



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Jaro Sterbik-Lamina, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf in Wien betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1982 – 1990 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1982 bis 1990 und Einkommensteuer 1982 bis 1984 und 1988 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1985 bis 1987, 1989 und 1990 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1990 werden gem. § 200 Abs. 1 BAO für vorläufig erklärt.

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

Der Bw ist Elektroingenieur und bezieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung.

Dem Bw wurde gemäß seiner Beitrittserklärung vom 22. Oktober 1981 und der Vollmacht/Auftrag zur Baubetreuung an die Firma RBuPML in SM, J, das von ihm erworbene Apartment mit der Top Nr. 220 am 22. Dezember 1982 (ausgebessert von fälschlich 1983) übergeben.

Lt. Abrechnung vom 31. Jänner 1983 betrugen die auf den Eigentumsanteil des Bw entfallenden Baukosten vorbehaltlich der Änderung durch die endgültige Abrechnung S 838.474,50 zuzüglich 18 % Umsatzsteuer, zusammen also brutto S 989.400, --. Die Zahlungsfälligkeit richtete sich nach dem vom Bw unterschriebenen Auftrag zur Baubetreuung, die separat ausgewiesene Vorsteuer war bis 7. März 1983 auf das Konto des Rechnungsausstellers oder an das Finanzamt St. Johann/Pongau zu bezahlen. Auf frühere Teilrechnungen, so auf diejenige vom 4. Jänner 1983 war in der jüngsten Rechnung verwiesen.

In den Streitjahren hat der Bw aus der Vermietung dieses Apartments nachstehende Verluste erklärt:

1982 103.221

1983 100.377

1984 142.681

1985 9.671

1987 135.880

1988 126.357

1989 107.523

1990 147.670

873.380

Lediglich im Jahr 1986 hat der Bw einen Überschuss der Einnahmen in Höhe von S 43.727 erklärt.

Vom Finanzamt wurden die Verluste unter Hinweis auf Liebhaberei nicht anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus, Liebhaberei sei bei einer Tätigkeit zu vermuten, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne – hier Eigentumswohnung, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses diene und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspreche.

Die Vermutung könne nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum (etwa 12 Jahre) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse.

Das Objekt Badgastein habe in den Jahren 1982 bis 1993 (12 Jahre) einen Gesamtverlust in Höhe von S 1.107.981,-- erzielt. Lediglich im Jahr 1986 hätte ein Periodenüberschuss in Höhe von S 43.727,-- erwirtschaftet werden können, während in den übrigen Jahren ausschließlich Periodenverluste erwirtschaftet worden seien. Da die Vermietung des Objektes Badgastein (Hotel ...) auf Dauer gesehen einen Einnahmenüberschuss nicht erwarten lasse, liege eine Einkunftsquelle nicht vor.

Die Kosten daraus stellten einerseits Kosten der Lebensführung dar und sei andererseits die Vorsteuer nicht abzugsfähig.

In der frist- und formgerechten Berufung wird eingewendet, die Verluste seien zum Großteil auf die AfA lt. Denkmalschutzgesetz zurückzuführen und nur ein Teilbetrag von S 282.576,-- sei als wirtschaftlicher Verlust anzusehen (Nutzungsdauer 60 Jahre, AfA 1,67 %).

In den ersten Jahren habe der Bw die größten Verluste, da neben der AfA lt. DSG auch durch Konkurse von Partnerunternehmen hohe Kosten angefallen und nur geringe Einnahmen erzielt worden seien. Seit Jänner 1990 werde die Vermietung durch die Firma I vermittelt, wodurch ein besseres Ergebnis erzielt werden könne. Wenn man im Sinne des Erkenntnisses des VfGH vom 7. März 1995. B 301/94 den Kalkulationszeitraum länger annehme (die wahrscheinlichste Annahme wäre 35 Jahre), blieben dem Bw noch über 20 Jahre um den bisher saldierten wirtschaftlichen Verlust in Höhe von S 282.576,-- auszugleichen. Es könne nicht Sinn des DSG sein, sämtliche Denkmalschutzobjekte dem Liebhabereibereich zuzuordnen. Die Annahme, diese Gewinne erzielen zu können sei realistisch und bedürfe lediglich eines kleinen jährlichen Gewinns, der sicher übertroffen werde, da der Bw nun neben der Firma I Maßnahmen in die Wege geleitet habe, höhere Vermietungseinnahmen zu erzielen.

In der am 24. September 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Wenn die Zahlung des Vermieters pünktlich eingelangt wäre, wäre schon im Jahr 1988 ein Überschuss der Einnahmen erzielt worden. Im Jahr 1999 wurde eine Konkursquote in Höhe von 6,5 % (S 35.975,00) festgesetzt. Dies sei zu berücksichtigen, wenn auf die Gesamrentabilität des Objekts abgestellt werde.

Der Verwaltungsgerichtshof müsse sich geirrt haben, wenn er von einer Ertragsunfähigkeit ausgehe. Mittlerweile sei bereits ein Gesamtüberschuss erzielt worden.

Die Sichtweise, dass ab 1990 ein neuer Beobachtungszeitraum zu laufen beginne, sei zu fiskalistisch und habe nur den Sinn, Verluste nicht anzuerkennen, aber an den Gewinnen "mitzunaschen". Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters liege eine Änderung der Bewirtschaftung nicht vor nur weil eine andere Gesellschaft mit der Vermietung beauftragt worden sei. Aber selbst wenn man von einer Änderung der Bewirtschaftung ausgehe, müsste diese ab dem Jahr 1987 berücksichtigt werden, weil die Firma E im Jahr 1986 den Ausgleich angemeldet hat.

Der Unterschied in den Mietverträgen mit der Firma E und I bestand darin, dass E einen Fixbetrag zu zahlen hatte, egal ob Vermietungen vorgenommen wurden oder nicht. Die Zahlungen Firma I waren hingegen von den tatsächlichen Vermietungen abhängig, wobei eine gewisse Mindestanzahl an "vermieteten Wohnungen" gebracht werden musste.

Unter Außerachtlassung der AfA lt. DSG betrage der Gesamtüberschuss im Zeitraum 1982 bis 2001 S 43.915,00.

Bei den Wohnungen 219 und 220 handelt es sich um ein und dieselbe Wohnung. Eine Eingangstür mit der Nummer 220 gebe es nicht. Die Wohnungen 219 und 220 bestehen aus einem gemeinsamen Zimmer. Ursprünglich waren getrennte Eingangstüren vorhanden, im Zuge des Umbaues wurde die Türe 220 zugemauert.

In den ursprünglichen Plänen waren zwei Wohnungen vorgesehen wodurch sich auch erklärt, dass im Grundbuch von 2 Wohnungen ausgegangen wird.

Es wird folgender Sachverhalt festgestellt:

Der Bw. erwarb im Jahr 1981 vom Hotelbetreiber einen Liegenschaftsanteil verbunden mit Wohnungseigentum an einem revitalisierungsbedürftigen alten Großhotel und verpflichtete sich, die Wohnung an den Hotelbetreiber zu vermieten. Im Mietvertrag wurde ein Mietzins in Höhe der Annuitäten für das Bankdarlehen zur Bestreitung des Kaufpreises und der auf den Bw. entfallenden Baukosten sowie eine Vertragsdauer von 15 bis 20 Jahren vereinbart. Das Engagement des Bw war eine ausgesprochene Risikoinvestition. Eine ertragbringende Ver-

mietung der Wohnung war im wesentlichen vom wirtschaftlichen Erfolg des Hotelbetreibers abhängig, weshalb die Kündigungsmöglichkeit im Insolvenzfall des Mieters wirtschaftlich kaum Bedeutung besaß. Es handelte sich nicht um eine übliche Vermietung, sondern um eine Beteiligung am wirtschaftlichen Risiko des Hotelbetreibers. Dieser kam wegen Zahlungsschwierigkeiten den vereinbarten Leistungen vorerst nicht vollständig nach und meldete 1986 den Ausgleich an. 1988 wurde über sein Vermögen der Konkurs eröffnet.

Die Werbungskostenüberschüsse betrugen unter Außerachtlassung erhöhter Abschreibung nach dem DSG und bei Berücksichtigung der Normal-AfA:

1982 -71.674,43

1983 -45.272,59

1984 -61.601,43

1987 -63.862,75

1988 -53.339,10

1989 -30.748,35

1990 -64.484,52

-390.983,15

Diesen Werbungskostenüberschüssen stehen folgende Überschüsse der Einnahmen gegenüber:

1985 71.588,70

1986 115.744,42

187.333,13

Im Jahr 1987 hat der Bw. den aufgenommenen Kredit vorzeitig zurückbezahlt. Trotz Tilgung der Fremdmittel ist es jedoch nicht gelungen, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.10.1990, 90/14/0086 und 5.10.1993, 90/14/0098 hinzuweisen, denen derselbe Sachverhalt zu Grunde liegt. In diesen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliegt.

Die oben genannten Erkenntnisse sind auf den gegenständlichen Fall anwendbar, da mit Ausnahme der unterschiedlichen Wohnungsnummern derselbe Sachverhalt zu Grunde liegt. In den Jahren 1982 bis 1989 liegt somit steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor.

Wenn auch dem Bw insofern beizupflichten ist, dass die AfA lt. DSG bei Beurteilung der Frage, ob Liebhaberei vorliegt, nicht zu berücksichtigen sondern die Normal-AfA anzuwenden ist, so ist dem entgegenzuhalten, dass auch bei Zugrundelegung der Normal-AfA innerhalb des Streitzeitraumes kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden konnte.

Entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung liegt durch den Abschluss des Mietvertrages mit der Firma I eine Änderung der Bewirtschaftung vor. Diese Änderung der Bewirtschaftung liegt aber erst ab dem Jahr 1990 vor, da die Firma I erst ab diesem Zeitpunkt erstmalig vermieten konnte. Mit dem Jahr 1990 beginnt somit einer neuer Beobachtungszeitraum zu laufen. Aus diesem Grund war das Jahr 1990 vorläufig zu veranlassen, wobei vorläufig von Liebhaberei ausgegangen wird. Ob für die Folgejahre eine Einkunftsquelle vorliegt, wird durch das Finanzamt festzustellen sein, da die Folgejahre nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens sind.

Im Zuge des Berufungsverfahrens sind geänderte Mitteilungen hinsichtlich einheitlich und gesonderter Feststellung von Einkünften zu berücksichtigen, die bisher nicht zu einer Änderung gem. § 295 Abs. 1 BAO geführt haben. Es handelt sich dabei um folgende Einkünfte:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	1990
lt. angef. Bescheid	1.097.156
E lt. Tangente neu	-125.346
E lt. Tangente alt	158.569
lt. BE	1.130.379

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	1985	1986	1987	1989	1990
lt. angef. Bescheid	-622.715	34.454	-164.132	-41.145	-106.327
S.gasse 47, Tangente	667.443	22.331	32.837	19.938	-14.943
lt. BE	44.728	56.785	-131.295	-21.207	-121.270

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, 30. September 2003