

GZ. RV/0943-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Glass Wirtschaftstreuhand KG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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

Der Bw ist Rechtsanwalt. Neben dieser Tätigkeit als Rechtsanwalt erzielt er ua Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung mehrerer Liegenschaften.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 brachte der Bw keine sonstigen Einkünfte zum Ansatz, in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 brachte er sonstige Einkünfte von 834.866,67 S zum Ansatz.

Ergänzend zu seinen Steuererklärungen für das Jahr 1996 trug der Bw gegen die mit dem StruktAnpG 1996 verfügte Abschaffung der Möglichkeit zur Bildung steuerfreier Beträge iSd § 28 Abs 5 EStG 1988 (Mietzinsrücklage) verfassungsrechtliche Bedenken vor. Weiters erklärte er, es sei eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25 % besteuert würden, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jedoch dem gewöhnlichen Tarif unterlägen. Schließlich führte er aus, die ihm als Jagdausübungsberechtigten durch das NÖ JagdG 1974 auferlegte Verpflichtung zur Tragung der Kosten eines Jagdschutzorganes ohne steuerliche Absetzmöglichkeit stelle einen verfassungswidrigen Eingriff in sein Eigentumsrecht dar, es werde daher für das Jahr 1996 ein Berufsjägeraufwand von 200.000 S als Absetzposten geltend gemacht (tatsächlich wurde vom Bw jedoch bei der Ermittlung des Gewinns ein solcher Abzugsposten nicht angesetzt).

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1996 und 1997 erklärungsgemäße Einkommensteuerbescheide, wobei es keinen Abzugsposten für Berufsjägeraufwand zum Ansatz brachte.

Gegen diese Bescheide sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 erhob der Bw unter Wiederholung seiner anlässlich der Einreichung der Steuererklärungen für das Jahr 1996 vorgetragenen Bedenken Berufung.

Das Finanzamt forderte den Bw auf, bekannt zu geben, welche (ziffernmäßigen) Änderungen mit der Berufung beantragt würden.

In Beantwortung dieses Schreibens zog der Bw seine Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide zurück. Hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide führte er aus, es werde beantragt, für ertragsteuerliche Zwecke bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Abzugsposten in Höhe von 40 % des Überschusses in Ansatz zu bringen, weil die Norm des § 20 Abs 1 Z 2 lit f MRG auf Grund verfassungsrechtlicher Erwägungen jedenfalls in den Bereich des Ertragsteuerrechtes "durchschlage". Weiters werde beantragt, für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einen Steuersatz von 25 % zum Ansatz zu bringen, welcher der "Endbesteuerung" von Einkünften aus Kapitalvermögen entspreche. Schließlich werde

beantragt, bei den Einkünften einen Absetzbetrag für Berufsjägeraufwand von 200.00 S zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 6.10.1999 forderte die Finanzlandesdirektion den Bw auf, bekannt zu geben, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe ihm im Jahr 1996 sonstige Einkünfte zugeflossen seien, da die Erklärung für das Jahr 1996 im Gegensatz zu den Vor- und den Folgejahren keine sonstigen Einkünfte enthalte. Weiters forderte die Finanzlandesdirektion den Bw auf, den Berufsjägeraufwand von 200.000 S belegmäßig nachzuweisen sowie bekannt zu geben, bei welchen Einkünften dieser Aufwand in Abzug gebracht werden solle.

Nach mehreren Fristerstreckungsansuchen des Bw teilte die Finanzlandesdirektion dem Bw mit Schreiben vom 25.1.2000 ergänzend mit, es sei beabsichtigt davon auszugehen, dass der mit 200.000 S bezifferte Berufsjägeraufwand tatsächlich nicht entstanden sei, sofern der Bw den geforderten belegmäßigen Nachweis nicht in den folgenden vier Wochen erbringen sollte. Darüber hinaus sei mittlerweile ermittelt worden, dass dem Bw im Jahre 1996 ein Betrag von 843.866,67 S und im Jahr 1997 ein Betrag von 714.495 S an Rentenbezügen zugeflossen sei. Es werde beabsichtigt, diese Beträge bei der Bemessung der Einkommensteuer heranzuziehen.

In Beantwortung dieser Vorhalte gab der Bw mit Schreiben vom 24.2.2000 bekannt, im Jahr 1996 seien ihm keine Rentenbezüge zugeflossen. Die Rente betreffend das Jahr 1995 sei erst Anfang des Jahres 1997 angewiesen worden. Aus einer als Beilage angeschlossenen Übersicht ist dabei ersichtlich, dass dem Bw die Rente für das Jahr 1995 am 21.1.1997 in Höhe von 834.866,67 S und die Rente für das Jahr 1996 am 15.11.1997 in Höhe von 714.495,00 S angewiesen wurden. Betreffend den geltend gemachten Berufsjägeraufwand erklärte der Bw, die Absetzbarkeit dieses Aufwandes werde bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt beantragt. Jagdrechtsangelegenheiten zählten zu seinen besonderen Spezialgebieten, er sei gerichtlich beeideter Sachverständiger für Jagd- und Fischereiweisen und berate eine nicht unerhebliche Anzahl von Klienten in Jagdangelegenheiten. Durch sein Spezialwissen und seine Spezialtätigkeit erziele er Einkünfte aus der Rechtsanwaltschaft. Sämtliche Erträge aus der Sachverständigtätigkeit würden als Einkünfte der Rechtsanwaltskanzlei vereinnahmt. Der Betrieb seines Jagdgebietes diene einerseits seiner persönlichen Aus- und Weiterbildung, aber auch der Einladung von Klienten und ihrer Akquisition. Das von ihm seit dem Jahr 1972 gepachtete Eigenjagdgebiet des Stiftes L. sei bis 31.12.1990 von dem im Dienstverhältnis mit dem Stift L. stehenden Angestellten und Berufsjäger Josef B. bewirtschaftet worden. Dieser Bewirtschaftungsaufwand habe die halbe Arbeitszeit des stiftlichen Dienstnehmers Josef B. erfordert, welcher zur anderen Hälfte seiner

Arbeitszeit im forstlichen Einsatz für das Stift L. als unmittelbarem Dienstgeber gestanden sei. Nach Pensionierung des Josef B. habe der Bw Hans Peter K. als Berufsjäger und Fischerei-gehilfen in dem landwirtschaftlichen Betrieb Fischereipachtung Dr. X. beschäftigt. Der für die jagdliche Bewirtschaftung erforderliche Hälftenanteil sei aus Privatmitteln finanziert worden. In der Anlage würden die Lohn- und Gehaltsabrechnungen für den Zeitraum Jänner 1996 bis Dezember 1997 zur Vorlage gebracht. Dem veranlagten landwirtschaftlichen Betrieb Fische-reipachtung Dr. X. seien 50 % der Lohnkosten des Hans Peter K. für dessen Tätigkeit im Jagdbereich im Kalenderjahr 1996 mit 136.501,93 S und 1997 mit 139.065,17 S refundiert worden. Hiezu werde je eine Ausfertigung des Jahresabschlusses der Fischereipachtung Dr. X zum 31.12.1996 und 31.12.1997 zur Vorlage gebracht. Überdies sei das dem Berufsjäger zur Verfügung gestellte Haus in L. als Diensthaus aus Privatmitteln angekauft worden. Auch dieser aus dem Privatvermögen getragene Aufwand sei anteilig zu berücksichtigen.

Darüber hinaus stellte die Finanzlandesdirektion dem Bw weitere Fragen (insbesondere betreffend seine Vermietungen); diese Fragen sowie die diesbezüglichen Ausführungen des Bw werden im Einzelnen unten themenbezogen bei den einzelnen Punkten dargestellt.

Der Senat hat erwogen:

1. Sonstige Einkünfte:

Der Bw hat in seiner Vorhaltsbeantwortung bestätigt, dass er im Jahr 1997 Rentenzahlungen von 1.549.361,67 S (834.866,67 + 714.497,00) bezogen hat. Die Steuerpflicht dieser Renten-bezüge steht außer Streit. In seiner Einkommensteuererklärung und in dem dieser Erklärung (insoweit) entsprechenden Einkommensteuerbescheid ist lediglich der Betrag von 834.866,67 S berücksichtigt. Der zusätzliche Betrag von 714.497,00 S ist daher bei der Bemessung der Einkommensteuer für das Jahr 1997 zusätzlich zu berücksichtigen.

2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Abzugsposten von 40 % und Steuersatz von 25 %):

Der Bw begründet die Anträge auf Berücksichtigung eines Abzugspostens von 40 % bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und auf Besteuerung der Einkünfte aus Ver-mietung und Verpachtung mit einem Steuersatz von 25 % lediglich mit verfassungsrechtlichen Argumenten. Er behauptet jedoch nicht, das EStG 1988 enthalte derartige Vorschriften bzw das Finanzamt habe die Bestimmungen des EStG 1988 unrichtig angewendet.

Gemäß Art 18 Abs 1 B-VG iVm Art 5 F-VG ist die Abgabenbehörde gehalten, die Abgaben den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend zu erheben (Legalitätsprinzip). Dabei steht ihr die

Prüfung, ob diese Bestimmungen verfassungskonform sind, nicht zu. Zu einer derartigen Prüfung ist gemäß Art 140 B-VG lediglich der Verfassungsgerichtshof berufen. Die Abgabenbehörde ist vielmehr verpflichtet, auch gesetzliche Bestimmungen, die sie als verfassungswidrig erachtet, ungeachtet dieser Beurteilung dennoch anzuwenden. Den vom Bw vorgebrachten Bedenken kann daher seitens des unabhängigen Finanzsenates nicht näher getreten werden.

3. Berufsjägeraufwand:

Der Bw begeht die Berücksichtigung des Aufwandes für einen Berufsjäger bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Rechtsanwalt im wesentlichen mit der Begründung, Jagdrechtsangelegenheiten zählten zu seinen besonderen Spezialgebieten, er sei gerichtlich beeideter Sachverständiger für Jagd- und Fischereiwesen und berate eine nicht unerhebliche Anzahl von Klienten in Jagdangelegenheiten. Durch sein Spezialwissen und seine Spezialtätigkeit erzielt er Einkünfte aus der Rechtsanwaltschaft. Sämtliche Erträge aus der Sachverständigtätigkeit würden als Einkünfte der Rechtsanwaltskanzlei vereinnahmt. Der Betrieb seines Jagdgebietes diene einerseits seiner persönlichen Aus- und Weiterbildung, aber auch der Einladung von Klienten und ihrer Akquisition.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren insoweit nicht abgezogen werden, als sie nach allgemeiner Verkehrs-auffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang ua mit Jagden.

Die Aufwendungen für eine Jagd sind nur dann dem Grunde nach angemessen, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit vorliegt. Dies wird etwa beim Betrieb eines Jagdhotels oder dann der Fall sein, wenn eine Jagd auf Grund forstgesetzlicher Vorschriften in Verbindung mit einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb bewirtschaftet wird. Andernfalls sind die Aufwendungen für eine Jagd nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn der Steuerpflichtige den Abschuss des Wildes Gästen oder seinen Arbeitnehmern überlässt und selbst kein Wild abschießt. Der Umstand, dass Jagdeinladungen zur Anbahnung und Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen nützlich sein können, ist unbeachtlich.

Der Bw hat angegeben, der Betrieb seines Jagdgebietes diene einerseits seiner persönlichen Aus- und Weiterbildung, aber auch der Einladung von Klienten und ihrer Akquisition. Wie sich aus oben gesagtem ergibt, vermag die Einladung von Klienten und ihre Akquisition die

Abzugsfähigkeit einer Jagd nicht zu begründen. Auch die Tätigkeit des Bw als Sachverständiger vermag das geforderte Ausmaß der beruflichen Veranlassung nicht zu begründen.

4. Wien, S-gasse – Instandsetzungsaufwand:

Die Finanzlandesdirektion hielt dem Bw mit Schreiben vom 25.1.2000 vor, in den Streitjahren seien bei der Ermittlung des Überschusses aus der Vermietung des Gebäudes Wien, S-gasse 1/10-Absetzungen für Instandsetzungen trotz vorhandener Rücklagen gemäß § 28 Abs 5 EStG geltend gemacht worden. Da Instandsetzungsaufwand jedoch sofort gegen vorhandene Rücklagen zu verrechnen sei, seien die Einnahmenüberschüsse um die diesbezüglich geltend gemachten Werbungskosten zu erhöhen. Im Einzelnen handle es sich dabei um folgende Beträge:

	1996	1997
Instandsetzung 1991	72.674,61	72.674,61
Instandsetzung 1993	23.687,10	23.687,10

In Beantwortung dieses Vorhaltes erklärte der Bw mit Schreiben vom 30.3.2000, die Rechtsauffassung der Berufungsbehörde sei richtig. Es sei allerdings die Höhe der Rücklage gemäß § 28 Abs 5 EStG bereits zum 1.1.1996 entsprechend zu kürzen. In der Anlage werde die berichtigte Ermittlung der genannten Rücklage für 1995 (entspreche 1.1.1996), 1996 und 1997 vorgelegt.

Die Werbungskosten betreffend das Gebäude S-gasse sind daher um die genannten Beträge zu kürzen.

5. Wien, S-gasse – Eigennutzung

Die Finanzlandesdirektion hielt dem Bw mit Schreiben vom 25.1.2000 weiters vor, im Rahmen der die Jahre 1979 bis 1983 umfassenden Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass für die Eigennutzung des Hauses (Dachgeschossausbau) Wien, S-gasse ein Anteil von 3,66 % der Werbungskosten auszuscheiden sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes erklärte der Bw, es sei darauf hingewiesen, dass der Eigennutzanteil wie der eines Fremdmieters behandelt und insbesondere eine kalkulatorische Miete von 2.181,60 S p.a. in Ansatz gebracht und unter den Einnahmen erfasst worden sei. Gegen ein Ausscheiden von 3,66 % der Aufwendungen iSd Vorhaltes bestünden daher nur dann keine Einwendungen, wenn die Behandlung der Eigennutzung als "fiktive Vermietung"

auch auf der Einnahmenseite aufgegeben werde und die Mieteinnahmen jeweils um den genannten Betrag gekürzt würden.

Der anzusetzende Wert für die Eigennutzung des Hauses errechnet sich wie folgt:

<i>Instandsetzung lt Erklärung</i>	141.598,70	398.282,29
<i>Strom</i>	4.581,38	1.020,06
<i>AfA</i>	<u>250.000,00</u>	<u>250.000,00</u>
	396.180,08	649.302,35
<i>davon 3,66 %</i>	14.500,19	23.764,47

Es waren daher bei der Ermittlung des Überschusses aus der Vermietung des Gebäudes Wien, S-gasse die kalkulatorischen Mieten aus den Einnahmen auszuscheiden und im Gegenzug die Werbungskosten um die genannten Werte für die Eigennutzung zu kürzen.

6. Wien, E-straße – Instandsetzungsaufwand und Mietzinsrücklage:

Die Finanzlandesdirektion hielt dem Bw mit Schreiben vom 25.1.2000 weiters vor, auch bei dem Objekt Wien, E-straße seien 1/10-Absetzungen für Instandsetzung trotz vorhandener Rücklage gemäß § 28 Abs 5 EStG geltend gemacht worden. Es sei beabsichtigt, dies in gleicher Weise wie oben zu ändern.

In Beantwortung dieses Vorhaltes erklärte der Bw, es werde auf die Ausführungen zum Objekt Wien, S-gasse verwiesen, insbesondere würden auch bei diesem Objekt die Stände der Rücklage nach § 28 Abs 5 EStG zu berichtigen sein.

Bei den betreffend dieses Objekt geltend gemachten 1/10-Absetzungen für Instandsetzung handelt es sich um folgende Beträge:

	1996	1997
Vorauszahlungen 1992	40.000,00	40.000,00
Instandsetzung 1992	75.686,14	75.686,14
Instandsetzung 1993	14.552,83	14.552,83

Mit Schreiben vom 25.5.2000 erklärte der Bw, da die Berufungsbehörde offenbar beabsichtigte, die Rücklagen gemäß § 28 Abs 5 EStG für die Jahre 1996 und 1997 infolge Verrechnung der 1/10-Absetzungen für Instandsetzung zu berichtigen, seien auch die in beiden Jahren vorgenommenen steuerpflichtigen Auflösungen der Rücklagen rückgängig zu machen und zwar:

In den Einkünften für das Jahr 1996 aus Vermietung des Objektes Wien, E-straße sei ein Betrag von 660.764 S aus der Auflösung der Rücklage aus 1987 enthalten. Infolge Verrechnung mit Instandsetzungsaufwendungen sei diese Auflösung zur Gänze zu stornieren.

In den Einkünften für das Jahr 1997 aus Vermietung des Objektes Wien, E-straße sei ein Betrag von 941.294 S aus der Auflösung der Rücklage aus 1988 enthalten. Aus dieser Auflösung sei ein Betrag von 83.134 S zu stornieren.

Die Werbungskosten betreffend das Objekt Wien, E-straße waren um die genannten Aufwendungen zu kürzen. Die vom Bw in seinem Schreiben angeführte Stornierung der Auflösung der Rücklage erfolgt in dem vom Bw in seinem Schreiben genannten Ausmaß.

7. Wien, E-straße – AfA:

Das Objekt Wien, E-straße besteht aus vier Wirtschaftsgütern: Vordertrakt, Tanklager, Zentrifuge und Lagerhallen.

Mit Schreiben vom 26.4.2000 hielt die Finanzlandesdirektion dem Bw diesbezüglich ua vor, die Wirtschaftsgüter Tanklager und Zentrifuge seien bereits in den Jahren 1979 bzw 1981 bis 1991 mit einem AfA-Satz von 10 % zur Gänze abgeschrieben worden. Die diesbezüglich in den Streitjahren dennoch geltend gemachte AfA von Tanklager 39.815 S und Zentrifuge 12.430 S sei daher zu Unrecht zum Ansatz gebracht worden.

In Beantwortung dieses Vorhaltes erklärte der Bw mit Schreiben vom 21.8.2000, betreffend Tanklager und Zentrifuge sei tatsächlich bereits eine Vollabschreibung erfolgt, weshalb die genannte Kürzung von Tanklager 39.815 S und Zentrifuge 12.430 S vorzunehmen sei.

Da das Tanklager und die Zentrifuge bereits vollständig abgeschrieben waren, stand entgegen dem Ansatz in den Abgabenerklärungen für diese Wirtschaftsgüter keine AfA zu.

8. PKW – Luxustangente:

Die Finanzlandesdirektion hielt dem Bw mit Schreiben vom 25.1.2000 weiters vor, im Rahmen einer die Jahre 1993 bis 1995 betreffenden Betriebsprüfung sei für seinen PKW Audi eine Luxustangente von 25,5 % ausgeschieden worden. Diese Ausscheidung habe auch für die Folgejahre zu gelten. Darüber hinaus sei gemäß § 8 Abs 6 EStG 1988 in der für 1996 geltenden Fassung eine Nutzungsdauer von mindestens 8 Jahren zu Grunde zu legen. Die AfA und der Gewinn seien daher dementsprechend zu adaptieren.

In Beantwortung dieses Vorhaltes verwies der Bw darauf, dass er das Ausscheiden einer "Luxustangente" anlässlich der die Jahre 1993 bis 1995 betreffenden Betriebsprüfung beim Verwaltungsgerichtshof angefochten habe.

Hinsichtlich des Ansatzes einer Nutzungsdauer von 8 Jahren vertrat der Bw die Auffassung, die Bestimmung des § 8 Abs 6 EStG sei verfassungswidrig, weil sie dem Gleichheitsgebot insofern widerspreche, als für bestimmte Wirtschaftsgüter, nämlich Kfz, vom Gesetzgeber völlig willkürlich eine fixe "betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer" angesetzt werde, was bei allen anderen Wirtschaftsgütern nicht der Fall sei. Es sei nicht einzusehen, welche sachliche Differenzierung dieser Ungleichbehandlung von Kfz einerseits und allen anderen Wirtschaftsgütern andererseits zu Grunde liegen sollte.

Soweit der Bw die Verfassungswidrigkeit des § 8 Abs 6 EStG rügt, wird auf die obigen Ausführungen unter Punkt 2. verwiesen.

Soweit sich der Bw gegen das Ausscheiden einer "Luxustangente" wendet und dabei auf seine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof verweist, so ist diese Beschwerde mit Erkenntnis vom 22.3.2000, 97/13/0207, als unbegründet abgewiesen worden. Dabei hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die Schätzung der unangemessen hohen Aufwendungen im Umfang des 467.000 S übersteigenden Teiles der Anschaffungskosten nicht zu beanstanden sei.

Es erfolgt daher auch im Jahr 1996 gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG eine Kürzung im oben dargestellten Ausmaß, wobei zur Begründung zusätzlich auf das genannte, die Vorjahre betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen wird.

Es waren daher insgesamt gemäß § 289 Abs 1 BAO die angefochtenen Bescheide abzuändern.

Beilage: 3 Berechnungsblätter (1 Excel-Tabelle, 2 Berechnungsblätter)

Wien, 9. Dezember 2003