet hätte, ist dem zwar insoweit zuzustimmen, dass Ermessensentscheidungen auch eine Begründung der Ermessensausübung enthalten müssen. Eine Relevanz dieses Begründungsmangels vermag der Bw. nach Ansicht des Referenten mit seiner Berufung jedoch nicht aufzuzeigen. Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nämlich nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei" und unter Zweckmäßigkeit das "öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben" (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl., Tz. 7 zu § 20).

Die Abgabenbehörde erster Instanz konnte, wie vorhin angeführt, auf Grund der sehr knappen Prognoserechnung in Verbindung mit dem spät erwarteten Gesamtüberschuss der Einnahmen sowie dem bereits im ersten Jahr höher als prognostiziert erzielten Überschuss der Werbungskosten den Umfang der Abgabenpflicht im Zeitpunkt der Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide noch nicht mit Gewissheit ermitteln. Die Klärung dieser Ungewissheiten ist jedoch wegen der Höhe der geltend gemachten Verluste für die Abgabenerhebung nicht nur von geringem Gewicht. Somit ergibt sich aus den vom Bw. selbst vorgelegten Unterlagen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Bescheide aus Zweckmäßigkeitsgründen nur vorläufig erlassen konnte (vgl. VwGH 26.6.2002, 2000/13/0202).

Bei ihrer Entscheidung ging sie davon aus, dass die Einkunftsquelleneigenschaft dieser Tätigkeit wahrscheinlicher ist als die Annahme steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei. Durch die noch nicht endgültige rechtliche Beurteilung der Tätigkeit ist eine Endgültigerklärung in später ergehenden Steuerbescheiden für das Berufungsjahr jedoch keineswegs ausgeschlossen (VwGH 15.9.1999, 94/13/0055). Mit der vorläufigen Anerkennung der Verluste wurde somit nach Ansicht des Referenten auch den nach § 20 BAO zu berücksichtigenden Billigkeitsgründen in ausreichendem Maß Rechnung getragen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.