

TE Vwgh Erkenntnis 2010/2/2 2007/15/0253

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 02.02.2010

Index

E6j;

001 Verwaltungsrecht allgemein;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

62004CJ0181 Elmeke VORAB;

BAO §114;

LiebhabeReiVErgErlass 1993;

VwRallg;

1. BAO § 114 heute
2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des W H in H, vertreten durch Dr. Peter Gatternig und Mag. Karl Gatternig, LL.M., Rechtsanwälte in 1010 Wien, Renngasse 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 4. Oktober 2006, GZ. RV/0554-W/04, RV/2257-W/06, betreffend u. a. Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre teilweise Folge und änderte die bekämpften Bescheide ab. Beim Beschwerdeführer sei in den Jahren 2002 und 2003 eine Außenprüfung durchgeführt worden. Der Streit bestehe

- soweit für die Beschwerde von Bedeutung - darüber, ob hinsichtlich der Vermietung von sechs Eigentumswohnungen und sechs Garagenplätzen in Wien Liebhaberei mit einkommensteuerlichen Auswirkungen auf die Streitjahre anzunehmen sei oder nicht. Der Beschwerdeführer habe im Dezember 1996 den Kaufvertrag über sechs zu errichtende Eigentumswohnungen mit einem durchschnittlichen Ausmaß von ca. 35 m² sowie sechs Autoabstellplätze geschlossen. Die Wohnungen und die Autoabstellplätze seien im Dezember 1998 fertig gestellt und dem Beschwerdeführer übergeben worden. Die erstmalige Vermietung sei 1999 erfolgt. Der Beschwerdeführer habe diesbezüglich Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Im Bericht der Betriebsprüfung (Tz 41) sei die vom Beschwerdeführer vorgelegte Prognoserechnung, die von einem Erreichen eines Gesamtüberschusses im 24. Jahr, also im Jahr 2019, ausgeht, auf ihre Plausibilität überprüft worden. Nach Ansicht des Prüfers seien auch nachträglich eingetretene Verhältnisse zu berücksichtigen, wie etwa der spätere Beginn der Vermietung, die Leerstehungen bei Wohnungen im Ausmaß von 4% und bei den Autoabstellplätzen im Ausmaß von 70%, die tatsächliche durchschnittliche Nettoquadratmetermiete bei den Wohnungen sowie die Mietzinssenkung bei den Autoabstellplätzen. Weiters könne nicht außer Acht gelassen werden, dass die tatsächlich erzielten Einnahmen in den Jahren 1998 bis 2002 jeweils über S 100.000,-- niedriger als prognostiziert ausgefallen seien und die tatsächliche Indexsteigerung geringer als die prognostizierte gewesen sei sowie höhere Werbungskosten als prognostiziert angefallen seien. Für die Jahre 1996 bis 2002 sei ein um S 607.308,-- höherer Gesamtverlust als prognostiziert eingetreten. Die Prognoserechnung habe eine Indexsteigerung von 3% jährlich über einen Zeitraum von über zwanzig Jahren vorgesehen und sei von einer unangemessenen Quadratmetermiete von S 130,-- ausgegangen. Da die Leerstehungen infolge von häufigem Mieterwechsel bei Singlewohnungen nicht berücksichtigt worden seien, könne die vorgelegte Prognoserechnung nicht als plausibel angesehen werden. Innerhalb des absehbaren Zeitraumes von 20 bzw. 23 Jahren, bezogen auf den Beginn der Errichtung, ("kleine" Vermietungen) könne keinesfalls ein Gesamtüberschuss erzielt werden.

Auch eine Bruttorenditebetrachtung zeige, dass die Bruttorendite kleiner als die gegenständlichen Zinssätze sei.

Der Beschwerdeführer habe einen Einmalkredit über ca. S 8,8 Millionen aufgenommen, der in 239 monatlichen Raten zurückzuzahlen sei und bis 31. Dezember 2006 fix mit 7,25% und danach variabel zu verzinsen gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe S 1,5 Millionen an Eigenmitteln aufgebracht. Die Zinsen bis 31. Dezember 1997 seien anlässlich der Kreditauszahlung im Dezember 1996 als Vorauszahlung zu leisten gewesen. Der Beschwerdeführer habe einen Tilgungsplan vorgelegt, nach dem per 31. Dezember 2007 eine Sondertilgung aus Eigenmitteln in Höhe von S 1,2 Millionen geplant gewesen sei. Ab April 2002 habe die Bank dem Beschwerdeführer einen niedrigeren variablen Zinssatz von 5% und dann 4,375% eingeräumt. Nach Ansicht des Prüfers seien derartige unplanmäßige Maßnahmen bei der Liebhabereibeurteilung gedanklich auszuklammern. Es könne auch die Steuerersparnis als Motivation für den Erwerb der Eigentumswohnungen nicht ausgeschlossen werden, weil vom Anbieter diese Wohnungen unter anderem auch mit der Nutzung aller steuerlichen Vorteile umfangreich beworben worden seien.

Der Beschwerdeführer habe mit Schriftsatz vom 30. September 2003 dagegen vorgebracht, dass keine "kleine", sondern eine "große" Vermietung vorliege. Da der Kaufvertrag vor Inkrafttreten der Verwaltungsänderung am 14. November 1997 abgeschlossen worden sei, sei für die Liebhabereibeurteilung der Kalkulationszeitraum von zumindest 35 Jahren heranzuziehen. Bei dieser Art der Vermietung sei die objektive Ertragsfähigkeit nicht maßgeblich, sondern genüge die Gesamtüberschusserzielungsabsicht unter der Voraussetzung eines unternehmerischen betriebswirtschaftlichen Handelns, was auch umschließe, dass Unwägbarkeiten und allgemeine Risiken durch Verbesserungsmaßnahmen aufgefangen würden und so die Ertragsfähigkeit sichergestellt würde. Die Zinsenreduzierung auf den marktüblichen Zinssatz sei eine derartige Verbesserungsmaßnahme. Der Beschwerdeführer habe ein Gutachten einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft zur Prognoserechnung vorgelegt, welches als Teil der Berufungsbegründung zu werten sei. Daraus ergebe sich, dass der Beschwerdeführer bereits im 11. Jahr nach seiner Erstinvestition jährlich ansteigende Überschüsse erziele. Das Vorliegen einer Einkunftsquelle ergebe sich auch durch den bereits im 28. Jahr zu erwartenden Gesamtüberschuss. Wenn erforderlich, würden auch zukünftig über die bereits vorgesehene Sondertilgung im Jahr 2007 hinaus Einkunftssicherungsmaßnahmen, etwa Anpassung an die Zinsentwicklung, getroffen werden. Für die Erstellung der Prognoserechnung seien die Verhältnisse im Zeitpunkt der erstmaligen Prognoserechnung maßgeblich. Nachfolgend seien die Werte der Prognoserechnung anhand der tatsächlich eingetroffenen Zahlen zu überprüfen. Sowohl die Einnahmen und Ausgaben seien gegebenenfalls anzupassen, so auch der gesunkene Zinsaufwand. Wenn die 3%ige

Indexanpassung als nicht realistisch angesehen worden sei, sei zu bedenken, dass sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben entsprechend indexiert gewesen seien. Die Anpassung an geänderte Marktverhältnisse und an wirtschaftliche Bedingungen und somit ein marktkonformes Verhalten sei ein bedeutendes Argument gegen das Vorliegen von Liebhaberei.

Zur Ermittlung der Bruttorendite für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit sei anzumerken, dass es sich dabei um eine rein zeitpunktbezogene Berechnung handle. Die Liebhabereibeurteilung habe jedoch zeitraumbezogen zu erfolgen. Die Mieteinnahmen seien 2002 um 14% gegenüber 2001 gestiegen. Die beigelegte Prognoserechnung zeige das Erreichen des Gesamtüberschusses im

28. Jahr (ab 1996).

Im Telefax vom Dezember 2003 habe der Beschwerdeführer weiters vorgebracht, dass die Annuitätenzahlungen in unveränderter Höhe erfolgten, weshalb auf Grund des niedrigeren Zinssatzes die Verteilung der Annuitäten zu Gunsten der Kapitalrückzahlung einen doppelten wirtschaftlichen Effekt erziele: Niedrigere Finanzierungskosten und kürzerer Tilgungszeitraum. Der Beschwerdeführer habe vorgetragen, er habe weder während der Betriebsprüfung noch in der Berufung eine neue Prognoserechnung vorgelegt. Nachdem die Betriebsprüfung der Argumentation des Beschwerdeführers nicht gefolgt sei, sei das angesprochene Gutachten eingeholt worden, in dessen Rahmen eine Prognoserechnung impliziert sei.

Das Finanzamt habe in der Stellungnahme vom 19. Dezember 2003 vorgebracht, dass eine Prognoserechnung des Beschwerdeführers vorgelegen sei, nach der sich im 24. Jahr ein positives Ergebnis ergebe. Bei einer Kontrollrechnung durch die Betriebsprüfung, bei der vor allem die Echtdateien für 1996 bis 2001 berücksichtigt worden seien, ergebe sich im 45. Jahr ein positives Ergebnis. Gegen die mit der Berufung vorgelegte Prognoserechnung, nach der im 28. Jahr ein positives Gesamtergebnis erzielt würde, sei vorgebracht worden, dass als Basis für die Prognostizierung der Mieteinnahmen in den Folgejahren nicht das Jahr 2003, sondern der Durchschnitt der vermieteten Jahre heranzuziehen sei. Die Sondertilgung Ende 2007 sei im Tilgungsplan nicht mehr enthalten. Unter Berücksichtigung aller Umstände sei davon auszugehen, dass auch der in der Berufung geltend gemachte Kalkulationszeitraum von höchstens 35 Jahren überschritten werde.

Der Beschwerdeführer habe dagegen im Telefax vom 21. Jänner 2004 vorgebracht, dass kein neuer Tilgungsplan vorgelegt worden sei, sondern in einer Näherungsrechnung die tilgungsmäßige Auswirkung der Zinsanpassung dargestellt worden sei.

Im Schreiben vom 1. März 2006 habe der Beschwerdeführer die Begründung der Berufung ergänzt. Darin sei unter anderem ausgeführt worden, die Renditeberechnung über einen Zeitraum von 35 Jahren, also ab 1996 bis 2030, ergebe einen kumulierten Gewinn. Der Gewinnüberhang entstehe bereits im Jahr 2024, also nach 28 Jahren.

Das Finanzamt habe im Schreiben vom 23. Mai 2006 dazu Stellung genommen und ausgeführt, dass bei mehr als zwei Eigentumswohnungen im selben Gebäude von § 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 2 LVO 1993, BGBl. Nr. 33, in der Stammfassung, auszugehen sei. Zum Vorbringen des Beschwerdeführers habe das Finanzamt ausgeführt, in der Prognoserechnung in der Berufung seien ab dem Jahr 2009 Aufwendungen für zukünftige Instandhaltungen berücksichtigt worden. In der nunmehrigen Prognose vom 1. März 2006 schienen keine diesbezüglichen Vorsorgen auf. In dem von der Bank erstellten Tilgungsplan sei eine per 31. Dezember 2007 geplante, jedoch nicht im Kreditvertrag vereinbarte Sondertilgung ersichtlich. Diese Sondertilgung sei in der von der Betriebsprüfung erstellten Prognoserechnung berücksichtigt worden. Der im Berufungsverfahren vorgelegte geänderte Tilgungsplan beinhalte keine derartige Sondertilgung. In der Eingabe vom 1. März 2006 weise der neuerlich abgeänderte Tilgungsplan eine derartige Sondertilgung wieder auf, jedoch mit dem Hinweis "laut Feststellung der BP". Weiters seien auch noch Vorsorgen für Mietausfälle zu berücksichtigen. Die Neuberechnung unter diesen Umständen weise für 1996 bis 2030 ein negatives Gesamtergebnis aus. Das Finanzamt habe im Schreiben vom 23. Mai 2006 dazu Stellung genommen und ausgeführt, dass bei mehr als zwei Eigentumswohnungen im selben Gebäude von Paragraph eins, Absatz eins und Paragraph 2, Absatz 2, LVO 1993, Bundesgesetzblatt, Nr. 33, in der Stammfassung, auszugehen sei. Zum Vorbringen des Beschwerdeführers habe das Finanzamt ausgeführt, in der Prognoserechnung in der Berufung seien ab dem Jahr 2009 Aufwendungen für zukünftige Instandhaltungen berücksichtigt worden. In der nunmehrigen Prognose vom 1. März 2006 schienen keine diesbezüglichen Vorsorgen auf. In dem von der Bank erstellten Tilgungsplan sei eine per 31. Dezember 2007 geplante, jedoch nicht im Kreditvertrag vereinbarte Sondertilgung ersichtlich. Diese Sondertilgung

sei in der von der Betriebsprüfung erstellten Prognoserechnung berücksichtigt worden. Der im Berufungsverfahren vorgelegte geänderte Tilgungsplan beinhalte keine derartige Sondertilgung. In der Eingabe vom 1. März 2006 weise der neuerlich abgeänderte Tilgungsplan eine derartige Sondertilgung wieder auf, jedoch mit dem Hinweis "laut Feststellung der BP". Weiters seien auch noch Vorsorgen für Mietausfälle zu berücksichtigen. Die Neuberechnung unter diesen Umständen weise für 1996 bis 2030 ein negatives Gesamtergebnis aus.

Die belangte Behörde habe mit Schreiben vom 16. Juni 2006 dem Beschwerdeführer vorgehalten, dass die Einstufung dieser Vermietung unter die sogenannte Einkunftsquellenvermutung (große Vermietung) oder unter die Liebhabereivermutung (kleine Vermietung) wegen § 6 LVO für die Umsatzsteuer von Bedeutung erscheine, während eine Differenzierung zwischen dem "überschaubaren Zeitraum" gemäß § 2 Abs. 4 LVO und dem "üblichen Kalkulationszeitraum" gemäß § 2 Abs. 3 LVO, jeweils in der Stammfassung, nicht mehr sachgerecht erscheine. Viel mehr wären beide mit ca. 20 Jahren anzunehmen. Die belangte Behörde habe mit Schreiben vom 16. Juni 2006 dem Beschwerdeführer vorgehalten, dass die Einstufung dieser Vermietung unter die sogenannte Einkunftsquellenvermutung (große Vermietung) oder unter die Liebhabereivermutung (kleine Vermietung) wegen Paragraph 6, LVO für die Umsatzsteuer von Bedeutung erscheine, während eine Differenzierung zwischen dem "überschaubaren Zeitraum" gemäß Paragraph 2, Absatz 4, LVO und dem "üblichen Kalkulationszeitraum" gemäß Paragraph 2, Absatz 3, LVO, jeweils in der Stammfassung, nicht mehr sachgerecht erscheine. Viel mehr wären beide mit ca. 20 Jahren anzunehmen.

Der Beschwerdeführer habe in seiner Antwort vom 11. August 2006 unter Hinweis auf sein früheres Vorbringen auf den Ansatz eines Kalkulationszeitraumes von höchstens 35 Jahren verwiesen. Zum Schreiben des Finanzamtes vom 23. Mai 2006 habe der Beschwerdeführer ausgeführt, dass das vom Finanzamt errechnete Gesamtergebnis die Sondertilgung aus dem Zufluss der Lebensversicherung und der Rücklage gemäß § 31 WEG im Zusammenhang mit dem Erhaltungsaufwand nicht berücksichtige. Nach einer entsprechend adaptierten Prognoserechnung werde nach 35 Jahren ein Gesamtergebnis von EUR 64.573,- erreicht, der Gesamtüberschuss entstehe im 28. Jahr (2026). Der Beschwerdeführer habe in seiner Antwort vom 11. August 2006 unter Hinweis auf sein früheres Vorbringen auf den Ansatz eines Kalkulationszeitraumes von höchstens 35 Jahren verwiesen. Zum Schreiben des Finanzamtes vom 23. Mai 2006 habe der Beschwerdeführer ausgeführt, dass das vom Finanzamt errechnete Gesamtergebnis die Sondertilgung aus dem Zufluss der Lebensversicherung und der Rücklage gemäß Paragraph 31, WEG im Zusammenhang mit dem Erhaltungsaufwand nicht berücksichtige. Nach einer entsprechend adaptierten Prognoserechnung werde nach 35 Jahren ein Gesamtergebnis von EUR 64.573,- erreicht, der Gesamtüberschuss entstehe im 28. Jahr (2026).

Rechtlich führte die belangte Behörde dazu aus, der Liebhabereierlass I (AÖF 1990/187), der Liebhabereierlass II (AÖF 1993/178) und die LRL 1997 (AÖF 1998/47) wiesen einleitend darauf hin, dass aus ihnen keine über die gesetzlichen Bestimmungen und über die Bestimmungen der Verordnung hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden könnten und auch nicht begründet würden. Derartige Erlässe seien keine verbindlichen generellen Normen, sondern bestenfalls Weisungen, an die die Berufungsbehörde nicht gebunden sei. Die anzuwendende Rechtslage werde daher durch die LVO und nicht durch die hiezu ergangenen Erlässe bestimmt. Es sei daher die Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33, in der Stammfassung anzuwenden. Der Abschluss des Kaufvertrages im Dezember 1996 sei vor der Novellierung der Liebhabereiverordnung durch die Novelle BGBl. II 1997/358 per 14. November 1997 gelegen. Mit dieser Novellierung sei unter anderem § 8 Abs. 3 eingefügt worden. Nach Wiedergabe dieser Bestimmung führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe keine Erklärung im Sinne des zweiten Satzes dieser Bestimmung abgegeben. Der Beginn des maßgeblichen Zeitraumes im Sinne des ersten Satzes liege im Dezember 1996 und zwar aus folgenden Gründen: Der Wortlaut des jeweils letzten Satzes von § 2 Abs. 3 und 4 LVO (angefügt durch BGBl. II 1997/358, "ein Zeitraum von 25 bzw. 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 bzw. 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)") könnte darauf hindeuten, dass der Beginn der entgeltlichen Überlassung der Beginn des "absehbaren" und damit des "maßgeblichen" Zeitraumes wäre. Eine derartige Interpretation würde aber auf einem Missverständnis beruhen, denn der jeweils letzte Satz des § 2 Abs. 3 und 4 LVO in der Fassung BGBl. II 1997/358 definiere nur die Dauer eines absehbaren Zeitraumes, nicht aber seinen Beginn. Rechtlich führte die belangte Behörde dazu aus, der Liebhabereierlass römisch eins (AÖF 1990/187), der Liebhabereierlass römisch zwei (AÖF 1993/178) und die LRL 1997 (AÖF 1998/47) wiesen einleitend darauf hin, dass aus ihnen keine über die gesetzlichen Bestimmungen und über die Bestimmungen der Verordnung hinausgehenden

Rechte und Pflichten abgeleitet werden könnten und auch nicht begründet würden. Derartige Erlässe seien keine verbindlichen generellen Normen, sondern bestenfalls Weisungen, an die die Berufungsbehörde nicht gebunden sei. Die anzuwendende Rechtslage werde daher durch die LVO und nicht durch die hiezu ergangenen Erlässe bestimmt. Es sei daher die Liebhabereiverordnung, BGBl. 1993/33, in der Stammfassung anzuwenden. Der Abschluss des Kaufvertrages im Dezember 1996 sei vor der Novellierung der Liebhabereiverordnung durch die Novelle BGBl. II 1997/358 per 14. November 1997 gelegen. Mit dieser Novellierung sei unter anderem Paragraph 8, Absatz 3, eingefügt worden. Nach Wiedergabe dieser Bestimmung führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe keine Erklärung im Sinne des zweiten Satzes dieser Bestimmung abgegeben. Der Beginn des maßgeblichen Zeitraumes im Sinne des ersten Satzes liege im Dezember 1996 und zwar aus folgenden Gründen: Der Wortlaut des jeweils letzten Satzes von Paragraph 2, Absatz 3 und 4 LVO (angefügt durch BGBl. II 1997/358, "ein Zeitraum von 25 bzw. 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 bzw. 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)") könnte darauf hindeuten, dass der Beginn der entgeltlichen Überlassung der Beginn des "absehbaren" und damit des "maßgeblichen" Zeitraumes wäre. Eine derartige Interpretation würde aber auf einem Missverständnis beruhen, denn der jeweils letzte Satz des Paragraph 2, Absatz 3 und 4 LVO in der Fassung BGBl. II 1997/358 definiere nur die Dauer eines absehbaren Zeitraumes, nicht aber seinen Beginn.

Ein am 28. November 1997 im Bundesgesetzblatt kundgemachter Wortlaut könne sinnvollerweise nicht für die Bestimmung des Beginnes eines nach der vorherigen Rechtslage begonnenen Zeitraumes herangezogen werden. Schließlich spreche auch das Verbot rückwirkender Verordnungen, die sich nicht auf eine gesetzliche Ermächtigung ihrer Rückwirkung stützen könnten (Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91 u.a.) gegen die Anwendung der am 28. November 1997 kundgemachten Novelle zur LVO auf den Beginn eines jedenfalls im Dezember 1996 begonnenen Zeitraumes. Ob vor dem 14. November 1997 ein "maßgeblicher" Zeitraum begonnen habe, könne nur anhand der beiden anderen, in § 8 Abs. 3 LVO ebenfalls als "maßgeblich" angeführten Zeiträume, also des "Kalkulationszeitraumes" und des "überschaubaren Zeitraumes" beurteilt werden. Der Beginn dieser Zeiträume werde in den Stammfassungen dieser Bestimmungen nicht ausdrücklich definiert, jedoch setze die Maßgeblichkeit des Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses, der auch die Aufwendungen/Ausgaben in der Vorbereitungsphase umfasse, auch die Einbeziehung der Vorbereitungsphase, die im vorliegenden Fall spätestens mit dem Kaufvertragsabschluss im Dezember 1996 begonnen habe, in den "maßgeblichen" Beurteilungszeitraum voraus. Ein am 28. November 1997 im Bundesgesetzblatt kundgemachter Wortlaut könne sinnvollerweise nicht für die Bestimmung des Beginnes eines nach der vorherigen Rechtslage begonnenen Zeitraumes herangezogen werden. Schließlich spreche auch das Verbot rückwirkender Verordnungen, die sich nicht auf eine gesetzliche Ermächtigung ihrer Rückwirkung stützen könnten (Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Dezember 1991, V 53/91 u.a.) gegen die Anwendung der am 28. November 1997 kundgemachten Novelle zur LVO auf den Beginn eines jedenfalls im Dezember 1996 begonnenen Zeitraumes. Ob vor dem 14. November 1997 ein "maßgeblicher" Zeitraum begonnen habe, könne nur anhand der beiden anderen, in Paragraph 8, Absatz 3, LVO ebenfalls als "maßgeblich" angeführten Zeiträume, also des "Kalkulationszeitraumes" und des "überschaubaren Zeitraumes" beurteilt werden. Der Beginn dieser Zeiträume werde in den Stammfassungen dieser Bestimmungen nicht ausdrücklich definiert, jedoch setze die Maßgeblichkeit des Gesamtgewinnes/Gesamtüberschusses, der auch die Aufwendungen/Ausgaben in der Vorbereitungsphase umfasse, auch die Einbeziehung der Vorbereitungsphase, die im vorliegenden Fall spätestens mit dem Kaufvertragsabschluss im Dezember 1996 begonnen habe, in den "maßgeblichen" Beurteilungszeitraum voraus.

Die gegenständliche Betätigung sei - wovon auch die Parteien des Berufungsverfahrens ausgingen - unter § 1 Abs. 1 LVO in der Stammfassung einzustufen (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082). Für solche Vermietungen sei § 2 Abs. 3 LVO in der Stammfassung anzuwenden. Der Kalkulationszeitraum nach dieser Gesetzesstelle betrage nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung rund 20 Jahre (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1999, 97/15/0144, und vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, sowie Doralt, EStG8, § 2 Tz 500). Die ausdrückliche Normierung von konkreten, aber unterschiedlichen maßgeblichen Zeiträumen für "große" und "kleine" Vermietung durch § 2 Abs. 3 und 4 LVO in der Fassung BGBl. II 1997/358 sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die ursprüngliche Prognoserechnung des Beschwerdeführers habe ein Erreichen eines Gesamtüberschusses im 24. Jahr ausgewiesen. Dieser Zeitraum überschreite den Maßstab von 20 Jahren, sodass von einer Liebhaberei im einkommenssteuerlichen Sinne auszugehen sei. Überdies sei diese Prognoserechnung zumindest dahingehend unplausibel gewesen, weil überhaupt keine Leerstellungen einkalkuliert worden seien. Da § 1 Abs. 1 LVO eine Nachvollziehbarkeit der Gesamtüberschusserzielungsabsicht "anhand objektiver Umstände"

anspreche, müsse die Prognoserechnung sich auch in der Realität - im sogenannten Beobachtungszeitraum - bewähren. Dieser Beobachtungszeitraum währe nun schon seit 10 Jahren (1996 bis 2006). Die darin eingetretenen Zinssatzsenkungen seien keine derart massive Änderung, dass dies allein eine Änderung der Bewirtschaftungsart bewirkt hätte. Es seien daher im Sinne des Beschwerdeführers sowohl einnahmenseitige als auch ausgabenseitige Adaptierungen der ursprünglichen Prognoserechnung geboten. Damit ergebe sich ein Kalkulationszeitraum von kürzestens 28 Jahren im Sinne des zuletzt erstatteten Vorbringens des Beschwerdeführers. Hierbei könne dahingestellt bleiben, ob die Sondertilgung schon ursprünglich bei Kreditaufnahme geplant gewesen sei oder ob die Vornahme dieser Sondertilgung im Jahr 2008 - wenn sie erfolgen sollte -, weil sie ursprünglich nicht geplant gewesen sei, eine Änderung der Bewirtschaftungsart bedeuten würde oder nicht. Die gegenständliche Betätigung sei - wovon auch die Parteien des Berufungsverfahrens ausgingen - unter Paragraph eins, Absatz eins, LVO in der Stammfassung einzustufen (Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082). Für solche Vermietungen sei Paragraph 2, Absatz 3, LVO in der Stammfassung anzuwenden. Der Kalkulationszeitraum nach dieser Gesetzesstelle betrage nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung rund 20 Jahre (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1999, 97/15/0144, und vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, sowie Doralt, EStG8, Paragraph 2, Tz 500). Die ausdrückliche Normierung von konkreten, aber unterschiedlichen maßgeblichen Zeiträumen für "große" und "kleine" Vermietung durch Paragraph 2, Absatz 3 und 4 LVO in der Fassung BGBl. II 1997/358 sei im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Die ursprüngliche Prognoserechnung des Beschwerdeführers habe ein Erreichen eines Gesamtüberschusses im 24. Jahr ausgewiesen. Dieser Zeitraum überschreite den Maßstab von 20 Jahren, sodass von einer Liebhaberei im einkommenssteuerlichen Sinne auszugehen sei. Überdies sei diese Prognoserechnung zumindest dahingehend unplausibel gewesen, weil überhaupt keine Leerstehungen einkalkuliert worden seien. Da Paragraph eins, Absatz eins, LVO eine Nachvollziehbarkeit der Gesamtüberschusserzielungsabsicht "anhand objektiver Umstände" anspreche, müsse die Prognoserechnung sich auch in der Realität - im sogenannten Beobachtungszeitraum - bewähren. Dieser Beobachtungszeitraum währe nun schon seit 10 Jahren (1996 bis 2006). Die darin eingetretenen Zinssatzsenkungen seien keine derart massive Änderung, dass dies allein eine Änderung der Bewirtschaftungsart bewirkt hätte. Es seien daher im Sinne des Beschwerdeführers sowohl einnahmenseitige als auch ausgabenseitige Adaptierungen der ursprünglichen Prognoserechnung geboten. Damit ergebe sich ein Kalkulationszeitraum von kürzestens 28 Jahren im Sinne des zuletzt erstatteten Vorbringens des Beschwerdeführers. Hierbei könne dahingestellt bleiben, ob die Sondertilgung schon ursprünglich bei Kreditaufnahme geplant gewesen sei oder ob die Vornahme dieser Sondertilgung im Jahr 2008 - wenn sie erfolgen sollte -, weil sie ursprünglich nicht geplant gewesen sei, eine Änderung der Bewirtschaftungsart bedeuten würde oder nicht.

Aus dem vom Beschwerdeführer vorgebrachten Vertrauensgrundsatz sei im gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen. Es handle sich im gegenständlichen Fall um Vorsorgewohnungen, die auch mit Steuervorteilen beworben worden seien. Die Vorauszahlung der Fremdmittelzinsen für 1997 bereits im Jahr 1996, sodass sie bereits für das Veranlagungsjahr 1996 geltend gemacht worden seien, zeige auch ein Streben nach Steuervorteilen. Hierbei könne das Vertrauen auf den 35jährigen Kalkulationszeitraum für die "große" Vermietung laut Liebhabereierlass I, AÖF 1990/187, der in einem eklatanten Missverhältnis zu den nach der damaligen Rechtsprechung für die "kleine" Vermietung weiterhin angewendeten maßgeblichen Zeitraum von zwölf Jahren gestanden sei und damit Bedenken hinsichtlich der Gleichheit aller Bürger vor dem Gesetz gemäß Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG habe aufwerfen müssen, nicht geschützt sein. Aus dem vom Beschwerdeführer vorgebrachten Vertrauensgrundsatz sei im gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen. Es handle sich im gegenständlichen Fall um Vorsorgewohnungen, die auch mit Steuervorteilen beworben worden seien. Die Vorauszahlung der Fremdmittelzinsen für 1997 bereits im Jahr 1996, sodass sie bereits für das Veranlagungsjahr 1996 geltend gemacht worden seien, zeige auch ein Streben nach Steuervorteilen. Hierbei könne das Vertrauen auf den 35jährigen Kalkulationszeitraum für die "große" Vermietung laut Liebhabereierlass römisch eins, AÖF 1990/187, der in einem eklatanten Missverhältnis zu den nach der damaligen Rechtsprechung für die "kleine" Vermietung weiterhin angewendeten maßgeblichen Zeitraum von zwölf Jahren gestanden sei und damit Bedenken hinsichtlich der Gleichheit aller Bürger vor dem Gesetz gemäß Artikel 7, B-VG und Artikel 2, StGG habe aufwerfen müssen, nicht geschützt sein.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab (Beschluss vom 25. September 2007, B 1925/06-6).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Die Beschwerde wendet sich gegen die Annahme eines Kalkulationszeitraumes von 20 Jahren. Unter Hinweis auf den Liebhabereierlass, AÖF 1993/178, und die Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben meint der Beschwerdeführer, es sei von einem Kalkulationszeitraum von 35 Jahren auszugehen. Damit zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf:

Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2005/15/0052). Dass der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall eine Rechtsauskunft der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erhalten hätte, wird nicht behauptet. Der Hinweis auf die genannten Erlässe und Richtlinien geht insofern fehl, weil diese, worauf die belangte Behörde bereits zutreffend hingewiesen hat, keine maßgebende Rechtsquelle darstellen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. September 1999, 97/15/0005, und vom 22. April 2009, 2007/15/0143). Allgemeinen Verwaltungsanweisungen, Richtlinien oder Erlässen sind unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beizumessen wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft im Einzelfall durch die die Abgaben erhebende Behörde, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich Vertrauen bilden kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Juni 1993, 93/14/0086). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 24. Mai 2007, 2005/15/0052). Dass der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall eine Rechtsauskunft der für ihn zuständigen Abgabenbehörde erhalten hätte, wird nicht behauptet. Der Hinweis auf die genannten Erlässe und Richtlinien geht insofern fehl, weil diese, worauf die belangte Behörde bereits zutreffend hingewiesen hat, keine maßgebende Rechtsquelle darstellen vergleiche , etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. September 1999, 97/15/0005, und vom 22. April 2009, 2007/15/0143). Allgemeinen Verwaltungsanweisungen, Richtlinien oder Erlässen sind unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beizumessen wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft im Einzelfall durch die die Abgaben erhebende Behörde, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich Vertrauen bilden kann vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Juni 1993, 93/14/0086).

Die Annahme eines Kalkulationszeitraumes von 20 Jahren durch die belangte Behörde stützt sich auf die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1999, 97/15/0144, und vom 24. Februar 2000, 97/15/0166. Der Verwaltungsgerichtshof hat dort ausgesprochen, dass der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen ist und dass dieser absehbare Zeitraum jedenfalls mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4 LVO idF vor der Änderung durch BGBl. II 1997/358, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 der VO übereinstimmt. Es genügt, auf die weitere Begründung dieser Erkenntnisse gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG zu verweisen. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, dass die Ertragsfähigkeit seiner Betätigung im steuerlichen Sinn (Eignung für ein gesamtpositives Ergebnis innerhalb von rund 20 Jahren) gegeben wäre. Den Ausführungen in der Beschwerde hinsichtlich der Ertragsfähigkeit seiner Tätigkeit innerhalb eines Kalkulationszeitraumes von 28 oder 35 Jahren kommt rechtlich keine Bedeutung zu. Soweit der Beschwerdeführer der belangten Behörde vorwirft, sie habe bei Errechnung des Gesamtüberschusses nicht die erwartete Wertsteigerung der Wohnungen berücksichtigt, erweist sich dieses Vorbringen schon wegen des Neuerungsverbot es als unbeachtlich. Die Annahme eines Kalkulationszeitraumes von 20 Jahren durch die belangte Behörde stützt sich auf die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1999, 97/15/0144, und vom 24. Februar 2000, 97/15/0166. Der Verwaltungsgerichtshof hat dort ausgesprochen, dass der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen ist und dass dieser absehbare Zeitraum jedenfalls mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach Paragraph 2, Absatz 4, LVO in der Fassung vor der Änderung durch BGBl. II 1997/358, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des Paragraph 2, Absatz 3, der VO übereinstimmt. Es genügt, auf die weitere Begründung dieser Erkenntnisse gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG zu verweisen. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, dass die Ertragsfähigkeit seiner Betätigung im steuerlichen Sinn (Eignung für ein gesamtpositives Ergebnis innerhalb von rund 20 Jahren) gegeben wäre. Den Ausführungen in der Beschwerde hinsichtlich der Ertragsfähigkeit seiner Tätigkeit

innerhalb eines Kalkulationszeitraumes von 28 oder 35 Jahren kommt rechtlich keine Bedeutung zu. Soweit der Beschwerdeführer der belangten Behörde vorwirft, sie habe bei Errechnung des Gesamtüberschusses nicht die erwartete Wertsteigerung der Wohnungen berücksichtigt, erweist sich dieses Vorbringen schon wegen des Neuerungsverbot als unbeachtlich.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 2. Februar 2010

Gerichtsentscheidung

EuGH 62004J0181 Elmeka VORAB

Schlagworte

Verwaltungsrecht allgemein Rechtsquellen VwRallg1 Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150253.X00

Im RIS seit

01.03.2010

Zuletzt aktualisiert am

24.10.2011

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at