jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/5/31 2001/13/0171

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.05.2006

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §184;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §28;
EStG 1988 §7;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs4;
LiebhabereiV 1993;
LiebhabereiV;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde der Miteigentümergemeinschaft Mag. IN und Miteigentümer, alle in W und alle vertreten durch ALTA Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1020 Wien, Praterstraße 62 - 64, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 27. April 2001, Zl. RV/158-16/10/97, RV/080-16/10/99, betreffend Umsatzsteuer und Unterbleiben einer Feststellung von Einkünften für die Jahre 1991 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund zu gleichen Teilen Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Den Gegenstand des Beschwerdefalles bildet die Frage, ob die Vermietung von Wohneinheiten in einem Haus, das den Beschwerdeführern als Miteigentümern gemeinsam gehört, als erwerbswirtschaftliche Tätigkeit oder als steuerrechtliche Liebhaberei anzusehen ist. Im Erkenntnis vom 31. Mai 2000, 94/13/0045 (im Folgenden kurz: Vorerkenntnis), hat der Verwaltungsgerichtshof diese Frage für die dort strittigen Jahre 1987 bis 1990 bereits beantwortet und die von der belangten Behörde getroffene rechtliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit der Miteigentümergemeinschaft in den Jahren 1987 bis 1990 als umsatz- und ertragsteuerlich unbeachtliche Liebhaberei gebilligt. Zum Sachverhalt des Beschwerdefalles und zur näheren Beschaffenheit des ihm zu Grunde liegenden Investitions- und Steuersparmodells wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die im Vorerkenntnis gegebene Darstellung verwiesen. Die beschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft wird im Folgenden durch die Bezeichnung ihrer Mitglieder als "die Beschwerdeführer" angesprochen.

Im vorliegenden Fall geht es darum, ob die im Vorerkenntnis für die Jahre 1987 bis 1990 gefundene rechtliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei auch für die Jahre 1991 bis 1997 zutrifft. Das Finanzamt erließ für diese Jahre Bescheide über die Festsetzung der den Mietern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, mit denen die von der Miteigentümergemeinschaft geltend gemachten Vorsteuern unter Hinweis auf die für die Jahre 1987 bis 1990 vorgenommene Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei zum Abzug nicht zugelassen wurden. Desgleichen erließ das Finanzamt für die Jahre 1991 bis 1997 Feststellungsbescheide nach § 188 BAO, mit denen es die erzielten Einkünfte mit dem gleichen Hinweis in Höhe von "S 0,--" feststellte. Sämtliche Bescheide erließ das Finanzamt nach § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

In ihrer gegen die Umsatz- und Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 1991 bis 1994 erhobenen Berufung brachten die Beschwerdeführer vor, dass die gebotene amtswegige Prüfung des Sachverhaltes durch das Finanzamt ergeben hätte, dass der geforderte Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten schon "im 25. Jahr ab Konstituierung bzw. im 22. Jahr ab Fertigstellung" erreicht werden könne, was mit einer gleichzeitig vorgelegten "aktuellen Wirtschaftlichkeitsberechnung" samt Beilagen dokumentiert sei. Angeschlossen waren dieser Berufung als "Wirtschaftlichkeitsberechnung" überschriebene Tabellen, in deren erster Spalte die Jahre 1996 bis 2030 angeführt sind und die für das Jahr 2011 ein positives Gesamtergebnis prognostizieren.

In ihrer gegen die Umsatz- und Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 erhobenen Berufung verwiesen die Beschwerdeführer darauf, dass die nach dem Miteigentümervertrag "theoretisch" mögliche Begründung von Wohnungseigentum aus förderungsrechtlichen Gründen innerhalb der 25-jährigen Laufzeit des geförderten Darlehens rechtlich nicht möglich sei. Damit lasse sich der vorliegende Sachverhalt der Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z. 3 der Liebhabereiverordnung nicht mehr subsumieren, sodass die Betätigung unter § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung falle und daher ein "Kalkulationszeitraum von 35 Jahren anzuwenden" sei. Da nach der letzten vorgelegten Prognoserechnung ein steuerlicher Totalgewinn "im 25. Jahr ab Konstituierung bzw. im 22. Jahr ab Fertigstellung" ersichtlich sei, müsse das Vorliegen von Liebhaberei ausgeschlossen werden.

Bezug nehmend auf die der Berufung gegen die Bescheide für die Jahre 1991 bis 1994 angeschlossenen Beilagen wies die belangte Behörde die Beschwerdeführer in einem Vorhalt vom 26. Mai 1997 darauf hin, dass die vorgelegte Prognoserechnung für im Prognosezeitraum erforderliche Instandhaltungsarbeiten keinen Aufwandsposten vorsehe, für welchen ein Ansatz von 1 % bis 2 % p.a. von der Baukostensumme marktüblich sei. Um Vervollständigung der Prognose werde gebeten und darauf hingewiesen, dass eine die Instandhaltungsreserven nicht veranschlagende Prognose nicht dazu geeignet sei, das ernsthafte Streben nach einem Totalüberschuss binnen absehbaren Zeitraumes glaubhaft zu machen. Der in einer Beilage zur Berufung gleichfalls vertretenen Auffassung, die durch gesetzliche Zinsbeschränkungen bedingten Mindereinnahmen der ersten 15 Jahre wären als Mietausfall fiktiv auszugleichen, könne nicht gefolgt werden, weil ein unabwendbarer Mietausfall insoweit nicht vorliege, als sich die Investoren "aus freien Stücken und sehenden Auges zum Einkauf in das konkrete Modell" entschlossen hätten.

In einer Vorhaltsbeantwortung vom 9. September 1997 wiesen die Beschwerdeführer unter Vorlage eines Schreibens des Magistrates der Stadt Wien darauf hin, dass während der 25- jährigen Laufzeit des Förderungsdarlehens der Begründung von Wohnungseigentum von der Förderungsbehörde nicht zugestimmt werden würde. Ein Entwurf der Richtlinien zur Liebhaberei-Beurteilung sehe für den Fall der Einräumung qualifizierter Nutzungsrechte die Erforderlichkeit eines Gesamtüberschusses innerhalb eines Zeitraumes von 25 Jahren vor. Gesetzliche

Einnahmenbeschränkungen seien nach einem Durchführungserlass zur Liebhabereiverordnung bei der Kalkulation entgegen der Auffassung der belangten Behörde sehr wohl zu berücksichtigen. Die Mindereinnahmen durch die gesetzliche Mietzinsbeschränkung hätten in den ersten 15 Jahren rund 3 Mio. S betragen. Berücksichtige man diesen Betrag einerseits als Einnahmen in der Prognoserechnung und verzichte man andererseits auf den Ansatz einer Instandhaltungsreserve, dann entstehe der steuerliche Totalgewinn "im 25. Jahr ab Konstituierung bzw. im

22. Jahr ab Fertigstellung", womit die Kriterien "gemäß Entwurf der Richtlinien zur Liebhaberei-Beurteilung" erfüllt wären.

In einem Anbringen vom 18. September 2000 wurde für die Beschwerdeführer die Erstellung einer Prognoserechnung "zur Beurteilung der Frage der Liebhaberei ab dem Jahre 1991" mitgeteilt und weiteres Vorbringen erstattet. Auf Grund der "Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und zur Bauherreneigenschaft" hätten sämtliche Werbungskosten dahin gewürdigt werden müssen, ob sie sofort abziehbar oder als Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusehen seien. Die AfA sei von bisher 2,5 % auf 1,5 % zu berichtigen und hätte zudem auch erst ab Vermietung geltend gemacht werden dürfen. Die umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Beurteilung der Tätigkeit in den Jahren 1987 bis 1990 als Liebhaberei seien für das Jahr 1994 als Werbungskosten anzusetzen. Für die zu erstellende Prognoserechnung seien die Jahre 1987 bis 1990 mit einem Ergebnis von S 0,-- anzusetzen, während für die Jahre 1991 bis 1999 von den Ergebnissen berichtigter Erklärungen auszugehen sei und die Mieteinnahmen in den Folgejahren mit im Einzelnen angegebenen Werten anzusetzen seien; die Verwaltungs- und Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von S 200.000,-- jährlich (höher als bisher je angefallen) würden ab dem Jahr 2000 mit einem Prozentsatz von 1,5 % indexiert. Trotz dieser vorsichtigen Prämissen erziele die Miteigentümergemeinschaft im Jahr 2007 einen Totalüberschuss in Höhe von rund S 350.000,--, womit sich die Vermietungstätigkeit eindeutig als Einkunftsquelle darstelle, weil schon im "17. Jahr ab steuerlicher Anerkennung der Miteigentümergemeinschaft, bzw. 20. Jahr ab Beginn der Tätigkeit" der Gesamtüberschuss vorliege.

In der am 14. November 2000 erlassenen Ladung zu der für den 6. Dezember 2000 anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung wies die belangte Behörde darauf hin, dass sich aus dem Gutachten des Sachverständigen Dipl.-Ing. P. vom 15. Februar 1992 eine Beschreibung des Bauzustandes als "mittelgut" ergebe und dass in diesem Gutachten auch ausgeführt werde, einige Bauteile seien nach ihrem Einbau in die 100 Jahre alte Bausubstanz extremen Belastungen ausgesetzt und würden deshalb nicht ihre maximale Lebensdauer nach dem Nutzungskatalog baulicher Anlagegüter erreichen; an exponierten Stellen des Mauerwerkes dringe Feuchtigkeit in das Innere des Bauwerkes ein. Den bewertenden Ausführungen des genannten Gutachtens sei ferner zu entnehmen, dass wegen des festgestellten Sanierungsaufwandes an den verschiedenen Gewerken nach längstens 40 Jahren ein neuerlicher großer Investitionsschub notwendig werden würde, weshalb die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Objektes maximal 40 Jahre betrage. In welcher Weise diesem gutachterlich bestätigten großen Investitionsbedarf im Wege einer entsprechenden Instandsetzungs- und Instandhaltungsreserve prognostisch Rechnung getragen werde, möge von den Beschwerdeführern dargelegt werden. Mit dem in der zuletzt adaptierten Prognose ausgewiesenen Gesamtbetrag an jährlich anfallenden Kosten von S 200.000,-- seien die vorhersehbaren Investitionserfordernisse nicht als gedeckt anzusehen. Der Eintritt eines Totalüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten binnen 23 Jahren ab Investitionsbeginn sei unter Zugrundelegung einer entsprechenden AfA nicht zu erwarten.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 6. Dezember 2000 wurden von den Beschwerdeführern zwei Schätzgutachten vorgelegt, von welchen das eine dem Gebäude eine Restnutzungsdauer von "59 Jahren auf das Bewertungsdatum 1990 gerechnet, somit eine Gesamtlebensdauer von 69 Jahren" bescheinigt, während das andere zum Ergebnis der Möglichkeit des Ansatzes eines AfA-Satzes von 1,5 % gelangt. Für die Beschwerdeführer wurde vorgetragen, dass sich den Gutachten entnehmen lasse, dass zufolge durchgeführter Sanierung kein Instandsetzungsbedarf mehr bestehe. Es gelange das vorliegende Bauherrnmodell je nach Prognoserechnung 2008 oder 2009 in die Gesamtüberschusszone. Da der Verwaltungsgerichtshof für die ersten vier Jahre das Vorliegen einer Einkunftsquelle verneint habe, beginne "der Berufungszeitraum ab dem Zeitpunkt, in dem anzuerkennende steuerliche Einkünfte vorliegen, das ist also 1991". Eine Aktivierung von Bauzeitzinsen sei zuzulassen, weil Werbungskosten denselben Inhalt wie Betriebsausgaben hätten.

Mit dem angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde über die Berufungen der Beschwerdeführer gegen die gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangenen Umsatz- und Einkünftefeststellungsbescheide des Finanzamtes für die Jahre 1991 bis 1997 ihre Entscheidung mit folgendem Spruch:

"1. Für die Miteigentümergemeinschaft und für die einzelnen Miteigentümer liegen Ergebnisse einer Liebhaberei vor, eine Feststellung von Einkünften unterbleibt.

2. Sämtliche angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Sie werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erklärt."

In der Begründung des angefochtenen Bescheides verwies die belangte Behörde zunächst auf die in der Begründung des mit dem Vorerkenntnis geprüften Bescheides dargestellten Sachverhaltselemente. Die Beschwerdeführer hätten im vorliegenden Verfahren aber neue rechtliche Überlegungen vorgebracht, auf welche einzugehen gewesen sei. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens traf die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid verschiedene Feststellungen im Zusammenhang mit der den Beschwerdeführern gewährten Förderung ihres Bauvorhabens durch das Land Wien, beschäftigte sich mit Varianten von Prognoserechnungen und gab in der Folge die Inhalte der von den Beschwerdeführern in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Gutachten und das in der Berufungsverhandlung erstattete Sachvorbringen der Beschwerdeführer wieder. Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides gab die belangte Behörde zunächst eine Darstellung der Rechtslage nach den Liebhabereiverordnungen und führte in der Folge unter Bezugnahme auf Argumente des schon dem mit dem Vorerkenntnis geprüften Bescheid zu Grunde liegenden Prüfungsberichtes aus, dass der Ansicht des Finanzamtes beizupflichten sei, es handle sich bei den erworbenen Miteigentumsanteilen um solche Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen könnten, und es sei die Vermietungstätigkeit als Bewirtschaftung solcher Wirtschaftsgüter anzusehen, die sich nach der Verkehrsauffassung für eine private Nutzung eigneten. Eine Tätigkeit, bei welcher nicht die laufende Erzielung bestmöglicher positiver Einkünfte, sondern vielmehr die Anschaffung einer werthältigen Kapitalvorsorge und die Abschöpfung von Steuervorteilen beherrschend im Vordergrund stehe, sei typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen. Eine Widerlegung der demnach bestehenden Liebhabereivermutung sei den Beschwerdeführern nicht gelungen. Während zwei Prognosevarianten einen Totalüberschuss auch noch im

27. Jahr nach Investitionsbeginn nicht ergäben, ließe eine dritte Prognosevariante einen Totalüberschuss "je nach AfA-Satz günstigstenfalls im 21., 24. oder 28. Jahr ab Investitionsbeginn" erwarten. Diese Prognosevariante sei indessen abzulehnen, weil sie teils auf Sachverhaltsannahmen beruhe, die im Ergebnis der Beweisaufnahmen keine Deckung fänden, teils auf Rechtsauslegungen beruhe, denen die belangte Behörde nicht folgen könne. Behebe man diese der angesprochenen Prognose anhaftenden Fehler, dann lasse sich auch dieser Prognose die Ertragsunfähigkeit der Betätigung entnehmen. Im weiteren Verlauf der Begründungsausführungen des angefochtenen Bescheides setzt sich die belangte Behörde mit den einzelnen Parametern der von ihr als nicht tragfähig angesehenen Prognoserechnung der Beschwerdeführer auseinander und kommt nach Behandlung der einzelnen Punkte zusammenfassend zum Ergebnis, dass eine die in den Begründungsausführungen aufgezeigten Fehler vermeidende Prognose der Ergebnisse der Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführer auch im 27. Jahr der Tätigkeit noch einen Gesamtverlust in der Größenordnung von ca. 7,5 Mio. S ergäbe. Es habe damit ertragsteuerlich auf Ebene der Miteigentümergemeinschaft und, weil individuell abweichende Erfolgsverläufe bei einzelnen Ergebnisanteilen weder aus den aktenkundigen Unterlagen hervorgingen noch im Verfahren behauptet worden seien, für alle Beteiligten vom Vorliegen von Liebhaberei ausgegangen werden müssen. Die Sprüche der erstinstanzlichen Bescheide, die den Bescheidwillen des Finanzamtes ohnehin in dieser Richtung hätten erkennen lassen, seien zur Klarstellung dahin umzuformulieren gewesen, dass zufolge Vorliegens von Liebhaberei eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zu unterbleiben habe. Umsatzsteuerlich sei vom Fehlen der Unternehmereigenschaft mit dem daraus resultierenden Verlust des Rechtes auf Vorsteuerabzug auszugehen gewesen, wobei die vereinbarten Nettoentgelte schon wegen erfolgter Überwälzung der mietvertraglich ausgewiesenen Umsatzsteuer auf die Mieter weiterhin steuerpflichtig zu behandeln gewesen seien. Zufolge Wegfalls jeglicher Ungewissheit über Bestehen und Umfang der Abgabepflicht seien die vorläufig ergangenen Bescheide für endgültig zu erklären gewesen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 1 Abs. 2 Z. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 18. Mai 1990 über das Vorliegen von Einkünften und über die Erlassung vorläufiger Bescheide - Liebhabereiverordnung (im Folgenden kurz: LVO 1990) ist Liebhaberei zu vermuten bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter,

Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen.

Diese Vermutung kann nach § 2 Abs. 4 LVO 1990 nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit im Sinn des vorstehenden Satzes widerlegt wird.

Der zeitliche Anwendungsbereich dieser Bestimmungen gebot ihre Anwendung für die Streitjahre 1991 und 1992 (siehe für viele das hg. Erkenntnis vom 21. September 2005, 2001/13/0278, mit den dort angegebenen weiteren Nachweisen).

§ 1 Abs. 2 Z. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide - Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 (im Folgenden kurz: LVO 1993), hat denselben Wortlaut wie die wiedergegebene Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO 1990.

Nach der Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO 1993 liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Mit Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 wurde die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 neu gefasst und erhielt folgenden Wortlaut:

"Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für einen Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) 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 oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten."

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 erhielt durch ihre Novellierung mit BGBl. II Nr. 358/1997 folgende Fassung:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."

Das in einem Abschnitt IV der LVO 1993 verordnete Übergangsrecht für die Anwendbarkeit der verordneten Regelungen erhielt durch die Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 folgende Fassung:

"Abschnitt IV

§ 8. (1) Abschnitt I und II sind anzuwenden

1. bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993

2. bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993.

(2) Die Verordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990, tritt mit 31. Dezember 1992 außer Kraft.

(3) § 1 Abs. 2 Z. 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der VerordnungBGBl. II Nr. 358/1997 sind auf

entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1998 schriftlich erklären, dass § 1 Abs. 2 Z. 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist."

Dass die von den Beschwerdeführern praktizierte Vermietungstätigkeit als Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO 1990 und LVO 1993 in ihrer Stammfassung zu beurteilen war, hat der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis klargestellt und wird von den Beschwerdeführern auch nicht mehr in Abrede gestellt. Ebenso wenig ziehen die Beschwerdeführer den nach Lage des Falles nicht bestreitbaren Umstand in Zweifel, dass der "maßgebliche Zeitraum" im Sinne der Übergangsbestimmung des § 8 Abs. 3 Satz 1 LVO 1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 359/1997 vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Das Vorliegen einer schriftlichen Erklärung im Sinne des letzten Satzes der Übergangsvorschrift des § 8 Abs. 3 LVO 1993 in der genannten Fassung haben die Beschwerdeführer nicht behauptet. Dies hat zur Konsequenz, dass für die Streitjahre 1993 bis 1997 die LVO 1993 in ihrer Stammfassung anzuwenden war (siehe für viele etwa das zu einer vergleichbaren Konstellation ergangene hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2001/13/0144, mit weiteren Nachweisen).

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist sowohl für Zeiträume vor dem Inkrafttreten der LVO 1990, als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, als auch für die Rechtslage nach der Stammfassung der LVO 1993 eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren kein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (siehe neben den bereits zitierten hg. Erkenntnissen vom 14. Dezember 2005, 2001/13/0144, und vom 21. September 2005, 2001/13/0278, auch die Erkenntnisse vom 14. Dezember 2005,2002/13/0001, vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028, vom 16. September 2003, 2000/14/0159, vom 30. Jänner 2003, 99/15/0040, vom 22. November 2001, 98/15/0056, und vom 27. April 2000, 99/15/0012, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Wie der Verwaltungsgerichtshof desgleichen schon wiederholt zum Ausdruck gebracht hat, beginnt der maßgebliche Zeitraum im Falle der Anschaffung einer Liegenschaft in Vermietungsabsicht mit der Anschaffung der Liegenschaft (des Liegenschaftsanteils), sodass auch solche Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum einbezogen werden müssen, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss (siehe die bereits zitierten hg. Erkenntnisse vom 14. Dezember 2005, 2001/13/0144, vom 21. September 2005, 2001/13/0278, und vom 22. November 2001, 98/15/0056, ebenso wie auch das hg. Erkenntnis vom 5. Juni 2003, 99/15/0129, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage zeigen die Beschwerdeführer mit der ihrer Rechtsrüge vorangestellten Tatsachenbehauptung, die von ihnen angestellte und von der belangten Behörde - ihrer Ansicht nach zu Unrecht - nicht als realistisch angesehene Prognoserechnung würde einen Totalüberschuss der Vermietungstätigkeit schon im Jahre 2008 ergeben, eine Rechtswidrigkeit der Liebhabereibeurteilung durch die belangte Behörde schon deswegen nicht auf, weil das Jahr 2008 angesichts der Gründung der vermietenden Miteigentümergemeinschaft im Jahre 1987 nicht, wie die Beschwerdeführer meinen, das 18. Jahr, sondern das 21. Jahr ihrer Betätigung darstellt. Ein der Besteuerung zugänglicher Gesamterfolg würde mit der von den Beschwerdeführern ausgeübten Vermietungstätigkeit somit selbst auf der Basis ihrer eigenen, von der belangten Behörde als unrealistisch günstig angesehenen Prämissen erst zu einem Zeitpunkt erzielt werden, der außerhalb des Rahmens läge, der durch die höchstgerichtliche Auslegung des überschaubaren Zeitraumes im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO 1993 in ihrer Stammfassung gesteckt ist.

Dem von den Beschwerdeführern vorgetragenen Denkmodell, solche Jahre der unternommenen Betätigung, in denen diese als steuerlich relevante Einkunftsquelle nicht habe angesehen werden können, wären in den maßgeblichen Zeitraum (hier des § 2 Abs. 4 LVO 1993 in der Stammfassung) nicht einzubeziehen, vermag der Verwaltungsgerichtshof nichts abzugewinnen. Dieses Denkmodell widerspricht dem in den Verordnungen konkretisierten Zweck des gesetzgeberischen Willens zur Abgrenzung erwerbswirtschaftlicher Betätigungen von Akten steuerlich unbeachtlicher Einkommensverwendung. Im Einklang mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in ihrer Modifikation durch das Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, Slg. N.F. Nr. 7.107/F, hat nämlich auch der Verordnungsgeber die Beurteilung einer Tätigkeit als Einkunftsquelle bei der Bewirtschaftung solcher Güter, die sich

typischerweise für Zwecke der Einkommensverwendung eignen, an die Voraussetzung geknüpft, dass die Betätigung innerhalb eines vertretbaren Zeitraumes einen der Besteuerung zugänglichen wirtschaftlichen Erfolg erbringt. Diese Bedingung wäre aufgegeben, wollte man mit den Beschwerdeführern diesen Zeitraum im Ergebnis jährlich neu zu laufen beginnen lassen. Die Ermittlung des in den Verordnungen mit unterschiedlichen Ausdrücken bezeichneten Zeitraumes setzt logisch vielmehr eine Fixierung seines Beginns voraus.

Mit der Ablehnung der Auffassung der Beschwerdeführer, die Jahre 1987 bis 1990 gehörten nicht mehr zum überschaubaren Zeitraum im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO 1993 in der Stammfassung, welcher vielmehr erst mit dem Jahr 1991 zu beginnen hätte, scheitert nicht nur die Bekämpfung der behördlichen Beurteilung, die Beschwerdeführer würden - auch nach ihrer eigenen Ertragsprognose - einen Gesamtüberschuss erst außerhalb jenes Zeitraums erwirtschaften, der nach der Rechtsprechung noch als überschaubar im Sinne des § 2 Abs. 4 LVO 1993 in der Stammfassung gelten kann, sondern verliert auch die Argumentation der Beschwerdeführer gegen jene Beurteilung der belangten Behörde, mit welcher diese die Prognoserechnung der Beschwerdeführer als unrealistisch eingeschätzt hat, Gewicht und Tragfähigkeit in gleicher Weise. Zu erinnern ist in diesem Zusammenhang zunächst auch daran, dass es sich bei der Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage handelt (siehe die schon zitierten hg. Erkenntnisse vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028, und vom 5. Juni 2003,99/15/0129, ebenso wie das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004,2003/13/0151). Wie der Gerichtshof im letztgenannten Erkenntnis unter Hinweis auf seine ständige Rechtsprechung dargelegt hat, ist er keine Tatsacheninstanz, sondern zur Rechtskontrolle berufen, weshalb er eine Fehlerhaftigkeit der behördlichen Beweiswürdigung nur dann aufgreifen kann, wenn diese zufolge eines Verstoßes gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut das Ausmaß einer Rechtsverletzung in der behördlichen Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen angenommen hat. Eine solche vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbare Fehlerhaftigkeit der behördlichen Beweiswürdigung liegt dann vor, wenn die tragenden Argumente des behördlichen Gedankengebäudes vor den Denkgesetzen nicht Bestand haben oder zur Lebenserfahrung in Widerspruch geraten, nicht aber auch schon dann, wenn bloß einzelne der zur Beweiswürdigung angeführten Überlegungen einer Bescheidbegründung unstimmig anmuten. In dem zum Fall einer zu fingierenden Vermietung einer Eigentumswohnung ergangenen genannten Erkenntnis vom 31. März 2004 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die der Behörde abverlangte Feststellung hypothetischer Sachverhalte zwangsläufig eine entsprechende Bandbreite von Sachverhaltsannahmen zulassen musste, denen eine Rechtswidrigkeit der behördlichen Sachgrundlagenermittlung nur im Falle eines auffälligen Widerspruches der dazu angestellten Überlegungen gegen die Lebenserfahrung oder die Denkgesetze anhaften könnte. Für die Überlegungen einer behördlichen Beweiswürdigung, der die Aufgabe gesetzt ist, die erst in der Zukunft liegenden Ergebnisse einer Betätigung zu beurteilen und die Realitätsnähe deren Einschätzung durch den festzustellen, der diese Betätigung ausübt, kann nichts grundsätzlich Anderes gelten.

Angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, muss die von einem Abgabepflichtigen erstellte Ertragsprognose einer Tätigkeit, die der steuerlichen Liebhaberei verdächtig ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sind, um Unstimmigkeiten einer Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, mit welcher diese der Ertragsprognose die Realitätsnähe abspricht, als eine vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbare Rechtswidrigkeit der Sachverhaltsermittlung zu erweisen. Dass der Ablehnung ausreichender Realitätsnähe der von den Beschwerdeführern im vorliegenden Fall präsentierten Erfolgsprognose durch die belangte Behörde eine solche Rechtswidrigkeit anhaften würde, ist zudem nicht zu erkennen:

Was die Feststellung der Nutzungsdauer des Hauses mit der Beurteilung des aus dieser abzuleitenden AfA-Satzes anlangt, gehen die Beschwerdeführer mit ihrem Vorbringen, es habe "im Jahr 1991" eine neuerliche Feststellung der Nutzungsdauer zu erfolgen, weil die Jahre 1987 bis 1990 "dem Privatbereich zuzuordnen" seien, von ihrer verfehlten Rechtsansicht aus und die an der Art und Weise der Auseinandersetzung der belangten Behörde mit den von den Beschwerdeführern vorgelegten Gutachten geübte Kritik ist auch nicht geeignet, einen vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbaren Fehler der diesbezüglichen Beweiswürdigungsüberlegungen aufzuzeigen. Dass die in offensichtlicher Reaktion auf die Mitteilung der belangten Behörde in der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung erstellten Gutachten mit ihren - das von den Beschwerdeführern rechtlich gewünschte Ergebnis erzielenden - Ausführungen von der belangten Behörde weniger überzeugend als ein früheres Gutachten angesehen wurden, welches zu Ergebnissen gelangt war, die dem Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführer weniger förderlich waren, kann als Rechtswidrigkeit der Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen nicht angesehen werden. Die belangte Behörde hat ihr Ergebnis in einer Weise

begründet, die nachvollziehbar ist und der ein Verstoß gegen die Denkgesetze nicht anhaftet. Der Einholung eines bautechnischen Gutachtens durch die belangte Behörde bedurfte es für die der belangten Behörde aufgetragene Beurteilung der Überzeugungskraft der von den Gutachtern ins Treffen geführten Argumente nicht, sodass auch der in dieser Hinsicht ausgeführten Verfahrensrüge kein Erfolg beschieden sein kann.

Dass die belangte Behörde an der Prognoserechnung der Beschwerdeführer deren Vorgangsweise kritisiert hat, die AfA nicht schon ab Erwerb des Hauses anzusetzen, ist auch nicht zu beanstanden, weil sich die belangte Behörde für diese ihre Auffassung zutreffend auf das hg. Erkenntnis schon vom 27. November 1984, 83/14/0046, 0048, stützen konnte, in welchem der Gerichtshof klargestellt hat, dass bei Wohngebäuden die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in der Regel in den Vordergrund tritt, sodass die AfA nicht erst ab Vermietung des Gebäudes zusteht. Der Versuch der Beschwerdeführer, sich auf ein von ihnen diesbezüglich gesehenes "Wahlrecht" zu berufen, kann ihrem Standpunkt nicht zum Erfolg verhelfen, weil ein solches Wahlrecht nicht besteht.

Dass die belangte Behörde der Prognoserechnung der Beschwerdeführer ausreichende Realitätsnähe auch deswegen abgesprochen hat, weil sie die Aktivierung von "Bauzeitzinsen" als unzulässig angesehen hat, erweist sich schon deswegen als nicht rechtswidrig, weil die Beschwerdeführer das von ihnen gesehene "Aktivierungswahlrecht" durch Absetzung der Bauzeitzinsen in den Jahren 1987 bis 1990 ohnehin durch Entscheidung gegen eine Aktivierung konsumiert hatten. Der Versuch der Beschwerdeführer, diesem - der Sache nach nicht bestrittenen - Argument den Rechtsstandpunkt entgegen zu halten, dass die Ergebnisse der Jahre 1987 bis 1990 der Privatsphäre zuzurechnen und für steuerliche Zwecke daher als "unbeachtlich" anzusehen seien, ist angesichts der bereits dargelegten Unhaltbarkeit dieses Rechtsstandpunktes zwangsläufig zum Scheitern verurteilt.

Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten haben in einer realitätsnahen Ertragsprognoserechnung ihren unverzichtbaren Platz (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 2003, 99/14/0331). Die laufenden Instandhaltungskosten vorsorglich zu berücksichtigen, ist entgegen der von den Beschwerdeführern vorgetragenen Auffassung bei Erstellung einer Ertragsprognoserechnung für die Widerlegung eines Liebhabereiverdachtes nicht unzulässig, wie die Beschwerdeführer meinen, sondern vielmehr unerlässlich. Dass es zu der für eine Prognoserechnung zwangsläufig im Wege eines Schätzungsaktes erfolgenden Vornahme des Ansatzes von Reparatur- und Instandhaltungskosten der Einholung eines bautechnischen Gutachtens durch die belangte Behörde bedurft hätte, trifft nicht zu. Eine Rechtswidrigkeit des behördlichen Schätzungsaktes für den diesbezüglichen Kostenansatz wird mit dem Vorbringen niedrigeren Instandhaltungsaufwandes in vergangenen Jahren nicht erfolgreich aufgezeigt (siehe hiezu das zuletzt zitierte Erkenntnis vom 27. Mai 2003, 99/14/0331). Inwiefern Aussagen des von den Beschwerdeführern ins Treffen geführten hg. Erkenntnisses vom 28. März 2000, 98/14/0217, einem auf der sicheren Seite liegenden Ansatz von Reparatur- und Instandhaltungskosten in einer Ertragsprognose entgegenstehen sollten, ist unerfindlich.

Welche mit der rechtskundigen Installierung und Betreuung des im Ergebnis des angefochtenen Bescheides nun doch gescheiterten Steuersparmodells verbundenen Kosten in Beurteilung der Prognoserechnung der Beschwerdeführer rechtlich unrichtig nicht so angesetzt worden wären, dass dem Prognoseergebnis bessere Eignung zur Widerlegung der Liebhabereivermutung hätte zukommen können, ist auch nicht erkennbar.

Inwieweit die von den Beschwerdeführern behauptete Verletzung des ihnen zustehenden Parteiengehörs in der Beurteilung ihrer Prognoserechnung durch die belangte Behörde geeignet gewesen sein sollte, das Ergebnis des angefochtenen Bescheides zum Nachteil der Beschwerdeführer zu beeinflussen, wird von ihnen nicht dargelegt, indem sie es unterlassen, konkret und nachvollziehbar jenes Sachvorbringen vorzutragen, welches sie erstattet hätten, wenn ihnen die vermisste Gelegenheit hiezu geboten worden wäre. Erst recht zeigen sie nicht auf, welches im Verwaltungsverfahren unterlassene Vorbringen ihrem Rechtsstandpunkt zu einem Erfolg hätte verhelfen könnten. Die Beschwerdeführer sind im gegebenen Zusammenhang daran zu erinnern, dass die Erstellung einer realistischen Ertragsprognose nicht der Abgabenbehörde, sondern ihnen oblag. Angesichts der mit ihrer Vermietungstätigkeit auch in den Streitjahren erwirtschafteten Verluste waren sie es, die nach § 1 Abs. 2 LVO 1990 und 1993 die rechtliche Last zur Widerlegung der Liebhabereivermutung getroffen hatte. Dass den von den Beschwerdeführern im Versuch der Widerlegung der Liebhabereivermutung vorgelegten Prognoserechnungen Mängel anhafteten, welche sie zur Widerlegung des Liebhabereiverdachtes als ungeeignet erscheinen ließen, hat die belangte Behörde den Beschwerdeführern mehr als ein Mal konkret vorgehalten. Wenn die Beschwerdeführer dem nichts Sachdienliches

entgegen zu setzen hatten, dann können sie dies nicht mit Erfolg der belangten Behörde vorwerfen, welche bei der vorliegenden Sachlage zur Einsicht kommen musste, dass den Beschwerdeführern die Widerlegung der Liebhabereivermutung misslungen ist. Wie dem Vorerkenntnis entnommen werden kann, war in der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Ergehen des mit dem Vorerkenntnis geprüften Bescheides für die Jahre 1987 bis 1990 noch von der Erzielung eines Totalüberschusses erst nach 29 Jahren gesprochen worden. Dass der Versuch nicht gelingen konnte, die auf einen zu spät erwirtschafteten Gesamtüberschuss angelegte Betätigung nach Erkennen der rechtlichen Bedingungen ihrer steuerlichen Relevanz als eine solche darzustellen, die einen Gesamtüberschuss doch noch innerhalb von 20 Jahren erbringen würde, kann nicht verwundern.

Wird mit dem Versuch einer Bekämpfung der behördlichen Beurteilung der Tätigkeit der Beschwerdeführer als Liebhaberei in Betrachtung der Personengemeinschaft somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, so muss dem Beschwerdevorbringen, bei einzelnen Beschwerdeführern sei zufolge abweichenden Ergebnisverlaufes eine andere individuelle Beurteilung geboten, das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende Neuerungsverbot entgegengehalten werden. Das Vorliegen abweichender Ergebnisse bei einzelnen der beschwerdeführenden Miteigentümer wurde von den Beschwerdeführern im Verwaltungsverfahren zu keiner Zeit behauptet. Da im Grunde des § 1 Abs. 2 LVO 1990 und LVO 1993 die Behauptungslast des Bestehens abweichender Ergebnisse bei einzelnen Mitgliedern einer Personengemeinschaft auf jenen liegt, bei denen solche abweichende Ergebnisse vorliegen sollen, traf die belangte Behörde mangels jeglichen Hinweises durch die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren entgegen der diesbezüglichen Beschwerderüge keine Verpflichtung zur Prüfung eines solchen nicht behaupteten Sachverhaltes. Die in dieser Richtung ausgeführte Verfahrensrüge ist demnach unbegründet und das abweichende Ergebnisse bei einzelnen Beschwerdeführern geltend machende Beschwerdevorbringen ist wegen des Verstoßes gegen das Neuerungsverbot unbeachtlich.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht tragen die Beschwerdeführer lediglich die Auffassung vor, dass mangels Missbräuchlichkeit einer Rechnungslegung ihrerseits die Zulässigkeit einer Rechnungsberichtigung zu bejahen wäre, weshalb die Auffassung der belangten Behörde, dass die vereinbarten Nettoentgelte jedenfalls steuerpflichtig zu behandeln seien, rechtswidrig sei. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wird mit diesem Vorbringen indessen schon deshalb nicht aufgezeigt, weil die Beschwerdeführer gar nicht behaupten, eine Berichtigung von Rechnungen unternommen zu haben. Mit abstrakten Betrachtungen über die Zulässigkeit einer - nicht vorgenommenen - Rechnungsberichtigung, welche im Übrigen schon vom Finanzamt in der Begründung der erstinstanzlichen Umsatzsteuerbescheide bejaht worden war, kann eine Rechtswidrigkeit der von der belangten Behörde mangels Vornahme einer Rechnungsberichtigung bestätigten Umsatzsteuerbescheide aus dem erklärten Grund nicht erfolgreich geltend gemacht werden.

Die Beschwerde erwies sich damit als unbegründet und war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 31. Mai 2006

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2001130171.X00

Im RIS seit

29.06.2006

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2012

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at