



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0374-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wiesinger-Treuhand WTH GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Mit Datum 29.11.1998 stellte der Berufungswerber (im folgenden Bw.) den Antrag auf Zuteilung einer Steuernummer, da er ab November 1998 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele.

Nach Aufforderung seitens des zuständigen Finanzamtes wurde ein Mietvertrag vorgelegt. Darin wurde angeführt, dass das Mietverhältnis mit 1. November 1998 beginne und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen sei. Als Mietzins wurde ein Betrag von monatlich 5.000,-- ATS zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart. Weiters hätte sich der Mieter anteilmäßig an den Betriebskosten entsprechend der gemieteten Fläche zu beteiligen.

Der Bw. gab in seiner Umsatzsteuererklärung (Abgabe am 11.12.1998) für das Jahr 1997 Vorsteuern im Ausmaß von 60.996,85 ATS an. Umsätze und Einnahmen wurden keine erklärt. Mit Datum 1. April 1999 wurde eine erklärungsgemäße Veranlagung durchgeführt.

Mit Datum 21. Februar 2000 wurden die Steuererklärungen für das Jahr 1998 abgegeben. Neben Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit wurden erstmals Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung angeführt (10.000,-- ATS). Demgegenüber standen Ausgaben bzw. Werbungskosten in Höhe von 106.218,58 ATS. Der Werbungskostenüberschuss betrug demnach 96.218,58 ATS.

Vorsteuern wurden mit einem Betrag von 408.025,76 ATS berücksichtigt. Mit Datum 7.9.2000 wurde die Umsatzsteuer für 1998 endgültig und die Einkommensteuer für 1998 vorläufig veranlagt.

In der Steuererklärung für das Jahr 1999 wurde ein Werbungskostenüberschuss im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit von 96.195,03 ATS erklärt. Umsätzen in Höhe von 50.642,45 standen Vorsteuern in Höhe von 9.234,49 ATS gegenüber.

Im Jahr 2002 wurde eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs.1 BAO betreffend die Jahre 1997 bis 2000 (Umsatzsteuer) und 1998 bis 2000 (Einkommensteuer) durchgeführt. Dabei wurden folgende, hier berufungsgegenständlichen, Feststellungen getroffen:

Im Besprechungsprogramm vom 27.5.2002 (Pkt.1) wurde festgehalten, dass der Bw. mit Vertrag vom 24.9.1997 die Anwartschaft auf den Erwerb einer Eigentumswohnung erworben hätte. Mit Unterzeichnung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages am 1. bzw. 28.7.1998 sei diese Wohnung rechtswirksam erworben worden. Aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere Wärmekostenabrechnung und aus dem Inhalt des mit dem Bw. am 3.4.2002 geführten Telefonates, würde eindeutig hervorgehen, dass der Bw. in diese Wohnung selbst eingezogen sei. Nach einiger Zeit hätte der Bw. bemerkt, dass er diese Wohnung aufgrund von Strahlen nicht weiter bewohnen könne, da er sehr empfindlich auf die vorhandene Strahlung reagiert hätte. In der Folge sei der Bw. zu dem Entschluss gekommen, die Eigentumswohnung zu vermieten und selbst eine andere Wohnung zu beziehen. Mit Datum 30.11.1998 wurde ein Mietvertrag mit Frau I.M. abgeschlossen (Wirkung ab 1.11.1998). Am 9.12.1998 sind beim Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1997 und eine

Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Quartal 1998 eingelangt. In diesen Erklärungen wurden Vorsteuern aus dem Zeitraum November 1997 für die Anschaffung der Wohnung und für die Einrichtungsgegenstände geltend gemacht (60.996,85 ATS und 403.025,76 ATS).

Aus diesem Sachverhalt gehe hervor, dass diese Wohnung nicht in Vermietungsabsicht, sondern zur Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisse des Bw. erworben worden sei. Erst ab dem Zeitpunkt, zu dem der Bw. beabsichtigt hätte, die Wohnung zu vermieten und entsprechende nach außen sichtbare Schritte gesetzt hätte, würde Unternehmereigenschaft vorliegen. Dieser Zeitpunkt würde aber nach Ansicht der Betriebsprüfung erst im September 1998 liegen (meldeamtliche Ummeldung des Bw.). Unternehmereigenschaft würde allerdings nur dann vorliegen, wenn die Betätigung nicht als Liebhaberei im steuerlichen Sinne einzustufen sei. Nach Ansicht der Betriebsprüfung könne davon ausgegangen werden, dass sämtliche, mit der Anschaffung der Wohnung und der Einrichtungsgegenstände zusammenhängende, Vorsteuerbeträge nicht ursächlich mit der Vermietungsabsicht zusammenhängen würden. Die Vorsteuerbeträge vor Vermietungsbeginn seien demnach nicht zu berücksichtigen.

Da der Vermietungsbeginn innerhalb von einem Jahr ab Anschaffung der Wirtschaftsgüter erfolgt sei, seien die ursprünglichen Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung heranzuziehen.

Die gegenständliche Vermietung sei unter § 1 Abs.2 Z.3 der Liebhabereiverordnung (LVO) einzuordnen. Da sich in den Jahren 1998 bis 2000 durchwegs Werbungskostenüberschüsse ergeben hätten (1998: 48.748,50 ATS; 1999: 103.904,65 ATS; 2000: 89.656,86 ATS), sei von Liebhaberei auszugehen. Die Vermietungstätigkeit sei mit Ende des Jahres 2000 eingestellt worden (Verkaufsvertrag vom 11.1.2001). Es sei also ein abgeschlossener Betätigungszeitraum zu beurteilen.

Da die Betätigung aufgrund des persönlichen Finanzierungsbedarfes im Zusammenhang mit der am 2.10.2000 erworbenen Liegenschaft beendet worden sei, würden private Motive für die Beendigung der Tätigkeit vorliegen. Aber auch für den Fall, dass von Unabwägbarkeiten auszugehen gewesen wäre, würde Liebhaberei vorliegen, da hinsichtlich der Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum (20 Jahre) kein Gesamtüberschuss zu erwarten gewesen wäre. Als jährliche Mieteinnahmen (ohne Betriebskosten) seien im Jahr 59.600,-- ATS erzielt worden. Die jährliche AfA in Höhe von 62.802,-- ATS würde bereits diesen Betrag übersteigen.

Unter Hinweis auf § 6 der LVO sei auch umsatzsteuerlich vom Vorliegen von Liebhaberei auszugehen.

Die durch die Betätigung entstandenen Verluste seien nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Die Tätigkeit würde gem. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gelten. Es würden folglich auch weder Umsätze noch Vorsteuern im Sinne des UStG 1994 vorliegen.

Mit Bescheiden vom 31.7.2002 wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen und die Ergebnisse im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 3. September 2002 wurde innerhalb offener Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Berufung erhoben. In der am 25.9.2002 nachgereichten Begründung wurde folgender Sachverhalt dargestellt:

Der Bw. hätte im Jahr 1997 in U eine Eigentumswohnung erworben und diese nach Fertigstellung im Jahr 1998 vermietet. Im Jahr 2001 sei diese Wohnung verkauft worden. Von der Betriebsprüfung sei die Vermietung aufgrund der bisher angefallenen Verluste sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich als Liebhaberei eingestuft worden.

Die Vermietung der Eigentumswohnung in den Jahren 1999 und 2000 hätte jeweils Verluste ergeben. Diese Verluste würden jedoch nicht als signifikant erachtet werden können, da infolge Mieterwechsel nicht immer das ganze Jahr über Mieteinnahmen angefallen seien. Bei längerer Vermietungsdauer würden sich gegenüber den vergangenen Jahren steigende Einnahmen und Erträge ergeben. Eine Prognoserechnung sei nicht angefordert worden.

Gemäß dem Wortlaut der Liebhabereiverordnung sei grundsätzlich zu prüfen, ob sich in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss ergeben könne. Dies gegebenenfalls mit einer Prognoserechnung. Bei einer vorzeitigen Beendigung der Vermietung infolge Verkaufs der Liegenschaft sei die Ermittlung des Gesamtüberschusses dadurch verzerrt, dass der Durchrechnungszeitraum verkürzt werde und somit ein positives Gesamtergebnis nicht dargestellt werden könne. Dies vor allem auch dann nicht, wenn Veräußerungsüberschusse nicht berücksichtigt würden.

Im gegenständlichen Fall sei die Eigentumswohnung im Jahre 2001 veräußert worden; der Veräußerungsgewinn sei nicht in die Ermittlung des Gesamtüberschusses einbezogen worden.

Dies würde einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz darstellen, da bei einer Veräußerung einer Liegenschaft innerhalb von zehn Jahren seit der Anschaffung ein steuerpflichtiger Gewinn entstehen könne. Einerseits die Vermietungstätigkeit dem Bereich Liebhaberei zuzuordnen und andererseits jedoch den Veräußerungsgewinn sehr wohl der

Einkommensbesteuerung zu unterwerfen, sei nicht konsequent und ein eindeutiger Verstoß gegen den Grundsatz alle Vorgänge gleich zu besteuern. Dies auch, da im Bereich der Einkommensermittlung im gewerblichen Bereich eine Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes erfolgen würde. Diese erlassmäßigen Regelungen würden nicht den gesetzlich definierten Grundsätzen von Steuergerechtigkeit entsprechen.

Diese Vorgangsweise scheine somit verfassungsrechtlich bedenklich. Vor allem, wenn bei einer Vermietung, wie im gegenständlichen Fall, ein ernst gemeintes und einem Fremdvergleich standhaltendes Mietverhältnis vorliege. Im berufungsgegenständlichen Fall würde es keine Gestaltung geben, die in irgendeiner Art und Weise fremdunüblich sei und die Annahme rechtfertige, dass auf Dauer keine gewinnorientierte Betätigung vorliege.

Diese Betrachtungen würden sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer- als auch der Umsatzsteuer gelten.

Seitens der Betriebsprüfung wurde folgende Stellungnahme zur Berufung abgegeben:

1.) In der Zeit zwischen 24.9.1997 und ca. August/September 1998 sei die Eigentumswohnung durch den Bw. selbst genutzt worden. Hinsichtlich dieses Zeitraumes sei der Bw. keinesfalls als Unternehmer einzustufen gewesen, da keine Vermietungsabsicht bestanden hätte. Ertragsteuerlich würden keine Einkünfte aus Vermietung vorliegen.

2.) Für den Zeitraum August/September 1998 bis 11.1.2001 würde aus den im Besprechungsprogramm angeführten Gründen Liebhaberei vorliegen. Gegen diese Beurteilung bringe der steuerliche Vertreter als Begründung vor, dass die Nichtberücksichtigung eines Veräußerungsgewinnes bei der Liebhabereibeurteilung als verfassungswidrig erachtet werde und die erlassmäßigen Regelungen nicht den gesetzlich definierten Grundsätzen von Steuergerechtigkeit entsprechen würden. Da es sich hier um keine Sachverhaltsfrage, sondern um eine Rechtsfrage handle, würde sich eine weitere Stellungnahme erübrigen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 3.7.1996, 93/13/0171) sind unter den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten zu verstehen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen auch das Bestreben des Tägigen zur Erwirtschaftung eines solchen Erfolges zugrunde liegt. Nach Zorn (ÖStZ 1996, 417 ff) ist als absehbarer Zeitraum ein solcher anzusehen, der der üblichen Dauer von Immobiliendarlehen entspricht. Als Richtschnur für den absehbaren Zeitraum, innerhalb

dessen bei der konkreten Bewirtschaftungsart ein Gesamtgewinn erzielbar sein müsse, werde somit wohl eine Zeitspanne von ca. 20 Jahren gelten.

Im gegenständlichen Fall liegt ein abgeschlossener Tätigkeitszeitraum vor. Bereits im dritten Jahr nach Beginn der Vermietungstätigkeit wurde das Objekt veräußert und somit die Tätigkeit beendet.

Es stellt sich hier vor allem die Frage, ob überhaupt eine Prognose zur Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, notwendig ist. Tatsache ist, dass eine derartige Prognoserechnung weder seitens des Finanzamtes noch im Zuge der Betriebsprüfung angefordert wurde. Die Betriebsprüfung führte im Besprechungsprogramm aus, dass in den vorliegenden Jahren die jeweilige jährliche AfA die jährlichen Mieteinnahmen übersteige. Dabei wurde berücksichtigt, dass das Objekt während des ganzen Jahres vermietet wurde (Einnahmen rund 60.000,-- ATS; d.s. 5.000,-- ATS pro Monat, wie im vorliegenden Mietvertrag vereinbart). In der Berufungsschrift wurde eingewendet, dass keine Prognoserechnung angefordert worden sei. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates hätte sich eine derartige Anforderung erübrigt, da die vorliegenden Daten eindeutig darauf hinweisen, dass ein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht erwirtschaftet werden könne.

Selbst wenn eine kürzere Fremdfinanzierungsdauer gewählt worden wäre, als jene, die Zorn (vgl. ÖStZ 1996, 417 ff) als übliche Finanzierungsdauer für Immobiliendarlehen anführte, so hätte dies keinen wesentlichen Einfluss auf die Beurteilung. Wie erwähnt, führt bereits die jährliche AfA zu einem Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen. Es wäre Sache des Bw. gewesen diese Daten zu widerlegen; was aber nicht geschehen ist.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist aber eine Prognoserechnung auch aus einem anderen Grund entbehrlich. Es liegt ein abgeschlossener Tätigkeitszeitraum vor. Die Vermietung wurde im November 1998 begonnen und bereits im Jahr 2000 beendet. Für einen abgeschlossenen Zeitraum ist bei vorliegen eines Gesamtverlustes von Liebhaberei auszugehen, wenn die Tätigkeit aus anderen, insbesondere privaten, Motiven beendet wird.

Im gegenständlichen Fall erfolgte selbst die Anschaffung aus privaten Motiven. Der Bw. hat das Mietobjekt vorerst selbst bewohnt. Der Verkauf steht in engem Zusammenhang mit dem Kauf einer Liegenschaft am 2.10.2000, ebenfalls für private Zwecke. In keinem Schriftstück wurde seitens des Bw. den Darstellungen der Betriebsprüfung entgegengestellt. Selbst in der Berufung wurden keinerlei andere Gründe angeführt, die zum Verkauf und somit zur Beendigung der Vermietungstätigkeit geführt hätten.

In der Berufungsschrift erachtet sich der Bw. auch dadurch beschwert, dass der Veräußerungsgewinn nicht berücksichtigt wurde. Selbst die Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes würde noch keinen Gesamtgewinn ergeben. Hinsichtlich der Beurteilung ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, kann hierdurch nichts gewonnen werden. Das Einkommensteuergesetz geht von sieben verschiedenen Einkunftsarten aus. Eine dieser Einkunftsarten ist die Einkunftsart "sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988". Zu diesen Einkünften gehören Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 30 EStG 1988 (§ 29 Z 2 EStG 1988).

Gem. § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a leg.cit. sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre beträgt.

Das gegenständliche Mietobjekt wurde Datum 24.9.1997 (Anwartschaftsvertrag auf Erwerb der Eigentumswohnung) erworben und am 11.1.2001 (Verkaufsvertrag der Eigentumswohnung) wieder verkauft. Dadurch wurde ein neuer Besteuerungstatbestand verwirklicht. Der Verkauf erfolgte jedenfalls innerhalb der oben angeführten 10-Jahresfrist. Gem. oben genannter gesetzlicher Bestimmung wird dadurch eine Besteuerung ausgelöst.

Inwiefern hier ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz vorliegen soll, kann nicht erkannt werden. Einerseits ist die Vermietungstätigkeit zu beurteilen. In Anbetracht der vorliegenden Daten (abgeschlossener Tätigkeitszeitraum) ist hier jedenfalls das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu verneinen.

Durch den Verkauf innerhalb der 10-Jahresfrist wurde ein neuer Steuertatbestand angesprochen, welcher eine Besteuerung des Verkaufsgewinnes auslöst.

Eine gemeinsame Betrachtung dieser beiden Steuertatbestände kann keinesfalls vorgenommen werden.

In Anbetracht all dieser eindeutigen Fakten war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 14. Juni 2004