



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Leopold Lenitz und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Ewald Rabensteiner, Walter Supper und Dr. Wolfgang Pettighofer über die Berufung der Bw, vertreten durch ECOVIS Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1995 bis 1996 nach der am 28. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw betreibt ein Institut für physikalische Medizin und vermietet auch die Wohnung WohnAdr, Top 3.

Anlässlich einer die Streitjahre umfassenden Betriebsprüfung (BP) wurde festgestellt, dass der Liegenschaftsanteil am 23.12.1994 erworben wurde. Ursprünglich sei geplant gewesen, als Bauherr auf der Liegenschaft ein Gebäude mit Nutzungsrecht an einer Wohnung zu errichten. Den Feststellungen des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk liege jedoch keine Bauherrneigenschaft vor. Die Grunderwerbsteuer sei dementsprechend vorgeschrieben und entrichtet worden.

In den Bilanzen der Bw für Zeiträume nach dem Liegenschaftserwerb sei diese Liegenschaft nicht berücksichtigt worden. Auch in der G+V Rechnung schienen diese Vorgänge nicht auf. Lediglich ein „Verrechnungskonto-Mi“ sei in die Bilanz aufgenommen worden, auf dem einige

Vorgänge verbucht worden seien. Am 6.10.1997 habe die Bw eine Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1995 eingebracht und die Berücksichtigung eines Verlustanteils der Miteigentümergeinschaft Mi 5 begehrt.

Im Rahmen der BP seien berichtigte Bilanzen für die Jahre 1995 und 1996 abgegeben worden, in denen einerseits die Feststellung des Finanzamtes 6/7/15 (keine Bauherrneigenschaft und keine einheitliche und gesonderte Feststellung) berücksichtigt wurden und andererseits eine vollständige Erfassung der mit dem Erwerb der Wohnung zusammenhängenden Vorgänge vorgenommen worden sei.

Auf Basis der beim Finanzamt 6/7/15 zu StNr. xy – Eigentümer und Mitbesitzer abgegebenen Steuererklärungen und der darauf beruhenden Feststellungsbescheide wurden die 330/10.000 Anteile und die sich daraus ergebenden Ergebnisse nicht erfasst, da sie als Wohnungseigentümer ausgewiesen werden (zur Erklärung: 3390/10.000 Anteile werden als Miteigentümer ausgewiesen, die restlichen 6610/10.000 Anteile als Wohnungseigentümer). Dies sei deshalb erfolgt, weil die Eigentümer dieser Anteile eine Absichtserklärung zur Begründung von Wohnungseigentum abgegeben haben. Trotz Erklärung sei dieses Vorhaben bisher nicht umgesetzt worden.

Ab 5/1997 werde die Wohnung Top 3 vermietet. Als Vermieter trete (lt. Mietvertrag und nach Auskunft Frau Mag. Fei – IFA/Linz) die Miteigentumsgemeinschaft auf. Es entspreche dem Mietrechtsgesetz, dass der Mietgegenstand nur durch die Miteigentümergeinschaft vermietet werden könne, solange kein Wohnungseigentum eingetragen sei.

Da die Bw nicht Vermieter und somit umsatzsteuerlich nicht Unternehmer sei, könnten die bisher geltend gemachten Vorsteuern nicht im Rahmen der Bw berücksichtigt werden.

Auf dem Gebiet der Ertragsteuern schließe sich die BP den Feststellungen des Finanzamtes 6/7/15 an. Die Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnung würden nicht einheitlich und gesondert festgestellt, sondern es würden dem Anteilseigner (der Bw) der zukünftig Wohnungseigentum begründen wolle bzw. auf Grund einer Nutzungsvereinbarung die Wohnung nutze, die Erträge daraus zugerechnet.

Von der BP sei während des Prüfungsverfahrens mehrmals eine Prognoserechnung und andere Daten wie z.B. Kreditkonditionen, betreffend die Vermietung der Liegenschaft abverlangt worden.

Der steuerliche Vertreter habe dazu regelmäßig ausgeführt, dass im Beobachtungszeitraum problemlos ein Gesamtüberschuss erzielt werde. In den Besprechungen vom 15.12.1998, 5.2.1999 und 15.2.1999 sei die Vorlage der Prognoserechnung korrigiert worden. Im Rahmen der Schlussbesprechung am 15.3.1999 sei eine völlig falsche Prognoserechnung vorgelegt

worden. Diese sei von der BP mit dem Hinweis auf die angeführten Unrichtigkeiten zurückgewiesen worden. Es sei vereinbart worden, dass am nächsten Tag eine korrekte, vollständige Berechnung vorgelegt werde. Die BP sei dennoch abgeschlossen worden. Trotz mehrmaliger telefonischer Urgenz durch den BP und den Gruppenleiter sei eine Prognoserechnung nicht vorgelegt worden. Die BP habe daher auf Grund der zur Verfügung stehenden Daten und Unterlagen eine Prognoserechnung erstellt. Diese ergab einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S 267.616,52. Die BP ging daher davon aus, dass die Vermietung der Wohnung keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei darstelle.

Das Finanzamt hat am 29.4.1999 geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 erlassen und zur Begründung auf die Feststellungen der BP verwiesen.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet, die beiden Bescheide würden dahingehend angefochten, dass die bei der Betriebsprüfungsuntersuchung vom 15.3.1999 unter TZ 05 angeführte Wohnung Mi als Liebhaberei deklariert wurde, weil keine Prognoserechnung vorgelegt worden sei.

Es werde beantragt, im Sinne der bei der BP vorgelegten berichtigten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Streitjahre die Aufwendungen und Erträge betreffend Wohnung Mi 5 zur Gänze zu berücksichtigen.

Als Begründung werde angeführt, dass sich diese Wohnung im Betriebsvermögen der Bw befinde und aus diesem Grund die Liebhabereiverordnung nicht angewendet werden könne, zumal auch ein eventueller Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen sei. Das Verlangen einer Prognoserechnung sei aus diesem Grund fehl am Platz, weil sich die Liebhabereiverordnung nur auf die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung beziehe.

In der Stellungnahme zur Berufung führt die BP aus, die Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung falle unter § 1 Abs. 2 Z. 3 der Liebhabereiverordnung (LVO) 1993, BGBl. 1993/33, wobei die Verordnung keine Gewinnermittlungsart ausschließe. Lediglich gewerbliche Beherbergungen fielen nicht darunter.

Auch bei betrieblichen Einkünften sei Beurteilungseinheit die wirtschaftliche Einheit, das sei im gegenständlichen Fall die Eigentumswohnung, da diese sich von der Tätigkeit des Hauptbetriebes (physikalisches Institut) wirtschaftlich und organisatorisch abgrenze und sich als Nebentätigkeit (Nebenbetrieb) erweise.

Veräußerungsgewinne seien nur bei Tätigkeiten gem. § 1 Abs. 1 LVO bis zur Beendigung der Tätigkeit überhaupt zu berücksichtigen. Da jedoch die Bewirtschaftung einer Eigentumswohnung eine eigene Beurteilungseinheit darstelle, die unter § 1 Abs. 2 Z. 3 der

LVO ausdrücklich angeführt sei, so sei nicht der Gesamtgewinn sondern der im absehbaren Zeitraum erzielbare Gewinn heranzuziehen. Ein solcher sei dann zu berücksichtigen, wenn von vornherein durch die Veräußerung eine Gewinnerzielung beabsichtigt werde.

Diese Absicht sei im Verfahren nicht behauptet worden oder in anderer Weise zu Tage getreten.

Vielmehr werde immer wieder darauf hingewiesen, dass die Wohnung als Pensionsvorsorge für Frau Dr. HBF (Geschäftsführerin) gedacht sei.

Selbst wenn eine Veräußerung innerhalb des Beobachtungszeitraumes stattfinde, sei es, angesichts der derzeit erzielbaren Preise mehr als fraglich, ob die Wohnung mit Gewinn verkauft werden könnte.

Eine gegenüber der planmäßigen Bewirtschaftung stattfindende Änderung (z.B. Veräußerung) sei als Änderung der Bewirtschaftung anzusehen und ändere nichts an der bisherigen Einstufung.

In der Eingabe vom 17.4.2000 wird ausgeführt, dass alle Einkünfte einer GesmbH den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen seien. Daher falle auch die Vermietung einer Eigentumswohnung im Rahmen einer GesmbH immer unter die gewerblichen Einkünfte. Das Immobilienvermögen sei Betriebsvermögen und könne damit nur steuerpflichtig veräußert werden, sodass die Anlaufverluste durch spätere Veräußerungsgewinne aufgehoben und die Liebhabereivermutung durch den zu versteuernden Veräußerungsgewinn de facto ausgeschlossen seien.

Auf Grund der generellen jährlichen Steigerung der Grundstückspreise in Wien sei daher mit einem dementsprechend hohen Veräußerungsgewinn in den nächsten Jahren zu rechnen.

Eine Subsumtion unter § 1 Abs. 2 Z. 3 der LVO mit dem Hinweis, dass der Veräußerungsgewinn nur dann zu berücksichtigen sei, wenn von vornherein durch die Veräußerung eine Gewinnerzielung beabsichtigt sei, sei daher unrichtig.

In der 2. Stellungnahme zur Berufung führt die BP aus, lt. Judikatur des VwGH komme es bei der Liebhabereibeurteilung nicht darauf an, ob bei Kapitalgesellschaften privater Konsum möglich sei, sondern darauf, ob ihre Tätigkeit (oder ihre Tätigkeiten) objektiv ertragsfähig sei(en), wobei in Zweifelsfällen das (vorhandene oder fehlende) Ertragsstreben zur Lösung dieser Frage beitragen könne. Somit sei davon auszugehen, dass bei einer Kapitalgesellschaft Liebhaberei in einem Teilbereich, wie im vorliegenden Fall bei der Vermietung einer Eigentumswohnung, auftreten könne.

Es stehe fest, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO (Bewirtschaftung von Eigenheimen) handle.

Das Auftreten von Verlusten könne wohl auch außer Zweifel gestellt werden. Letztendlich verbleibe die Frage, ob in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3.7.1996, 93/13/0171 müsse unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit eine Zeitspanne verstanden werden, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation stehe. Absehbar sei ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen werde. Maßstab sei hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund stehe und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuerverminderung für ihr Handeln nicht maßgeblich seien. Handeln nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip schließe längere Rentabilitätsrechnungen nicht aus. Eine Zeitspanne, die nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Verkehrskreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert werde, müsse noch als absehbar gelten.

Der absehbare Zeitraum betrage 20 Jahre ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Im Zweifel sei vom Abgabepflichtigen anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass bei einer Bewirtschaftung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO innerhalb eines absehbaren Zeitraumes eine Einkunftsquelle vorliege.

Im Rahmen des BP-Verfahrens sei eine derartige Prognoserechnung trotz mehrmaliger Aufforderung nicht vorgelegt worden. Die BP habe daher anhand der vorliegenden Daten eine eigene Prognoserechnung erstellt und sei dabei zu dem Schluss gekommen, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht möglich sei.

Zu den einzelnen in der Prognoserechnung angeführten Werten werde wie folgt Stellung genommen:

- Miete/Mieterhöhung

Die derzeit anfallende Miete werde jährlich um 0,5 % erhöht. Damit werde einerseits der im Vertrag vereinbarten Indexanpassung und andererseits dem Umstand Rechnung getragen, dass die Höhe der Mieten in der Entwicklung der letzten 5 Jahre rückläufig gewesen sei und die derzeitige Vertragsdauer nur 3 Jahre betrage. Weiters seien 6 Leerstellungsmonate innerhalb von 23 Jahren (276 Monate = 2%) Vermietungsdauer angesetzt.

- Reparaturreserve

Da es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, dass bei einem Gebäude über einen Zeitraum von 23 Jahren Reparaturen anfielen, die nicht vom Mieter eingefordert werden könnten, sei von der BP ein Wert von S 10/m² angesetzt worden. Ausgehend von einer Wohnungsgröße von 39 m² und einer Abstellplatzgröße von 12 m² (nur die Hälfte werde angesetzt) ergebe sich eine Quadratmeterbasis von 45 m². Die Reparaturreserve sei analog zu obigen Ausführungen um 0,5 % pro Jahr erhöht worden.

- Sonstige Kosten

Die sonstigen nicht verrechenbaren Kosten seien mit S 5,00/m² geschätzt worden.

- Darlehenszinsen

Die Darlehenszinsen seien von der BP, basierend auf der gegebenen Rückzahlungsrate, einer Laufzeit von 20 Jahren und einem Zinssatz von 6 % berechnet worden.

Die BP komme daher zu dem Schluss, dass die vermietete Liegenschaft nicht geeignet sei, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss zu erzielen.

Es handle sich bei der ausgeübten Tätigkeit um eine im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO. Von der BP werde daher angenommen, dass ab Beginn dieser Tätigkeit Liebhaberei vorliege. Die bisher geltend gemachten Aufwendungen würden aus der Gewinnermittlung der Bw ausgeschieden und außerbilanzmäßig zugerechnet.

Am 5.4.1999 sei vom steuerlichen Vertreter der Bw eine Prognoserechnung vorgelegt worden, die folgenden Inhalt habe. In einem ergänzendem Schreiben wurden folgende Anmerkungen gemacht:

- Da bei einer Betätigung im betrieblichen Bereich für die Ermittlung des Totalgewinnes auch ein (theoretischer) Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen sei, könne davon ausgegangen werden, dass zu jedem beliebigen Zeitpunkt eine Einkunftsquelle vorliege.
- Indexsteigerung von 1,5 % ab dem Jahr 2000.
- In der Prognoserechnung werde von einem Durchschnittzinssatz von 5 % p. a. ausgegangen wobei der derzeit aktuelle Zinssatz 3,875 % betrage.

Zu den einzelnen in der Prognoserechnung angeführten Werten werde wie folgt Stellung genommen:

- in der vorgelegten Prognoserechnung, die mit Ablauf des 23. Betrachtungsjahres einen Gesamtüberschuss von S 206.441,00 aufweise, seien in den Jahren 1995 bis 1998 angefallene Verluste von S -437.974,00 nicht berücksichtigt. Betrachte man diese beiden

Ergebnisse zusammen, so ergebe sich bereits aus der vorgelegten Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten in Höhe von S -231.533,00.

- Die Prognoserechnung gehe von einer jährlichen Anpassung (Indexanpassung) der Miete um 1,5 % aus. Diese Anpassung sei völlig unrealistisch und könne nur damit begründet werden, dass die Bw versuche, eine möglichst positive Prognoserechnung vorzuführen. Entsprechend dem Mietvertrag werde derzeit eine Miete von rd. S 119,00/m² erzielt. Betrachte man den ab 1.12.1994 gültigen Kategoriezins für A-Wohnungen (S 32,80/m²) und die derzeit üblichen Mieten für Genossenschaftswohnungen (S 75/m²) so sei deutlich zu sehen, dass die derzeit bezogenen Miete bereits weit über dem üblichen Mietzins liege. Eine weitere Erhöhung um jährlich 1,5 %, das wäre innerhalb des Beobachtungszeitraumes um 39 % auf S 165,00 entbehre jeder wirtschaftlichen Grundlage. Dazu komme, dass der vorliegende Mietvertrag auf 3 Jahre befristet sei. Für den Fall, dass dieses Mietverhältnis nach diesem Zeitraum oder auch später aufgekündigt werde, sei es fraglich, ob wieder ein derart hoher Mietzins erzielt werden könne. Die von der BP angenommene Indexanpassung von jährlich 0,5 % sei schon sehr hoch angesetzt und führe zu einer Miete von letztendlich S 7.000,00 für eine Wohnung mit 39 m² Nutzfläche.
- Der Durchschnittszinssatz sei in der vorgelegten Prognoserechnung mit 5 % angenommen worden. Die BP gehe bei ihrer Berechnung von einem durchschnittlichen Prozentsatz von 6 % aus. Diese Annahme basiere einerseits auf der Zinsentwicklung der letzten 25 Jahre und andererseits auf dem Umstand, dass die Zinsen derzeit wieder anstiegen.
- In der Beilage zur Prognoserechnung sowie in der Berufung vom 28.6.1999 und in der Gegenäußerung vom 17.4.2000 zur ersten Stellungnahme der BP werde angegeben, dass, weil sich die Liegenschaft im Betriebsvermögen der GesmbH befinde auch ein (theoretischer) Veräußerungsgewinn in die Prognoserechnung, d.h. in die Totalgewinnbetrachtung einzubeziehen sei.

Die BP stimme dieser Beurteilung entgegen den Ausführungen in der ersten Stellungnahme zu. Es sei jedoch bereits in der ersten Stellungnahme darauf hingewiesen worden, dass die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes fraglich sei. Gehe man bei dieser Betrachtungsweise vom Idealfall aus, die Liegenschaft werde im 23. Jahr des Beobachtungszeitraumes um 70 % des Anschaffungspreises verkauft – das wäre ein Preis von rd. S 770.000,00 - so stehe diesem theoretischen Verkaufspreis ein Buchwert von rd. S 750.000,00 (S 100.000,00 für Grund und Boden, S 650.000,00 für Wohnung) gegenüber. Der theoretische Veräußerungsgewinn betrage daher maximal S 20.000,00. Aus den laufenden Ergebnissen ergebe sich, dass sowohl bei Berechnung der BP als auch bei richtiger Berechnung lt.

Berufung ein erheblicher Gesamtverlust, der durch einen eventuellen Veräußerungsgewinn in Höhe von S 20.000,00 nicht ausgeglichen werden könne.

Selbst wenn die Wohnung um rd. 90 % der Anschaffungskosten verkauft werden könnte, was nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, wäre das Gesamtergebnis bestenfalls ausgeglichen. Bei diesen Betrachtungen blieben allerdings Renovierungsarbeiten während der Vermietung, die notwendig seien, um den Wert einer Wohnung einigermaßen zu erhalten, völlig außer Ansatz. Diese Aufwendungen würden das Gesamtergebnis noch weiter in den Bereich Gesamtverlust treiben.

Da von der Bw keine schlüssige Prognoserechnung vorgelegt worden sei und auch die Berücksichtigung eines etwaigen Veräußerungsgewinnes nach Ansicht der BP zu keinem Gesamtgewinn führen könne, gehe die BP weiterhin davon aus, dass es sich bei der vorliegenden Vermietung um eine steuerlich nicht zu beachtende Einkunftsquelle handle.

In der Eingabe vom 31.5.2000 wird ausgeführt, in der zweiten Stellungnahme zur Berufung werde auf Seite 6 eingeräumt, dass ein theoretischer Veräußerungsgewinn im Rahmen der Prognoserechnung bei Vermietung im Rahmen einer GesmbH in die Totalgewinnbetrachtung einzubeziehen sei. Die unrichtige Rechtsmeinung der Finanzbehörde werde daher verworfen.

Schätzungen seitens des BP hinsichtlich des Verkaufspreises der Wohnung würden im 23. Jahr des Beobachtungszeitraumes angestellt. Dabei werde behauptet, dass im Idealfall ein Veräußerungspreis in Höhe von rd. 70 % des Anschaffungspreises möglich sei. Weiters werde ausgeführt, dass bei einem Verkaufspreis von rd. 90 % der Anschaffungskosten ein ausgeglichenes Gesamtergebnis die Folge wäre; dies entspreche aber lt. BP nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Die Schätzung von Wohnungen und Gebäuden stütze sich im Normalfall auf Bewertungsgutachten. Zur Anwendung kämen dabei die in der Praxis geläufigen Verfahren der Substanzwertermittlung und der Ertragswertermittlung. In der neueren Literatur werde der Ertragswertermittlung gegenüber der Substanzwertermittlung Priorität eingeräumt. Bei der Ertragswertermittlung werde der jährlich zu erzielende Mietzins mit dem Marktzinssatz (unter Abzug der Inflation und unter Zuzählung des Immobilitätsrisikos) auf Basis einer ewigen Rente aufgezinst. Bei der zur Diskussion stehenden Wohnung berechne sich der Ertragswert wie folgt:

Miete p.a. ex 1998 lt. Prognoserechnung	72.000
aktuelle Sekundärmarktrendite Bund	5,43% (Presse vom 31.5.2000)
Inflationsabschlag	-1,00%
Immobilitätszuschlag (Risikozuschlag)	+2,00%
Kapitalisierungszinsfuß	6,43%

Rechnung der ewigen Rente:	$\frac{72.000,00 \times 100}{6,43}$
----------------------------	-------------------------------------

= Ertragswert	1.119.751,00
gerundet	1.120.000,00

Diesem Verkaufspreis lt. vorliegender Ertragswertermittlung würde ein Buchwert in Höhe von rd. S 750.000,00 gegenüberstehen, der theoretische Veräußerungsgewinn würde somit S 370.000,00 betragen. Bei diesem Veräußerungsgewinn würde sich sowohl bei der Berechnung der BP als auch bei der richtigen Berechnung lt. Berufung ein Gesamtgewinn ergeben. Die Renovierungsarbeiten während der Vermietung sowie die im Vergleich zu anderen Kapitalanlagen erschwerte Veräußerbarkeit von Wohnungen sei in Form des 2%igen Risikozuschlages berücksichtigt worden.

Die Berufung wurde am 28.6.1999 eingebracht. Ein Antrag auf mündliche Verhandlung wurde in der Berufung nicht gestellt. In der Eingabe vom 31.5.2000 wurde erstmals der Antrag auf eine mündliche Verhandlung gestellt.

In der Eingabe vom 31.1.2003 hat die Bw einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat sowie einen Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mündliche Verhandlung:

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält.

Nach Abs. 2 hat eine mündliche Verhandlung dann stattzufinden, wenn es der Vorsitzende für erforderlich hält oder wenn es der Berufungssenat auf Antrag eines Mitgliedes beschließt.

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen somit weder einen Anspruch auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat, noch auf mündliche Verhandlung. Dies gilt selbst dann, wenn dieses Schreiben innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (vgl. Ritz, BAO-HB, Seiten 209 und 213, sowie die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu § 284 Abs. 1 BAO idF BGBl. Nr. 194/1961, z.B. VwGH 23.4.2001, 96/14/0091 und VwGH 16.2.1994, 90/13/0071).

Die gegenständliche Berufung wurde am 28.6.1999 zur Post gegeben und ist am 29.6.1999 beim Finanzamt eingelangt. Ein Antrag auf mündliche Verhandlung wurde in der Berufungsschrift nicht gestellt. Da der Antrag auf mündliche Verhandlung erstmals in der Eingabe von 28.6.2000, eingelangt am 29.6.2000, gestellt wurde, ist er auch nach der Rechtslage vor dem 1.1.2003 verspätet gestellt.

Gem. § 323 Abs. 12 BAO kann ein Antrag auf mündliche Verhandlung abweichend von § 284 Abs 1 Z. 1 BAO bis zum 31.1.2003 in jenen Fällen gestellt werden, in denen nach der vor dem 1.1.2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war.

Nach der zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung geltenden Rechtslage war zur Entscheidung über Berufungen gegen Körperschaftsteuerbescheide der Berufungssenat zuständig, weshalb ein Antrag auf mündliche Verhandlung bereits in der Berufung hätte gestellt werden müssen. Die Ausnahmeregelung des § 323 Abs 12 BAO kommt nicht zum Tragen.

Da der Antrag auf mündliche Verhandlung verspätet gestellt ist und auch der Senat die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht für erforderlich hält, wurde von der Abhaltung einer mündlichen Verhandlung Abstand genommen.

Rechtzeitig wurde hingegen der Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat gestellt.

Liebhabeerei:

Auf den gegenständlichen Fall sind die Bestimmungen der Liebhabereiverordnung 1993, BGBl. 1999/33 (LVO) anzuwenden, da einerseits Aufwendungen bereits ab dem Jahr 1995 angefallen sind und andererseits die Vermietung im Mai 1997 – somit vor dem 14.11.1997 – begonnen hat.

Die Vorschriften der Liebhaberei sind gem. § 5 LVO nicht anzuwenden auf

1. Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts,
2. juristische Personen des privaten Rechts, an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechts beteiligt sind, soweit § 2 Abs. 4 dritter Satz KStG 1988 anzuwenden ist,
3. Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, und
4. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne des § 31 BAO.

Da die Bw keine dieser Voraussetzungen erfüllt, sind die Vorschriften betreffend Liebhaberei anzuwenden.

Nach § 1 Abs. 1 LVO liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gem. § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen 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.

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

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gem. § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren 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 Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

Beurteilungseinheit:

§ 1 Abs. 1 LVO stellt auf eine Betätigung und nicht auf eine bestimmte Einkunftsart ab. Das bedeutet, dass jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit zu beurteilen ist. Im Erkenntnis vom 18.10.2005, 2001/14/0042 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass trotz Vorliegens von gewerblichen Einkünften einzelne Teilbereiche Liebhaberei darstellen können, da jede organisatorisch, in sich abgeschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit zu beurteilen ist. Im gegenständlichen Fall liegen gewerbliche Einkünfte vor, da die Vermietung der Wohnung durch die GesmbH erfolgt. Die Berufungsausführungen, es lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor und sei eine Liebhabereiprüfung schon aus diesem Grund nicht durchzuführen, vermögen kein anderes Ergebnis herbeizuführen.

Grundsätzlich ist jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen, ob es eine Einkunftsquelle bildet oder nicht. Dieser Grundsatz gilt insbesondere auch für verschiedene Eigentumswohnungen. Sogar einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus können einer diesbezüglich getrennten Beurteilung unterzogen werden (vgl. VwGH vom 10.2.1987, 85/14/0142).

Im gegenständlichen Fall liegt eine so genannte „Kleine Vermietung“ vor, da die Wohnung WohnAdr Top 3, an der ein qualifiziertes Nutzungsrecht besteht, vermietet wird (vgl. VwGH vom 24.4.2002, 96/13/0191).

Beurteilungsmaßstab:

Eine Betätigung, die typischerweise einer in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht, ist keine Liebhaberei, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt; so genannte objektive Ertragsfähigkeit.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3.7.1996, 93/13/0171 verschiedene Aussagen zur Liebhaberei getroffen. Wenn auch dieses Erkenntnis zur Rechtslage vor der Liebhabereiverordnung ergangen ist, so ist seine Bedeutung dennoch darin zu erblicken, als Aussagen betreffend „absehbaren Zeitraum“ getroffen werden.

Demnach ist der absehbare Zeitraum mit dem überschaubaren Zeitraum gleichzusetzen.

Im Erkenntnis vom 24.2.2000, 97/15/0166 hat der Verwaltungsgerichtshof zur Rechtslage LVO 1993 ausgesprochen, dass der absehbare Zeitraum mit rund 20 Jahren anzunehmen ist.

Auf Grund einer Zukunftsprognose ist demnach zu überprüfen, ob die Vermietungstätigkeit nach den äußeren Umständen bei gleich bleibender Bewirtschaftung in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Im gegenständlichen Fall liegt der Beginn der Vermietung vor dem 14.11.1997, sodass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der absehbare Zeitraum 20 Jahre ab Beginn der Vermietung bzw. 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen beträgt. Im Jahr 1995 wurden erstmals Aufwendungen aus der Vermietung geltend gemacht.

Die Prognoserechnung ist vom sich Betätigenden zu erstellen. Sie muss für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sein. Die Prognoserechnung beinhaltet die im Beobachtungszeitraum tatsächlich angefallenen sowie die zukünftig zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben.

Im Zuge der Schlussbesprechung hat die Bw eine Prognoserechnung über den Zeitraum von 1999 bis 2017 (19 Jahre) vorgelegt. In dieser Prognoserechnung wird ein Gesamtüberschuss

der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von S 206.441,00 ausgewiesen. Die vom steuerlichen Vertreter vorgelegte Prognoserechnung geht von einer Indexsteigerung der Mieten von 1,5 % ab dem Jahr 2000 aus. Der Durchschnittssatz für Darlehenszinsen betrage 5 % und sei ein Veräußerungsgewinn miteinzubeziehen, sodass zu jedem beliebigen Zeitpunkt eine Einkunftsquelle vorliege.

Seitens der BP wurde auf Grund des vorhandenen Datenmaterials eine Prognoserechnung erstellt, die einen Gesamtverlust in Höhe von S 267.616,62 innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren errechnet.

Dabei ging die BP von folgenden Überlegungen aus:

Die derzeit anfallende Miete wird jährlich um 0,5 % erhöht. Damit wird einerseits der im Vertrag vereinbarten Indexanpassung und andererseits dem Umstand Rechnung getragen, dass die Höhe der Mieten in der Entwicklung der letzten Jahre rückläufig waren und die derzeitige Vertragsdauer nur 3 Jahre beträgt. Weiters wurden 6 Leerstellungsmonate innerhalb von 23 Jahren (2 %) angesetzt.

Da es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass bei einem Gebäude über einen Zeitraum von 23 Jahren Reparaturen anfallen, die nicht vom Mieter eingefordert werden können, wurde ein Wert von S 10,00/m² als Reparaturreserve angesetzt. Ausgehend von einer Wohnungsgröße von 39 m² und einer Abstellplatzgröße von 12 m² (zur Hälfte angesetzt) errechnet sich eine Quadratmeterbasis von 45 m². Die Reparaturreserve wurde analog zu den Mietzinsen um 0,5 % jährlich erhöht.

Die sonstigen nicht verrechenbaren Kosten wurden mit S 5,00/m² geschätzt.

Die Darlehenszinsen wurden basierend auf der gegebenen Rückzahlungsrate, einer Laufzeit von 20 Jahren und einem Zinssatz von 6 % berechnet.

Die Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters lässt die Verluste der Jahre 1995 bis 1998 in Höhe von S 437.974,00 außer Ansatz. Berücksichtigt man diese Verluste, so ergibt sich auf Grund der Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters ein Gesamtverlust in Höhe von S 231.533,00. Es kann nicht erklärt werden und ist auch nicht ersichtlich, warum die in den Jahren 1995 bis 1998 erlittenen Verluste nicht in die Prognoserechnung einbezogen werden sollen.

Die Indexsteigerung der Mieten um 1,5 % jährlich lt. den Ausführungen in der Berufung ist völlig unrealistisch, da bereits zum Zeitpunkt der BP eine Miete in Höhe von S 119,00/m² erzielt wurde. Die üblichen Mieten für Genossenschaftswohnungen liegen bei S 75,00/m². Daraus kann ersehen werden, dass schon zum Zeitpunkt der BP ein weit über den üblichen Mieten liegender Mietzins bezogen wurde. Eine weitere Erhöhung um jährlich 1,5 % würde

innerhalb des absehbaren Zeitraumes zu einer um 39 % höheren und somit zu einer monatlichen Miete von S 165,00/m² führen. Bei Aufkündigung des Mietvertrages ist es fraglich, ob wieder eine derartig hohe Miete erzielt werden kann. Bereits die von der BP angenommene Indexerhöhung ist schon sehr hoch und führt zu einer Miete in Höhe von S 7.000,00 für eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 39 m².

Auf Grund der obigen Ausführungen hält der Senat die Prognoserechnung der BP für wahrscheinlicher als die der Bw.

Den Berufungsausführungen, ein Veräußerungsgewinn sei in die Prognoserechnung einzubeziehen, wird entgegengehalten:

Im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung führt die Veräußerung der Einkunftsquelle – von Ausnahmen abgesehen – nicht zu steuerpflichtigen Einkünften. Ein allfälliger Veräußerungsüberschuss ist auch dann nicht in die Prognoserechnung einzubeziehen, wenn der Veräußerungserlös z.B. auf Grund von Spekulationseinkünften zu steuerpflichtigen Einkünften geführt hat. Dies lässt sich damit begründen, dass die Einkünfte aus Vermietung und die Einkünfte aus der Veräußerung verschiedenen Einkunftsarten angehören (vgl. Erkenntnis eines verstärkten Senates des VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171).

Anders liegt der Fall, wenn die Vermietung durch eine Kapitalgesellschaft erfolgt. Da die Gesellschaft unabhängig von der Tätigkeit jedenfalls gewerbliche und somit betriebliche Einkünfte erzielt, stellt die Wohnung jedenfalls Betriebsvermögen dar und ist im Falle einer Veräußerung ein Veräußerungsgewinn steuerlich zu erfassen.

Im Erkenntnis vom 17.10.1989, 86/14/0105 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass eine Veräußerungsgewinn nur dann in die Prognoserechnung einzubeziehen ist, wenn konkrete Maßnahmen zur Veräußerung ergriffen wurden. Es genügt nicht, dass die Auflösung stiller Reserven dereinst die durch viele Jahre hindurch erwirtschafteten Verluste ganz oder zum größten Teil rückgängig machen könnten.

Solche konkreten Maßnahmen zur Veräußerung wurden seitens der Bw nicht gesetzt. Da die Bw während des BP-Verfahrens darauf hingewiesen hat, dass die Wohnung der Pensionsvorsorge der Geschäftsführerin Dr. HBF gedacht war, ist es unwahrscheinlich, dass seitens der Bw überhaupt geplant ist, die Wohnung zu veräußern.

Der Senat gelangt daher zu der Ansicht, dass im konkreten Fall ein Veräußerungsgewinn nicht in die Prognoserechnung einzubeziehen ist.

Da ein Veräußerungsgewinn nicht in die Prognoserechnung einzubeziehen ist erübrigt sich ein Eingehen auf die Methode der Berechnung des Veräußerungsgewinns.

Da die Prognoserechnung sohin nicht aufzuzeigen vermag, dass innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden kann, stellt die Wohnungsvermietung keine Einkunftsquelle dar, sondern steuerlich unbeachtliche Liebhaberei.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 29. Juni 2006