

GZ. RV/0426-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung desBw., vertreten durch Dkfm. Dr. Herbert Loibl gegen die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 1985 bis 1994 des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert. Der angefochtene vorläufige Bescheid für das Jahr 1994 wird gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Bei der Berufungswerberin (in der Folge Bw. genannt) handelt es sich um eine aus 14 natürlichen Personen bestehende Hausgemeinschaft in der J 32, 1080 Wien, welche im Zeitraum 1985 bis 1994 negative Einkünfte aus Vermietung erklärte.

In einer im Jahre 1985 unterfertigten Vereinbarung vereinbarten die Miteigentümer, ab dem 1.1.1995 ein Sondernutzungsrecht an den ihren Miteigentumsanteilen zugeordneten Bestandsobjekten. Gemäß dieser Vereinbarung ist ab diesem Zeitpunkt somit jeder Miteigentümer des Projektes J II berechtigt, die Einkünfte aus dem ihm zustehenden Bestandsobjekt auf eigene Rechnung einzunehmen, und bei Freiwerden des Bestandsobjektes über dieses, durch Eigennutzung oder Vermietung, auf eigene Rechnung und nach eigener Wahl zu verfügen.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde bei sieben der vierzehn Miteigentümer Beteiligungsliebhaberei festgestellt und die gem. § 188 BAO erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null Schilling festgesetzt.

Die Bw. erhebt mit 15.12.1997 Berufung gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1985 bis 1994 vom 10.10.1997 und begeht, die Veranlagung für die Miteigentümer Hrn. J E, Hrn. K E, Hrn. F G (bzw. die Verlassenschaft), Hrn. H H, Hrn. L K, Hrn. H K und Hrn. R L unter Berücksichtigung der von der Betriebsprüfung ermittelten Verluste für die Jahre 1985 bis 1994.

Begründend wird ausgeführt, dass anstatt des von der Betriebsprüfung angenommenen Kalkulationszeitraumes von 25 Jahren ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren für die Erzielung eines Gesamtüberschusses möglich sei. Für oben angeführte Miteigentümer sei innerhalb dieser 35 Jahre mit einem Gesamtgewinn zu rechnen.

Ergänzend wird auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 27.11.1995, Zi. 14 0661/1-IV/14/95 verwiesen, wonach die im Anwendungsbereich der Liebhabereiverordnung getroffene Regelung hinsichtlich des höchstens 35-jährigen Kalkulationszeitraues bei der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (§ 2 Abs. 3) ebenfalls für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnung anzuwenden sei.

In der Stellungnahme zur Berufung weist die Betriebsprüfung darauf hin, dass unbestritten sei, dass auf Grund der während der Betriebsprüfung vorgelegten Prognoserechnung, für oben angeführte Beteiligte, ein Gesamtüberschuss innerhalb eines Zeitraumes von 25 Jahren nicht erzielbar sei.

Für die Zeiträume 1990 bis 1992 sei die Liebhabereiverordnung I (BGBl. 322/1990), für die Jahre 1993 und 1994 die LVO II (BGBl. 33/1993) anzuwenden. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 3.6.1996, 93/13/0171 ausgesprochen, dass bei einer Vermietungstätigkeit eine Einkunftsquelle dann vorliege, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar wäre. Als Richtschnur für den absehbaren Zeitraum im Bereich der Gebäudevermietung gelte eine Zeitspanne von ca. 20 Jahren (in ÖSTZ 1996, Dr. Zorn, S 418, "Verstärkter Senat zur Liebhaberei"). Für Zeiträume, in denen die LVO I und II nicht anzuwenden sei, wäre auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Zeitraum von mehr als 25 Jahren jedenfalls nicht mehr als absehbar zu bezeichnen.

Der in der Berufung erhobene Einwand, dass innerhalb eines Kalkulationszeitraumes von 35 Jahren jedenfalls mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen sei, ändere somit nichts an der Einstufung der Tätigkeit als Liebhaberei.

Für den Zeitraum 1990 bis 1994 sei die Tätigkeit der Vermietergemeinschaft unter § 1 Abs. 2 der LVO I und II einzustufen, weil es sich dabei um die Bewirtschaftung von Wirtschaftgütern handle, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne.

Wenn in der Berufung vorgebracht werde, dass unter Hinweis auf die von der Finanzverwaltung für Zeiträume der LVO I und II vertretene Rechtsauffassung ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren anzuwenden wäre, sei dem entgegenzuhalten, dass diese Auffassung nur in Bezug auf die Gebäudevermietung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO I und II vertreten wurde.

Da im gegenständlichen Fall aber nicht nur ein bloßer Miteigentumsanteil vermietet worden sei, sondern den oben angeführten Miteigentümern der Liegenschaft Sondernutzungsrechte an bestimmten Wohnungen eingeräumt worden seien, komme eine Ausdehnung des Zeitraumes auf 35 Jahren nicht in Betracht.

Der Umstand, dass einzelne Miteigentümer (für die auf Grund der vorgelegten Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss innerhalb von 25 Jahren nicht erzielbar gewesen sei) nunmehr durch Sondertilgungen das wirtschaftliche Ergebnis verbessert hätten, könne nicht rückwirkend zur Annahme einer Einkunftsquelle führen. In diesem Fall liege eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung vor, die ab diesem Zeitpunkt zu einer neuen Beurteilung der Tätigkeit führe (§ 2 Abs. 4 LVO II).

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Liebhaberei VO BGBL. 322/1990 normiert u.a. ihre rückwirkende Anwendbarkeit auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle (Art. II der VO). Im Hinblick auf das Erkenntnis des VfGH vom 12.12.1991, V53/91 u.a., mit dem Art I § 1 Abs. 3 Z 1 und Art II aufgehoben wurden, wurde die Liebhabereiverordnung mit Wirkung ab 1.1.1993 neu gefasst (BGBl.Nr. 33/1993; LVO II). Die Wirksamkeit der LVO I bezieht sich im Anwendungsbereich der Einkommensteuer auf die Veranlagungsjahre 1990 bis 1992, die LVO II (mit 1.1.1993 in Kraft getreten) ist daher im Anwendungsbereich der Einkommensteuer erst auf Veranlagungsjahre ab 1993 anzuwenden.

Sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO als auch für Zeiträume, in welchen die LVO I/1990 zur Anwendung kommt, ist die Liegenschaftsvermietung nach herrschender höchstgerichtlicher Rechtsprechung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. "Gesamtüberschuss" erzielbar ist (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0056).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um den Teil II des Gebäudes in der J 32, welcher von 14 Miteigentümern gemeinschaftlich vermietet wird. Diese Miteigentümer haben Sondernutzungsrechte an den ihren Miteigentumsanteilen zugeordneten Bestandsobjekten durch Unterzeichnung einer Vereinbarung erworben. Nach dem Wortlaut dieser Vereinbarung "ist somit jeder Miteigentümer berechtigt, die Einkünfte aus dem ihm gemäß Aufstellung zustehenden Bestandsobjekt auf eigene Rechnung einzunehmen und bei Freiwerden des Bestandsobjektes über dieses durch Eigennutzung oder Vermietung auf eigene Rechnung und nach eigener Wahl zu verfügen".

Es handelt sich dadurch um Bestandsobjekte, welche sich typischerweise für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen. Beurteilungsmaßstab ist die objektive Ertragsfähigkeit. Eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist dann keine Liebhaberei, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit, in einem absehbaren Zeitraum (überschaubaren Zeitraum) einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Anhand einer Zukunftsprognose ist nachzuweisen, ob die Vermietungstätigkeit nach den äußeren Umständen, bei gleich bleibender Bewirtschaftung, in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Ist dies nicht der Fall, handelt es sich insgesamt um steuerliche Liebhaberei.

Eine Beobachtung der Betätigung, wenn ungewiss ist, ob die Art der Betätigung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

erwarten lässt, ist bei Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, für die Dauer von fünf bis acht Jahren erforderlich. Bei Betätigungsbeginn vor dem 14.11.1997 ist der absehbare Zeitraum nach der Rechtsprechung mit etwa 20 Jahren anzunehmen.

Eine Vornahme der Liebhabereibeurteilung hat mittels Prognoserechnung zu erfolgen. Von Liebhaberei ist insgesamt auszugehen, wenn nach den tatsächlichen Umständen in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss zu erwarten ist.

Wenn die Bw. unter Hinweis auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 27.11.1995, Zl. 14 0661/1-IV/14/95 in der Berufung den Schluss zieht, der absehbare Zeitraum betrage höchstens 35 Jahre, wird dazu ausgeführt, dass demgegenüber die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei einem Betätigungsbeginn vor dem 14.11.1997 von einem absehbaren Zeitraum von etwa 20 Jahren ausgeht.

Vor allem übersieht die Bw. aber, dass der von ihr ins Treffen geführte Kalkulationszeitraum für das vorstehende Objekt (35 Jahre) von der Annahme ausgeht, dass die Betätigung eine Einkunftsquelle darstellt, also eine typische erwerbswirtschaftliche Betätigung ist, wogegen die Betriebsprüfung in ihrer Beurteilung davon ausgeht, dass die vorliegende Betätigung typischerweise in einer der Lebensführung begründeten Neigung besteht.

Dieser von der Betriebsprüfung getroffenen Beurteilung schließt sich der unabhängige Finanzsenat an. Wenn es sich im vorliegenden Fall sehr wohl, betrachtet man den Zeitraum 1985 bis 1994 und den Zeitraum ab dem 1.1.1995, um eine andere Bewirtschaftung handelt, kommt es jedoch dann zu keiner Beurteilung im Sinne einer Änderung der Bewirtschaftung, (mit der Konsequenz der Liebhabereibeurteilung für die Mitunternehmerschaft) wenn diese, wie im vorliegenden Fall, von vornherein geplant gewesen ist, und folglich zu keinem neuen Kalkulationszeitraum ab dem 1.1.1995. Dies bedeutet jedoch auch, dass die im Jahre 1985 erworbenen, mit einem qualifizierten Nutzungsrecht ab dem 1.1.1995 versehenen Miteigentumsanteile, die Betätigung der Mitunternehmerschaft, nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, als eine beurteilt, welche sich typischerweise auf eine in der Lebensführung begründeten Neigung zurückführen lässt.

Das Berufungsbegehren war daher abzuweisen.

Was den angefochtenen bisher vorläufig erlassenen Feststellungsbescheid für das Jahr 1994 betrifft, wird ausgeführt, dass die Ungewissheit betreffend die Höhe der festzustellenden Einkünfte des weggefallenen zu betrachten sind und demzufolge der vorläufige Bescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären war.

Wien, 15. 3. 2004