



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 20. März 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldbach vom 12. März 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Bescheid wurden die Verluste aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt in Deutschland nicht anerkannt, weil steuerlich unbeachtliche Liebhaberei anzunehmen sei. Begründenderweise verwies das Finanzamt auf die ho. Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 15. Jänner 2004 zu GZ. RV/0212-G/03. In seiner fristgerecht überreichten Berufung wurde das Vorliegen von "Liebhaberei" insofern bestritten, weil ihm bis zum finanzamtlichen Hinweis nicht bewusst gewesen sei, dass die ursprünglich gewählte Bewirtschaftungsart aus finanztechnischer (? , unleserlich) Sicht als Liebhaberei gewertet werde. Mit Ablauf der Zinsbindungsfrist werde er die Art der Bewirtschaftung ändern. Mit Bescheid vom 28. April 2004 wurde dem einschreitenden Berufungswerber (Bw.) gemäß § 275 BAO ein Mängelbehebungsauftrag unter Setzung einer Frist bis 17. Mai 2004 erteilt, weil die überreichte Berufung nach Ansicht des Finanzamtes keine Begründung enthielt. Im (aufgetragenen) Schriftsatz vom 4. Mai 2004 erklärte der Bw., nach der derzeitigen allgemein gültigen Rechtsauffassung gelte ein Prognosezeitraum für die Betrachtung, ob positive Einkünfte erwirtschaftet werden, ein Zeitraum von mindestens 30 Jahren und führte für seine Rechtsansicht einen undatierten Zeitungsartikel der Financial Times, wonach über den maximal zu betrachtenden Prognosezeitraum von 30 Jahren für Ferienwohnungen und bis zu

100 Jahren für andere Wohnungen, über den sich derzeit noch die Gelehrten streiten, ins Treffen. Weil es sich gegenständlich um eine deutsche Immobilie handle und die Investitionsentscheidung nach dortiger Rechtsauffassung getroffen wurde, sei dies in die gegenständliche Betrachtung einzubeziehen. Durch diese sehr einseitige Rechtsauslegung, sei er zum Verkauf des Hauses in Österreich gezwungen, um die notwendigen Geldmittel für eine Darlehenstilgung zu besitzen, um so bereits nach maximal 23 Jahren ein positives Ergebnis zu erwirtschaften, weil er es sich nicht leisten könne, auf eine Anerkennung seiner Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung positiv als auch negativ zu verzichten. Deshalb habe er bereits die Darlehens gewährende Bank über eine vorzeitige Darlehensablösung informiert, um so die Zinsbelastung drastisch zu reduzieren.

In der finanzamtlichen Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, die Berufung richte sich inhaltlich gegen die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 15. Jänner 2004 zu GZ. RV/0212-G/03, wo dieser zur Auffassung gelangt sei, es liege gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei vor. Da eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof nicht überreicht wurde, sei die Entscheidung rechtskräftig geworden. Gemäß § 289 Abs. 3 BAO seien die Behörden an die für Berufungsentscheidung maßgebliche, dort dargelegte Rechtsanschauung gebunden, weshalb eine Änderung der Sach- und Rechtslage, welche eine neuerliche Betrachtung der Liebhabereivermutung rechtfertigen könne, nicht zu erkennen sei. Die Bekanntgabe einer zukünftigen Darlehensauflösung habe als Änderung der Bewirtschaftung auf den angefochtenen Bescheid keine Auswirkung.

In seinem Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte der Bw. im Wesentlichen sein Vorbringen und widersprach der finanzamtlichen Rechtsauffassung, dass aus Fristversäumnissen der Vorjahre der angefochtene Bescheid nicht gerechtfertigt werden könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wird - um unnötige Wiederholungen zu vermeiden - auf die dem Bw. zugestellte Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 15. Jänner 2004 GZ. RV/0212-G/03 verwiesen. Wie vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid richtigerweise erwähnt, ging der unabhängige Finanzsenat für das Jahr 1999 aufbauend auf die aufgelisteten prognostizierten Ertragsergebnisse vom Vorliegen steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei aus.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht sieht sich der unabhängige Finanzsenat allerdings zur Bemerkung veranlasst, dass die am 20. März 2004 überreichte Berufung an sich mängelfrei eingereicht wurde, weil die Begründung zumindest erkennen lässt, aus welchen Gründen der

Berufungswerber (Bw.) die Meinung vertrat, dass sie gerechtfertigt sei (VwGH 14.9.1971, 3/71). Damit ist allerdings über ihre inhaltliche Berechtigung noch nichts gesagt. Ebenso teilt der unabhängige Finanzsenat nicht die in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt vertretene – unterschwellig angedeutete - Ansicht, bereits aus dem Unterlassen einer höchstgerichtlichen Beschwerde seien entsprechende Schlussfolgerungen abzuleiten. Auch die Bezugnahme auf eine allfällige Bindungswirkung abändernder, aufhebender oder ersetzender Bescheide nach § 289 Abs. 3 BAO ist im gegenständlichen Zusammenhang fehlerhaft, weil nicht erkennbar ist, welchen Bescheiden abändernder, aufhebender oder ersetzender Charakter zukommt. Möglicherweise bezieht sich das Finanzamt auf die oa.

Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 1999 und erachtet sich darin gebunden. Abgesehen davon, dass es sich hierbei um keinen abändernden, aufhebenden oder ersetzenden Bescheid, sondern um eine inhaltliche Erledigung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 gehandelt hat, ist in rechtlicher Hinsicht - auch aus Gründen der Abschnittsbesteuerung - jedes Jahr für sich zu betrachten, wenn auch sachverhaltsidentische Momente und rechtliche Beurteilungen übereinstimmen mögen.

Im Kernbereich geht es lediglich um die Fragen, ob gegenständlich ein Prognosezeitraum von 30 Jahren angemessen wäre und ob die beabsichtigte Tilgung des Fremdmitteldarlehens in ertragswirtschaftliche Beurteilung des Streitjahres einbezogen werden müsse.

Wie bereits in RV/0212-G/03 ausgeführt, ist entsprechend dem § 2 Abs. 4 LVO bei Betätigungen der gegenständlichen Art (§ 1 Abs. 2 Z 3) von einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) auszugehen. Die Verordnung ist als so genannte Rechtsverordnung auch für den unabhängigen Finanzsenat verbindlich.

Weiters wurde bereits unter Hinweis auf die Judikatur (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217) erwähnt, dass bei einer grundsätzlichen Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Einkunftsquellen – gegenständlich: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausländischen unbeweglichen Vermögens gemäß Art 3 DBA-BRD, BGBl. Nr. 221/1955 diese nach den Bestimmungen des österreichischen Steuerrechtes zu ermitteln sind. Somit kommt den Ausführungen des Bw., wonach Steuerbegünstigungen im Belegenheitsstaat zu seinen wirtschaftlichen Dispositionen geführt haben, keine rechtliche Bedeutung zu, da sie keine wie immer gearteten Bindungswirkungen auf die Beurteilung des gegenständlichen Falles für die (Vor-)Frage des Vorliegens von Einkünften auszulösen vermögen, weil gemäß § 2 Abs. 4 LVO ausschließlich auf die objektive Ereignung der Betätigung einen Gesamtüberschuss zu erzielen abzustellen ist (VwGH 5.6.2003, 99/15/0129).

Abgesehen davon ist die bloße Absicht - als Reaktion auf die abgabenbehördliche Beurteilung - ein Darlehen nach Ablauf der Zinsbindungsperiode am 19. Dezember 2004 tilgen zu wollen, für sich genommen unbeachtlich, wenn selbst die tatsächliche Änderung der Bewirtschaftung lediglich pro futuro wirkt. Der Umstieg der Finanzierung stellt eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, die bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern ist (VwGH 19.6.2003, 2000/14/0159). In ähnlicher Weise hat der VwGH auch eine Darlehensrückzahlung, die als Reaktion auf die im Zuge einer Betriebsprüfung drohende Liebhabereibeurteilung gefasst wurde, als nicht von vornherein geplant und daher als Änderung der Bewirtschaftungsart betrachtet, die einer gemeinsamen Betrachtung der vor und nach der getroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume in der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit entgegensteht, denn der Liebhabereibetrachtung dürfen jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde gelegt werden (VwGH 24.4.2002, 96/13/0191). Es ist ein Akt der rechtlichen Beurteilung, ob durch eine Änderung der Wirtschaftsführung der Tatbestand einer Einkunftsart mit der betroffenen Betätigung etwa erst ab dem Zeitpunkt dieser Änderung erfüllt wurde, ob somit eine Änderung der Bewirtschaftungsart auf die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit in den Vorperioden ohne Bedeutung bleibt oder in diese Beurteilung miteinfließen muss (VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Tritt innerhalb des Kalkulationszeitraumes eine Änderung der Bewirtschaftungsart ein, so hat die Beurteilung des vor dieser Änderung liegenden Zeitraumes unter der Annahme einer gleich bleibenden Bewirtschaftungsart zu erfolgen (VwGH 23.5.1996, 93/15/0215; 9.5.1995, 95/14/0001). Ein neuer Beobachtungszeitraum für die steuerliche Beurteilung des Vorliegens von Liebhaberei im steuerlichen Sinne beginnt erst mit der Änderung der Bewirtschaftungsart (VwGH 5.10.1993, 90/14/0098), weil derartige Änderungen erst für die Zukunft von rechtlicher Relevanz sind (VwGH 12.6.1991, 88/13/0176).

Daher trifft die grundsätzliche Würdigung des Finanzamtes, die Änderung der Bewirtschaftung wirke sich sachverhältnismäßig erst auf künftige Besteuerungszeiträume aus, den Wesenskern des angefochtenen Bescheides und ist nicht weiter zu beanstanden.

Graz, am 5. November 2004