



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Mag. Albert Ferk, Steuerberater, 8010 Graz, Hans Sachs-Gasse 14/3, vom 1. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Michael Ropposch, vom 28. Oktober 2003 betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2002 und Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 sowie 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2000 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für 1997 und 1998 wird Folge gegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Liebhaberei

Strittig ist, ob die im Rahmen der Hotelbeteiligung S mit einem im Jahr 1991 um 2,5 Millionen Schilling eingeräumten Nutzungsrecht am Hotelappartement Top-Nr. XXXX zusammenhängenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Umsätze und Vorsteuern beim Bw., einem technischen Dienstleister, wegen Liebhaberei unbeachtlich sind ("Zürser Modell").

Bei den Steuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 ließ der Bw. die Betätigung außer Ansatz. Nach zuvor durchgeföhrter abgabenbehördlicher Prüfung der Jahre 2000 bis 2002 setzte das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren mit Bescheiden vom 28. Oktober 2003 Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2000 bis 2002 unter Berücksichtigung der

Prüfungsfeststellungen (die strittige Betätigung war nicht Gegenstand) neu fest, wobei es die Betätigung ebenfalls außer Ansatz ließ. Mit Bescheiden vom selben Tag berichtigte das Finanzamt gemäß § 293b BAO (siehe dazu Streitpunkt 2) auch die Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1998, wobei es die Einkünfte aus dieser Betätigung ausschied.

Mit Berufungen vom 1. Dezember 2003 begeht der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter für sämtliche Streitjahre die Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle und bringt unter Vorlage der Kopie eines von ihm unterschriebenen Anbots betreffend den Erwerb des Nutzungsrechts (ein unterschriebenes Exemplar des Gesellschaftsvertrages mit Nutzungsrechteinräumung ist nach dem ergänzenden Schreiben des Bw. vom 8. April 2004 nicht auffindbar) in den ergänzenden Schreiben vom 31. März 2004 diesbezüglich im Wesentlichen gleich lautend vor, dass eine "Liebhabereivermutung" nicht gegeben sei. Beigeschlossen werde eine Prognoserechnung, aus der hervorgehe, dass sich bei einer Abschreibungsdauer des Nutzungsrechts von 10 Jahren ein Totalüberschuss nach 26 Jahren ergebe. Bei Annahme einer Abschreibungsdauer von 30 Jahren ergebe sich bereits nach 22 Jahren ein Gesamtüberschuss. Da dem Bw. die jährlichen Überschüsse nicht ausbezahlt worden, sondern auf einem Verrechnungskonto bestehen geblieben seien, seien ihm dort Zinsen gutgeschrieben worden, die in der Ergebnisberechnung erfasst seien. Für die vergangene und zukünftige Verzinsung des Verrechnungskontos sei ein Berechnungsblatt beigeschlossen. Der Bw. habe bei der Steuererklärung für 2000 bis 2002 deshalb keine Einnahmen angesetzt, weil ihm seinerzeit keine Abrechnungen vorgelegen seien und er keine Auszahlungen erhalten habe. Dies solle nun im Zuge der Berufung berichtigt werden.

2. Bescheidberichtigung

Mit Bescheiden vom 28. Oktober 2003 berichtigte das Finanzamt gemäß § 293b BAO nach zuvor durchgeführter abgabenbehördlicher Prüfung der Jahr 2000 bis 2002 die Bescheide betreffend Einkommensteuer vom 28. Jänner 1999 und vom 13. Oktober 1999. Zur Begründung führt es aus, dass bei Durchsicht des Aktes festgestellt worden sei, dass offensichtliche Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung im Zuge der Veranlagung übernommen worden seien - die Vermietung der Wohnung stelle keine Einkunftsquelle dar, der daraus resultierende Verlust in Höhe von 265.000 S (AfA) sei nicht ausgleichsfähig. Unter Bedachtnahme auf VwGH 28. Jänner 1997, 93/14/0113, VwGH 09. Juli 1997, 95/13/0124, insbesondere VwGH 22. April 1998, 93/13/0277 seien die ergangenen, auf offensichtlichen Unrichtigkeiten beruhenden Bescheide zu berichtigen.

Dagegen wendet sich der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Berufung vom 1. Dezember 2003 und bringt diesbezüglich vor, es sei im Ermessen des Finanzamtes gelegen

gewesen, ob und wie sehr Steuererklärungen vor Bescheiderlassung überprüft würden. Dabei habe es eine amtswegige Ermittlungspflicht. Wenn das Finanzamt die Bescheide wegen Übernahme offensichtlicher "Unwichtigkeiten" aus Abgabenerklärungen berichtige, so sei darauf zu verweisen, dass die Erklärungen nach dem damaligen Wissenstand korrekt erfolgt seien, weil davon ausgegangen worden sei, dass sich innerhalb eines gewissen angemessenen Zeitraumes ein Gesamtüberschuss ergeben werde. Diese Ansicht werde auch derzeit noch vertreten. Es sei lediglich bei Herausgabe des Einkommensteuerbescheides 1999 vom Finanzamt die Ansicht vertreten worden, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse erwarten ließen, als Einkunftsquelle in Betracht kämen. Dieser Ansicht sei bisher nicht widersprochen worden. Es sei jedoch nicht sicher, dass die Ansicht des Finanzamtes bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides auch für alle vorhergehenden und nachfolgenden Einkommensteuerbescheide relevant sei. Anzuführen sei noch, dass gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 seinerzeit eine Berufung eingebracht worden sei. Es sei eigentlich amtsüblich, dass bei einer Berufungserledigung nicht nur der "eigentliche" Berufungspunkt, sondern die gesamte Steuererklärung und der Bescheid einer Begutachtung unterzogen werde. Auch bei der Berufungsvorentscheidung seien die Vermietungseinkünfte gleich wie im Erstbescheid behandelt worden. Daraus könne geschlossen werden, dass das Finanzamt derselben Meinung wie der Bw. gewesen sei. Das Finanzamt habe also keine offensären Unrichtigkeiten beseitigen, sondern die Bescheide auf Grund einer geänderten Rechtsansicht ändern wollen. Die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung zitierten Erkenntnisse des VwGH träfen auf den Berufungsfall nicht zu.

Das Finanzamt legte die Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat ohne vorhergehende Berufungsvorentscheidung im November 2003 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Liebhaberei

§ 1 der Liebhabereiverordnung idF BGBl. Nr. 33/1993 lautet:

*(2) Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen
 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder ...
 2. ...*

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. ...

§ 2 der Liebhabereiverordnung idF BGBl. Nr. 33/1993 lautet:

(4) Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt 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 (§ 3) 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 Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

§ 2 UStG 1994 lautet:

(5) *Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt*

1. ...
2. *eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).*

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die Vermietung einzelner Eigentumswohnungen unter § 1 Abs. 2 Z 1 Liebhabereiverordnung 1993 zu subsumieren; entsprechendes hat auch für die Vermietung eines einzelnen Appartements (auch wenn daran kein Eigentumsrecht, sondern bloß ein Nutzungsrecht besteht) gelten.

Wie der VwGH auch das "Zürser Modell" betreffend bereits entschieden hat, ist der absehbare Zeitraum (der – wie der VwGH auch zum Ausdruck bringt - mit dem im Berufungsfall anzuwendenden überschaubaren Zeitraum übereinstimmt), innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen (VwGH 24. Februar 2000, 97/15/0166; vgl. auch die darauf Bezug nehmenden abweisenden Erkenntnisse und Berufungsentscheidungen zum "Zürser Modell": VwGH 30. Oktober 2003, 2003/15/0028; VwGH 30. Oktober 2003, 2003/15/0032; UFS 26. März 2004, RV/0237-F/02; UFS 30. Juni 2004, RV/0130-F/03; UFS 30. Juni 2004, RV/0188-F/03; UFS 30. Juni 2004, RV/0129-F/03).

Der Nachweis, dass die Betätigung in rund 20 Jahren einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist vom Bw. mittels Prognoserechnung zu erbringen.

Wie der Bw. selbst vorbringt und auch mittels Prognoserechnung belegt, lässt die Vermietungstätigkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bestenfalls erst nach 22 Jahren erwarten. Unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des VwGH kann aber ein solcher Zeitraum als nicht mehr überschaubar im Sinne des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 1993 angesehen werden, weshalb die Betätigung einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich Liebhaberei ist.

Die Berufung war daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

2. Bescheidberichtigung

§ 293b BAO lautet:

Die Abgabenbehörde kann auf Antrag einer Partei (§ 78) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist es entscheidend, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit hätte erkennen müssen, ohne ein weiteres Ermittlungsverfahren durchzuführen. Die Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung zum Ausdruck kommen. Ob eine offensichtliche Unrichtigkeit im Hinblick auf die übernommene Rechtsauffassung vorliegt, ist anhand des Gesetzes und vor allem auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen. Bestünde behördlicherseits bei entsprechender Prüfung von vornherein die Gewissheit, dass die in der Abgabenerklärung vertretene Rechtsansicht unrichtig ist, so liegt aus der Sicht der Abgabenbehörde eine offensichtliche Unrichtigkeit vor (vgl. zB VwGH 22. April 2004, 2004/15/0043). § 293b BAO gestattet die Berichtigung eines Bescheides dann, wenn er qualifiziert rechtswidrig ist; das heißt, wenn der Bescheid auf einer unvertretbaren Rechtsansicht beruht. Offensichtliche Unrichtigkeit liegt vor, wenn sie ohne nähere Untersuchungen im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (VwGH 18. März 2004, 2003/15/0049). Eine offensichtliche Unrichtigkeit kann auch dann vorliegen, wenn Mitteilungen und Darlegungen des Abgabenpflichtigen in seinen Erklärungen und den dazu vorgelegten Beilagen mit aktenkundigen Umständen unvereinbar sind. Nur Unrichtigkeiten, die erst im Wege eines über die Bedachtnahme auf die Aktenlage hinausreichenden Ermittlungsverfahrens erkennbar sind, wären einer Berichtigung gemäß § 293b BAO nicht zugänglich (VwGH 21. Jänner 2004, 2002/13/0071).

Im Berufungsfall kann der unabhängige Finanzsenat - auch wenn die Beilagen zu den Abgabenerklärungen für 1997 und 1998 diesbezüglich prüfungswürdige Sachverhalte vermuten lassen - eine zum Zeitpunkt der "ursprünglichen" Bescheiderlassung bestehende offensichtliche Unrichtigkeit nicht erkennen. Die näheren Umstände der strittigen Betätigung des Bw., die erst nachträglich im Berufungsverfahren durch die Vorlage von Unterlagen und die Äußerungen des Bw. neu hervorgekommen sind, stellen ebenfalls keine (zum Zeitpunkt der "ursprünglichen" Bescheiderlassung bestehenden) offensichtlichen Unrichtigkeiten dar, sondern würden das Finanzamt unter Berücksichtigung der Verjährungsbestimmungen (einschließlich jener zur Unterbrechung der Verjährung und zum Neubeginn des Laufes der Verjährungsfrist) allenfalls zur Wiederaufnahme des Verfahrens (in dessen Folge eine gänzlich andere Würdigung des Sachverhaltes als bisher – also auch Liebhaberei - zulässig wäre) berechtigen.

Der Berufung war daher diesbezüglich Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide aufzuheben.

Graz, am 3. Dezember 2004