

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Lenneis und die weiteren Mitglieder ADir. Dipl.-Ing. Gertraude Ritz, Mag. Martin Saringer und Wilhelm Böhm jun. über die Berufungen der Bw., vertreten durch St., gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 3. November 2000 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 nach der am 22. September 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden insoweit abgeändert, als die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1998 **endgültig** festgesetzt werden.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 31. Juli 1997, gemeinsam mit ihrem (inzwischen geschiedenen) Ehegatten, das Mietwohnhaus 1130 Wien, F-Gasse 5.

Laut Nutzungsvereinbarung vom Juli 1997 sind die zum Zeitpunkt des Liegenschaftskaufes langfristig vermieteten Wohnungen Top 1, Top 4 und Top 6 dem geschiedenen Ehegatten, die zu diesem Zeitpunkt leerstehenden Wohnungen Top 2, Top 3, Top 5 und Top 7 (letzteres ist die Dachgeschosswohnung) sowie die damals ebenfalls leerstehenden Räumlichkeiten im Keller (eine ehemalige Werkstatt) der Bw. zuzurechnen.

Die der Bw. zurechenbaren Wohnungen weisen Nutzflächen von 94,42 m² (Top 2), 88,73 m² (Top 3), 88,73 m² (Top 5) bzw. 42,94 m² (Top 7) auf. Die Räumlichkeiten im Keller haben ein Flächenausmaß von rund 80 m².

Im Zeitraum 1997 bis 1999 wurde das Haus generalsaniert.

Anlässlich einer im Zeitraum Mai/Juni 1999 durchgeführten "Umsatzsteuer-Sonderprüfung" wurden die der Bw. zurechenbaren Liegenschaftsteile von der Betriebsprüfung besichtigt.

Nach den Feststellungen der Prüferin sind die Wohnungen Top 2, Top 3 und Top 5 neu renoviert und komplett eingerichtet. Sie umfassen drei bzw. vier Zimmer, Küche, Badezimmer und WC. Die ehemalige Werkstatt im Keller ist zu einem Clublokal umgebaut worden. Das Lokal ist mit Korbstühlen, Cafetischen, großem offenen Kamin, englischer Clubgarnitur, großer Theke mit Geschirrspüler, Flaschen- und Gläserregal sowie einer Küche ausgestattet. Es wird für mehrere Abende pro Woche von einem Verein gemietet. Die Dachbodenwohnung ist noch nicht renoviert. Sie umfasst zwei kleine Zimmer sowie Nebenräume.

Die Bw. wies in ihrer Einkommensteuererklärung 1998 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (als Geschäftsführerin) in Höhe von -8.421 S, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 54.351 S, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50.017 S sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gewerbliche Vermietung) aus der Nutzung der oben angeführten, ihr zurechenbaren Liegenschaftsteile in Höhe von -1.337.303 S (davon nicht ausgleichsfähige Verluste aus Investitionsfreibeträgen in Höhe von 904.201 S) aus. Die Restnutzungsdauer dieser Liegenschaftsteile wurde mit 40 Jahren angenommen. Dementsprechend wurde eine Gebäude-AfA von 2,5% der Bemessungsgrundlage angesetzt.

Das Finanzamt setzte im Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 3. November 2000 die Einkünfte aus dem oben angeführten Mietobjekt – wie bereits im Einkommensteuerbescheid für 1997 – bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -377.844 S (ohne Abzug von Investitionsfreibeträgen und unter Berücksichtigung eines AfA-Satzes von 1,5%) fest. Hinsichtlich der Abweichungen von der Steuererklärung verwies es in der Bescheidbegründung auf die Begründung der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion betreffend Einkommensteuer 1997 vom 13. September 2000, RV/556-16/02/99.

In der Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 1997 waren die Einkünfte aus der Vermietung der gegenständlichen Wohnungen und des Clublokales als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eingestuft worden. Dies insbesondere mit der Begründung, mit den im vorliegenden Fall erbrachten Leistungen für drei Wohnungen und ein Clublokal werde die mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens üblicherweise verbundene Verwaltungarbeit nicht in erheblichem Umfang überschritten.

Die gegen die Berufungsentscheidung vom 13. September 2000 erhobene Beschwerde wies der VwGH mit Erkenntnis vom 26. Juni 2002, 2000/13/0202, als unbegründet ab.

Im Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 3. November 2000 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer erklärungsgemäß fest.

Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für 1998 ergingen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. Eine Begründung für die vorläufige Bescheiderlassung enthalten diese Bescheide nicht.

In der Begründung des vom Finanzamt ebenfalls vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheides 1997 war jedoch ausgeführt worden, im Hinblick auf die Ungewissheit, ob hinsichtlich der gegenständlichen Vermietung eine steuerlich relevante Einkunftsquelle vorliegt, ergehe der Einkommensteuerbescheid 1997 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Die gegen den Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid 1998 eingebrachte Berufung richtet sich

1. gegen die Vorläufigkeit (§ 200 Abs. 1 BAO) der Abgabenfestsetzung und
2. gegen die Einstufung der Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anstatt als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 29. Juli 2004 wurde die Bw. ersucht, das Vorliegen der Voraussetzungen für eine endgültige Beurteilung der Vermietung der Liegenschaftsteile des Hauses F-Gasse5 als Einkunftsquelle im Sinne des EStG durch Vorlage einer Prognoserechnung betreffend die Einnahmen- und Ausgabenentwicklung des Mietobjektes zu dokumentieren.

Bezugnehmend auf das Erkenntnis des VwGH vom 26. Juni 2002, 2000/13/0202, wurde die Bw. weiters ersucht, allfällige neue Argumente zu der von ihr beantragten Einstufung der Vermietungstätigkeit als gewerbliche Vermietung vorzubringen.

Mit Schreiben vom 25. August 2004 legte die Bw. eine Prognoserechnung für das Mietobjekt F-Gasse5 vor.

Die Bw. führte in dem Schreiben ergänzend aus, bei Ansatz der derzeit tatsächlich erzielbaren Mieten ergäbe sich ein Totalüberschuss im 20. Jahr. Derzeit seien etwa 120 m² nicht vermietet. Sie sei jedoch bestrebt, mit Beginn des Jahres 2005 auch diese Flächen zum Preis von etwa 10 € inklusive Betriebskosten zu vermieten. Berücksichtige man diese Tatsache in der vorliegenden Berechnung, wären die monatlichen Mieteinnahmen ab dem Jahr 2005 um 1.200 € zu erhöhen. In diesem Fall wäre der Totalüberschuss bereits im 15. Jahr erreicht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. August 2004 wurde weiters ausgeführt, das Erkenntnis des VwGH vom 26. Juni 2002, 2000/13/0202, sei von der Voraussetzung ausgegangen, dass die Bw. ausschließlich nur eine Liegenschaft verwaltete und die Einkünfte aus dieser Liegenschaft auf Grund der allgemeinen vorliegenden Merkmale Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellten.

Die Bw. habe jedoch mit 31. März 2000 weitere Wohnimmobilien, Geschäftsimmobilien und Parkgaragen erworben, die daraus entstehenden Einkünfte würden im Rahmen eines nicht protokollierten Gewerbebetriebes erzielt.

Auf Grund der Tatsache, dass die Verwaltung des umfangreichen Immobilienbesitzes schon die Einrichtung eines eigenen Verwaltungsapparates erforderlich gemacht habe (derzeit seien sechs Mitarbeiter beschäftigt), dass die Bw. neben den üblichen Nebenleistungen Sonderleistungen, wie Facility Management und Reinigungsleistungen, auch für Fremdobjekte am Markt anbiete, sei ab 2000 auf jeden Fall eine gewerbliche Vermietung anzunehmen und dies treffe auch auf die Liegenschaft F-Gasse5 zu.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. August 2004 wurde weiters in Ergänzung der eingebrochenen Berufung beantragt,

1. die Bescheide für 1997 und 1998 für endgültig zu erklären und
2. die Einkünfte aus der Liegenschaft F-Gasse5 für 1999 und die Folgejahre als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Umsatzsteuer

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Nach Art. 4 Abs. 1 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ist das "Ergebnis" einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Einnahmenerzielung irrelevant und somit kein zulässiges Kriterium zur Eingrenzung einer unternehmerischen Tätigkeit.

Die Vermietung eines Gegenstandes ist jedenfalls eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Richtlinie, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird. Eine marktkonforme Vermietung schließt Liebhaberei aus (vgl. *Beiser, SWK 2002, S 605; Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, zweite Auflage, Tz 12 zu § 2 UStG 1994* sowie die dort zitierte Judikatur des EuGH und Literatur).

Eine marktkonforme Gestaltung der Vermietungstätigkeit ist im vorliegenden Fall unbestritten gegeben. Da die gegenständliche Vermietungstätigkeit zweifellos zur nachhaltigen Einnahmenerzielung ausgeübt wird, scheidet (nach Gemeinschaftsrecht) umsatzsteuerrechtlich Liebhaberei aus.

Zum selben Ergebnis führen auch folgende das nationale Recht betreffende Überlegungen:

Im gegenständlichen Fall haben die Bestimmungen der Liebhabereiverordnung 1993 in der Stammfassung BGBl. Nr. 33/1993 zur Anwendung zu gelangen.

Nach § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, 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.

Nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei 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 Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.

Für die Beurteilung, ob eine Vermietungstätigkeit unter § 1 Abs. 1 oder § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung fällt, ist die Anzahl der vermieteten Wohnungen von entscheidenter Bedeutung.

Eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung ist dann anzunehmen, wenn – wie im vorliegenden Fall – in einem Gebäude mehr als zwei Wohnungen vermietet werden, da damit eine objektive Eignung zur Befriedigung eigener Wohnbedürfnisse nach objektiven Kriterien nicht vorliegt (vgl. zB *Rauscher*, SWK 2003, S 642; *Oberleitner*, SWK 1999, S 417).

Dem § 6 Liebhabereiverordnung zufolge liegt bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung umsatzsteuerlich keine Liebhaberei vor.

Mangels Ungewissheit über das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit sind die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erlassung eines vorläufigen Umsatzsteuerbescheides nicht gegeben.

Der (ausschließlich gegen die Vorläufigkeit gerichteten) Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 wird daher Folge gegeben.

2. Einkommensteuer

Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. zB VwGH 3.7.1996, 93/13/0171). Im Zweifel ist anhand einer Prognoserechnung zu dokumentieren, dass innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar ist.

Die im gegenständlichen Fall vorgelegte Prognoserechnung weist als Ausgabenposten lediglich AfA und Fremdmittelzinsen aus. Da insbesondere Verwaltungskosten, Betriebskosten und Reparaturaufwendungen nicht berücksichtigt sind, ist eine Beurteilung der Ertragsfähigkeit auf Grund dieser Prognoserechnung nicht möglich.

Wie sich aus dem Wort "kann" im § 200 Abs. 1 BAO ergibt, liegt die Erlassung vorläufiger Bescheide im Ermessen der Abgabenbehörde.

Bei der Ermessensübung ist unter anderem auch der Zweck der das Ermessen einräumenden Norm zu berücksichtigen. Der Normzweck des § 200 BAO besteht insbesondere darin, einen Verfahrenstitel nach Wegfall der Ungewissheit zur Verfügung zu haben. Ein solcher Verfahrenstitel ist jedoch dann nicht erforderlich, wenn sich nach vorläufiger Anerkennung des Verlustes durch endgültige Beurteilung der Tätigkeit als Liebhaberei an der Abgabenhöhe nichts ändern würde.

Im gegenständlichen Fall besteht für das Berufungsjahr 1998 – isoliert betrachtet – keine Ungewissheit über das Bestehen bzw. den Umfang der Abgabepflicht, da die steuerliche Anerkennung bzw. Nichtanerkennung des Verlustes aus der in Streit stehenden Vermietungstätigkeit keinerlei Auswirkung auf die Höhe der Einkommensteuer 1998 hat.

Demzufolge wird dem Berufungsbegehren, die Einkommensteuer für 1998 endgültig festzusetzen, Folge gegeben.

Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass die Rechtmäßigkeit der Vorläufigkeit für jeden Bescheid gesondert zu prüfen ist. Der Umstand, dass in einem Jahr (zB aus Ermessensüberlegungen) eine endgültige Festsetzung erfolgt, hindert die Abgabenbehörde nicht, für ein späteres Jahr die Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festzusetzen.

Über die in der Vorhaltsbeantwortung vom 25. August 2004 gestellten Anträge, die Bescheide für 1997 für endgültig zu erklären und die Einkünfte aus der Liegenschaft F-Gasse5 für 1999 und die Folgejahre als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzuerkennen, ist nicht durch den unabhängigen Finanzsenat im gegenständlichen Berufungsverfahren, sondern durch das Finanzamt abzusprechen. Das Schreiben vom 25. August 2004 (einschließlich der Prognoserechnung) wird zu diesem Zweck gleichzeitig mit der schriftlichen Ausfertigung der Berufungsentscheidung für 1998 dem Finanzamt übermittelt.

Wien, am 27. September 2004