



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 2

GZ. RV/0140-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die Kanzlei-gemeinschaft Grüner & Partner in 6460 Imst, gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 und betreffend Umsatzsteuer 1992-1993 und Einkommensteuer 1993 nach in Innsbruck durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordent-liches 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 Ent-scheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige erwarb mit Kaufvertrag vom 2.10.1990 eine mit einem "Wohnhaus nebst Wirtschaftsgebäude und Hofraum" bebaute Liegenschaft von seinem Großvater. Laut Pkt. IV

des Kaufvertrages verpflichtete sich der Käufer, neben Zahlung eines Barkaufpreises dem Verkäufer und dessen Gattin "das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an allen Kaufsobjekten" einzuräumen und grundbücherlich sicherstellen zu lassen. Zu diesem Fruchtgenussrecht wurde vereinbart, dass der Käufer "jederzeit Umbauarbeiten an der Kaufsliegenschaft vornehmen" dürfe. Während der Umbauarbeiten habe er seinen Großeltern eine Ersatzwohnung auf seine Kosten, nach Vornahme der Umbauten "eine abgeschlossene Wohnung in dem umgebauten Wohnhaus auf der Kaufsliegenschaft zur alleinigen Nutzung beizustellen".

Die vom Abgabepflichtigen im Zeitraum 1992 und 1993 erfolgten Umbauarbeiten betrafen das gesamte Gebäude und hatten die Errichtung von drei Ferienwohnungen, den Ausbau der Wohnung der Großeltern sowie den Ausbau einer Wohnung für den Berufungswerber selbst zum Gegenstand. In den für 1992 und 1993 eingereichten Steuererklärungen ging der Berufungswerber davon aus, dass das umgebaute Gebäude zu 60 % seiner Nutzfläche Zwecken der im Mai 1993 begonnenen Vermietung und zu 40 % privaten Zwecken dient. Dabei umfasste die den privaten Zwecken zugeordnete Fläche die Privatwohnung des Abgabepflichtigen und den aliquoten Anteil an den nicht eindeutig zuordenbaren (gemischt genutzten) Gebäudeteilen. Die von den Großeltern benutzte Wohnung wurde zur Gänze dem der Vermietung dienenden Teil zugeordnet.

Entsprechend dieser Nutzflächenberechnung wurde die abziehbare Vorsteuer in der Umsatzsteuererklärung 1992 mit 60.009 S, in der Umsatzsteuererklärung für 1993 mit 457.954 S geltend gemacht. Dies entspricht jeweils 60 % der insgesamt von anderen Unternehmern in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer. Ein Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 26 Abs. 8 UStG 1972 wurde rechtzeitig gestellt. Die Einkünfte aus der Vermietung wurden für das Jahr 1993 mit –157.540 S erklärt. Dabei wurden auch die auf die Wohnung der Großeltern entfallenden Kosten für Grundsteuer, Instandhaltung, Sachversicherung, Finanzierungs- und Geldverkehrskosten sowie Absetzung für Abnutzung abgezogen.

Beginnend mit 29. Oktober 1993 führte das Finanzamt eine den Zeitraum Jänner bis Juni 1993 umfassende UVA-Prüfung gemäß § 151 BAO durch, bei der folgende Feststellung getroffen wurde (vgl. Niederschrift über das Ergebnis der UVA-Prüfung vom 15.2.1994, AbNr. UVA 88/93):

"...

Der Kaufpreis des Gebäudes einschließlich des Fruchtgenuss- und Wohnungsrechtes übersteigt um 49 % den Verkehrswert des Gebäudes zum Zeitpunkt der Anschaffung. Somit ist der Erwerb des Gebäudes als gemischte Schenkung zu betrachten und als Anschaffungskosten nur der Verkehrswert zu aktivieren. Die Errichtungskosten der

Wohnung der Eltern stellen daher keine Werbungskosten gem. § 16 Abs.1 Z 8 EStG 88 dar.

...

Die derzeitige Nutzung der Wohnung der Großeltern dient nicht Zwecken, die zur Sicherung von Einnahmen aus der Vermietung von Ferienwohnungen führt. Die Zurverfügungstellung der Wohnung an die Großeltern stellt lediglich die Versorgung naher Angehöriger im Familienverband dar. Die Nutzfläche der Wohnung der Großeltern ist somit der privaten Nutzfläche zuzuordnen."

Das Finanzamt fertigte am 13.4.1995 – hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 nach Wiederaufnahme des Verfahrens - Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1992 und 1993 sowie Einkommensteuer 1993 aus, wobei die (Erst-)Bescheide für 1993 vorläufig ergingen. Ein Vorsteuerabzug für die Wohnung der Großeltern wurde nicht mehr zugelassen. Die abziehbare Vorsteuer verminderte sich dadurch auf 40.006 S für 1992 (bisher 60.009 S) und auf 348.834 S für 1993 (bisher 457.954 S). Die negativen Einkünfte aus der Vermietung wurden im Einkommensteuerbescheid 1993 mit –131.647 S (bisher – 157.540 S) angesetzt. Dieses Ergebnis ist in einer vom Abgabepflichtigen vorgelegten "theoretischen Überschussrechnung" ausgewiesen, "welche sich ergeben würde, wenn basierend auf den Feststellungen der UVA-Prüfung ... eine Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfolgen würde". In dieser Berechnung sind Ausgaben für die Wohnung der Großeltern nicht enthalten. In der Bescheidbegründung verwies das Finanzamt jeweils auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen seien.

Gegen die angeführten Bescheide brachte der Abgabepflichtige fristgerecht am 12.5.1995 Berufung ein. Darin brachte er im wesentlichen vor, dass er die Liegenschaft gekauft habe und für die Annahme einer gemischten Schenkung kein Anlass bestehe. Dem gegenteiligen Standpunkt des Finanzamtes könne nicht zugestimmt werden. Um Wiederholungen zu vermeiden, verweise er auf eine bereits im Zuge der UVA-Prüfung erfolgte schriftliche Stellungnahme vom 9.12.1993 sowie eine gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 4-6/93 gerichtete Berufung vom 26.5.1994 (die nach Ergehen des o.a. Jahresbescheides betreffend Umsatzsteuer 1993 als unzulässig geworden zurückzuweisen war). Dort brachte er vor, auf Grund der Vereinbarungen im Kaufvertrag sei der Ausbau der Ferienwohnungen "und somit die Schaffung einer Einkunftsquelle" nur durch die gleichzeitige Zurverfügungstellung einer abgeschlossenen Wohnung an seine Großeltern möglich gewesen. Die Berufung vom 26.5.1994 enthält auch eine Berechnung, wonach die Differenz zwischen Kaufpreis und Gegenleistung höchstens 19 % betrage. Die Kosten für diese Wohnung seien daher als Werbungskosten abzusetzen. Auch die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug seien erfüllt.

Nach weiteren Verfahrensschritten (Vorlage der Berufung, Anweisung der FLD zur Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, weitere Sachverhaltsermittlungen, Endgültigerklärung der vorläufigen Bescheide, dagegen weitere "Berufung", Mängelbehebungsauftrag und Beantwortung desselben) erging mit Ausfertigungsdatum 20.9.2000 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Das Finanzamt vertrat nunmehr die Ansicht, die Vermietung sei nach Maßgabe der Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl II 358/1997 zu prüfen. Die "einheitliche Vermietung" der drei Ferienwohnungen stelle eine Tätigkeit iSd §1 Abs. 1 der Verordnung dar. Insofern sei für die Jahre 1992 bis 1995 (Anlaufzeitraum) jedenfalls vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen. Hinsichtlich der Wohnung der Großeltern, die eine eigene wirtschaftliche Einheit darstelle, liege eine "Liebhabereibetätigung" iSd § 1 Abs 2 der VO vor, da für die Dauer der Belastung mit dem Fruchtgenussrecht keine Möglichkeit bestehe, positive Einkünfte zu erwirtschaften. Die damit zusammenhängenden Werbungskosten und Vorsteuerbeträge könnten nicht in Abzug gebracht werden.

Mit Eingabe vom 20.10.2000 beantragte der Abgabepflichtige die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Der am 23.1.2003 nachgereichte Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat wurde wieder zurückgenommen.

In der am 30.10.2003 abgehaltenen mündlichen Verhandlung hielt der Berufungswerber seine bisher vertretene Ansicht, auch die Wohnung der Großeltern gehöre zum unternehmerisch genutzten Bereich, weil deren Ausbau und Überlassung unabdingbare Voraussetzung für die Schaffung der Einkunftsquelle gewesen sei, aufrecht.

Der Vertreter des Finanzamtes ging davon aus, dass hinsichtlich der Wohnung der Großeltern Liebhaberei im steuerlichen Sinn vorliege. Darüber hinaus hielt er auch die ursprünglich vertretene Ansicht, die Übertragung der Liegenschaft sei im Wege einer gemischten Schenkung erfolgt, für zutreffend. Er begründete letzteres mit folgender Berechnung:

"Verkehrswert der Kaufliegenschaft:

a)	Grund und Boden:	369 m ² x 2.000	738.000
b)	Gebäude		190.000
c)	Abstellraum auf Nachbargrund (650 x 12 x 17)		<u>132.600</u>
		100 %	1.060.600

Gegenleistung laut Kaufvertrag:

a)	Kaufpreis und Wertsicherung	809.580
b)	Verzicht auf Nutzung durch Fruchtgenusseintr. (Wohnung 1 und Wohnung 2 je 4.000)	483.753 483.753

c)	Verzicht auf Nutzung der Garage und Abstellraum auf Nachbargrundstück	<u>132.600</u>	
		180 %	1.909.686"

Dazu wurde in der mündlichen Verhandlung ergänzt, der Wert für Grund und Boden stütze sich auf die Kaufpreissammlung des Finanzamtes. Beim Gebäudewert handle es sich um die geschätzten Abbruchkosten (Anm.: das Gebäude wurde nicht abgerissen).

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1992

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Berufung vom 12.5.1995 richtet sich auch gegen den die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 verfügenden Bescheid. In der am 7.10.2003 dazu nachgereichten Begründung führte der Berufungswerber aus, die Wiederaufnahme sei mit dem Hinweis "auf das Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung" begründet worden. Damit könne "mangels anderer Prüfungshandlungen" nur die UVA-Prüfung über den Zeitraum 1-6/1993 gemeint sein. Die dabei getroffene Feststellung, wonach eine gemischte Schenkung vorliege, sei aber ebenso unzutreffend wie die "Liebhabereiargumentation" in der Berufungsvorentscheidung. Folglich hätte aber die Kenntnis der bei der UVA-Prüfung "allenfalls neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel" bereits bei Ausfertigung des Umsatzsteuerbescheides 1992 vom 13.10.1993 keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen vermocht. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erweise sich daher als unzulässig. Dazu ist folgendes festzustellen:

Das Finanzamt stützte die Wiederaufnahme des Verfahrens "auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift zu entnehmen" seien. Dieser Niederschrift bzw. den angeschlossenen Beilagen ist zu entnehmen, dass im

Zuge der Prüfung auch festgestellt wurde, dass das Gebäude zu 40 % seiner Nutzfläche vermietet wurde und der restliche Teil vom Berufungswerber selbst und seinen Großeltern bewohnt wird. In den eingereichten Steuererklärungen und den angeschlossenen Anlagenverzeichnissen wurde der vermietete Teil mit 60 % ausgewiesen. Dass sich dieser Anteil durch Zuordnung der Wohnung der Großeltern zum vermieteten Teil ergab, war aus den Steuererklärungen nicht ersichtlich, sondern ist im Zuge der Prüfung neu hervorgekommen. Die im bekämpften Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1992 erfolgte Änderung (Kürzung der abziehbaren Vorsteuer um den auf die Wohnung der Großeltern entfallenden Teil) ist auf diese Feststellung zurückzuführen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 leg.cit. sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im Hinblick auf die dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit (wie eingangs dargestellt führte die Feststellung zu einer Vorsteuerkürzung von 20.000 S) wurde durch die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen nach Ansicht des Senates im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht. Die Berufung gegen den Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 1992 verfügt wurde, war daher abzuweisen.

2. Sachbescheide

Zunächst ist im Hinblick auf die Vereinbarung im Kaufvertrag vom 2.10.1990, wonach der Käufer dem Verkäufer "das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht an allen Kaufobjekten" einräumt, festzuhalten, dass die Frage der Einkünftezurechnung bereits Gegenstand einer Prüfung war. Dabei wurde festgestellt, dass die gesamten Baumaßnahmen im Namen und auf Rechnung des Abgabepflichtigen erfolgt sind. Er tritt nach außen (gegenüber den Gästen, dem örtlichen Tourismusverband, den Reisebüros, der Tourismusabteilung beim Amt der Landesregierung und gegenüber der Gemeinde) als Vermieter mit allen Rechten und Pflichten auf. Er ist auch Vertragspartner der Telefongesellschaft und des Stromlieferanten (in der Wohnung des Verkäufers sind eigene Zähler vorhanden). Die Einkünfte aus der Vermietung wurden daher zutreffend nicht den Fruchtgenußberechtigten, sondern dem Berufungswerber zugerechnet.

Strittig ist dagegen, ob die mit der Wohnung der Großeltern in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Werbungskosten und die darauf entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer berücksichtigt werden können. Der Berufungswerber bejaht die Abzugsfähigkeit, weil die Aufwendungen für die "Schaffung der Einkunftsquelle" getätigt worden seien. Das Finanzamt geht davon aus, dass hinsichtlich der Wohnung der Großeltern steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vorliege.

Vor einer Prüfung der erklärten Einkünfte und geltend gemachten Vorsteuern nach den Gesichtspunkten der Liebhabereiverordnung hat zunächst die Beurteilung der Frage zu erfolgen, ob der Abgabepflichtige die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten (hier iSd § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) "erwirtschaftet" hat.

Der Abgabepflichtige hat seinen Großeltern an der strittigen Wohnung das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenussrecht eingeräumt. Laut Kaufvertrag war dieses Recht auch grundbücherlich sicherzustellen. Die Wohnung wird nach wie vor von der Großmutter des Verkäufers bewohnt. Der Erzielung von Einnahmen hat die Wohnung bisher nicht gedient und war dafür, wie sich aus dem Kaufvertrag ergibt, zumindest zu Lebzeiten der Großeltern nie vorgesehen. Zu dieser Wohnung bleibt daher festzustellen, dass der Abgabepflichtige insofern überhaupt keine Tätigkeit entwickelt hat (und auch nicht entwickeln konnte), die steuerlich von Relevanz sein und hinsichtlich ihrer Einkunftsquelleneigenschaft überprüft werden könnte. Die dafür geltend gemachten Aufwendungen sind daher mangels Vorliegens einer steuerlich relevanten Betätigung "schon im Vorfeld einer Liebhabereibeurteilung" nicht abzugsfähig (VwGH vom 30.10.1996, 94/13/0165, ÖStZB 1997, 652 ff). Auch ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.

Bei außerbetrieblichen Einkünften ist auch zu erwähnen, dass Aufwendungen zum Erwerb der Wirtschaftsgüter und Wertminderungen steuerlich grundsätzlich unberücksichtigt bleiben, weil es sich um Privatvermögen handelt (Doralt, EStG Kommentar, § 16, Tz 6). Sie sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies "ausdrücklich zugelassen ist" (§ 16 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988). Die Berücksichtigung einer Absetzung für Abnutzung käme daher in Hinblick auf § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 dann in Betracht, wenn die gegenständliche Wohnung der Erzielung von Einnahmen dienen würde. Genau das war aber bisher ausgeschlossen.

Das Finanzamt vertrat in der mündlichen Verhandlung auch die Ansicht, die Liegenschaft sei im Wege einer gemischten Schenkung übertragen worden. Dem ist zu entgegnen, dass der Kaufvertrag hiefür keine Hinweise bietet, haben die Vertragsparteien doch festgehalten, "dass

sowohl Leistung als auch Gegenleistung ihren allseitigen wirtschaftlichen Interessen und Wertvorstellungen entsprechen". Darüber hinaus wurde die pfandrechtliche Sicherstellung des Kaufpreises, dessen Wertsicherung und der Ausschluss der *laesio enormis* vereinbart. Dass diese Vereinbarungen nicht dem tatsächlichen Parteiwillen entsprachen, vermochte das Finanzamt nicht aufzuzeigen. Der Verkehrswert der Liegenschaft wurde von der Betriebsprüfung mit 928.000 S, in der anlässlich der mündlichen Verhandlung vom 30.10.2003 vorgelegten Berechnung mit 1.060.000 S ermittelt. Die Berechnung des enthaltenen Bodenwertes wurde jeweils mit "369 qm a 2.000 S" dargestellt. Es ist aber weder aus den Unterlagen der Betriebsprüfung ersichtlich noch wurde in der mündlichen Verhandlung angegeben, welche Grundstücke bei der Preisfindung für Grund und Boden als Vergleich herangezogen wurden. Auch ist nicht nachvollziehbar, wie der enthaltene Gebäudewert berechnet wurde. Im Prüfungsbericht ist dazu lediglich vermerkt "Baujahr 1900", in der mündlichen Verhandlung wurde der Gebäudewert mit den (fiktiven) Abbruchkosten gleichgesetzt. Der Einwand des Finanzamtes, eine fundiertere Berechnung würde sich erübrigen, da der Berufungswerber die herangezogenen Werte nicht beeinsprucht habe, ist unzutreffend. Bereits in der Berufung vom 26.5.1994 (betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen), auf die ausdrücklich Bezug genommen wurde, hat der Berufungswerber dargelegt, weshalb er die Berechnungen, mit denen das Finanzamt das Vorliegen einer gemischten Schenkung aufzeigen wollte, für unzutreffend halte. Auch in der gegenüber der Betriebsprüfung abgegebenen schriftlichen Stellungnahme vom 9.12.1993, wo die gesamten Anschaffungskosten als AfA-Basis begehrt wurden, kommt dies zum Ausdruck. Schließlich hat auch der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung die vorgelegte Berechnung nicht anerkannt (konkrete Einwendungen waren wegen Unkenntnis der verwendeten Berechnungsgrundlagen nicht möglich). Die Einwendungen des Finanzamtes vermochten daher ein Abgehen vom Kaufvertrag nicht zu rechtfertigen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 4.11.2003