jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/12/14 2001/13/0144

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 14.12.2005

Index

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

Norm

EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §28;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993;
LiebhabereiV;
UStG 1972 §2 Abs5 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard 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 1) der Miteigentümergemeinschaft W, 2) des Dr. K E, 3) des Dkfm. Dr. R G,

4)

des Dipl.Ing. G H, 5) des R L, 6) des Dr. H P S, 7) der E T,

8)

des Dkfm. Dr. M T und 9) des E Z, alle vertreten durch die ALTA Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1020 Wien, Praterstraße 62 - 64, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 12. März 2001, GZ. RV/351-16/10/96, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 1986 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1993 bis 1995 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführenden Miteigentümer einer Liegenschaft in Wien 18 haben sich über Initiative einer Immobilien- und Finanzierungsberatungsgesellschaft (im Folgenden: I-Gesellschaft) zusammengefunden, um gemeinsam eine Immobilieninvestition zu tätigen, welche in einer von der I-Gesellschaft im November 1986 herausgegebenen "Dokumentationsmappe" beschrieben wurde.

Danach sollte eine bestimmte Liegenschaft erworben, das sich darauf befindliche Altgebäude abgebrochen und ein Wohnhaus mit acht Wohnungen und PKW-Abstellplätzen errichtet werden. In der Dokumentationsmappe wird den (zu werbenden) Miteigentümern vorgeschlagen, für ca. 65% der Gesamtinvestitionskosten eine Fremdfinanzierung in Anspruch zu nehmen. Es liege bereits eine Finanzierungszusage vor, welche sowohl die Bauzwischenfinanzierung als auch die Endfinanzierung umfasse. Das Darlehen für die Endfinanzierung habe eine Laufzeit von 21 Jahren. Durch Verlustzuweisungen in den Jahren 1986 bis 1988 in der Höhe von insgesamt rund 6,1 Mio. S könne das benötigte Eigenkapital je nach Progressionsstufe bis auf ca. 1,21% der Gesamtinvestitionskosten brutto reduziert werden. Ausgehend von Mieteinnahmen ab 1. März 1988 von durchschnittlich 60 S pro m2 bewertbarer Fläche wird in einem von der I-Gesellschaft in Auftrag gegebenen steuerlichen Gutachten ausgeführt, dass ca. ab dem Jahr 2022 ein Totalgewinn gegeben sei. Diese Zeitspanne sei - so das Gutachten in Kapitel "3.1.2 Abgrenzung zur Liebhaberei" - zwar relativ lang, doch sollte unter Hinweis auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer von zumindest 50 Jahren dieser Umstand zu "keinen steuerlichen Problemen" führen.

Einem Protokoll über die konstitutierende Versammlung der Miteigentümergemeinschaft vom 15. Dezember 1986 ist zu entnehmen, dass den (künftigen) Miteigentümern von einem Vertreter der I-Gesellschaft das Konzept des Investitionsvorhabens erläutert und vorgeschlagen wurde, den Tilgungsbeginn des mit 8,5% verzinsten Bankkredites mit 1. Jänner 1989 festzusetzen. Die zweit- bis neuntbeschwerdeführenden Miteigentümer (im Folgenden nur Beschwerdeführer) beschlossen sodann die Konstituierung der (erstbeschwerdeführenden) Miteigentümergemeinschaft und zwar unter dem Vorbehalt, dass bis 31. Dezember 1986 die Bonitätsprüfung aller Miteigentümer positiv abgeschlossen und das Eigenkapital gänzlich eingezahlt ist, sowie sämtliche Kaufverträge für Liegenschaft und Altgebäude vom Verkäufer rechtswirksam gegengezeichnet sind. Zur Durchführung des Investitionsvorhabens wurde von den unterfertigten Miteigentümern weiters der Beschluss gefasst, das von der I-Gesellschaft "im Auftrag der Miteigentümer" erstellte Konzept "durch Annahme des diesbezüglichen Anbotes" zu erwerben.

Der von den Beschwerdeführern in Umsetzung des Vorhabens abgeschlossene Miteigentümervertrag sah vor, dass die Begründung von Wohnungseigentum vor dem 1. Jänner 1999 der Einstimmigkeit bedürfe. Anschließend könne mit Mehrheit beschlossen werden, dass die Gemeinschaft in der Weise aufgehoben werde, dass Wohnungseigentum entsprechend den "Festlegungen der Miteigentümerliste (Anlage)" begründet werde. Für diesen Fall verpflichteten sich die Miteigentümer nach § 5 des Miteigentümervertrages, sich im Innenverhältnis dem behördlichen Bescheid über die Nutzwertfeststellung ohne jegliche Einrede und unter Verzicht auf jedes Rechtsmittel zu unterwerfen, der Berichtigung ihrer Miteigentumsanteile im Hinblick auf die Festlegung der Miteigentümerliste im Sinne des § 1 Abs. 1 WEG unter Verzicht auf Einwendungen zuzustimmen, alle erforderlichen Erklärungen abzugeben und mit den anderen Miteigentümern einen Wohnungseigentumsvertrag in der üblichen Fassung mit dem gesetzlich erforderlichen Mindestinhalt in verbücherungsfähiger Form abzuschließen. Den Miteigentümern wurden mit dem Miteigentümervertrag jeweils eine (bzw. in einem Fall zwei) Einheiten ("Wohnung, Garagenplatz") zugewiesen. Die einzelnen Miteigentümer verfügten nach dem Miteigentümervertrag über Anteile in der Größenordnung zwischen 53/1.000 und 289/1.000.

In einem Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung der Aufzeichnungen vom 19. Mai 1995 ist festgehalten, dass dem Prüfer rund ein Jahr nach Prüfungsbeginn Erklärungen der Miteigentümer vorgelegt worden seien, wonach sie auf die Begründung von Wohnungseigentum verzichteten. Dazu vertrat der Prüfer die Ansicht, dass die offenbar erst im Jahr 1993 abgegebenen Verzichtserklärungen die ursprünglichen Verträge "konterkarieren" und wohl dem Zweck dienten, die vom Prüfer in Aussicht genommene Beurteilung der Vermietungstätigkeit als Liebhaberei hintanzuhalten.

Die Wirtschaftlichkeitsberechnung laut Prospekt wie auch die vom Prüfer angestellte Prognose ergebe, dass mit einem

Gesamteinnahmenüberschuss nicht vor 25 Jahren gerechnet werden könne. Wie den Prospektangaben, in denen ausdrücklich auf die Steuerersparnisse hingewiesen werde, zu entnehmen sei, gehe es den Miteigentümern vorrangig um den steuergünstigen Erwerb eines Liegenschaftsanteils, der auch zur Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses oder des Wohnbedürfnisses eines Angehörigen geeignet sei, und nicht um die Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb eines überschaubaren Zeitraums. Jedem Miteigentümer sei ein bestimmtes Objekt vertraglich zugewiesen, er habe das Recht, diesbezüglich "Sonderwünsche zu beauftragen", die Begründung von Wohnungseigentum sei möglich und in den Mietverträgen sei ausdrücklich vereinbart worden, dass in diesem Falle der Mietvertrag als aufgelöst gelte.

Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass der Miteigentumsanteil als Wirtschaftsgut iSd § 1 Abs. 2 Z 1 LVO 1990 und 1993 anzusehen sei, welches nach der Verkehrsauffassung zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen könne. Da innerhalb eines überschaubaren Zeitraums kein Einnahmenüberschuss erzielt werden könne, sei die Vermietung sowohl für Zeiträume vor als auch für Zeiträume im Geltungsbereich der LVO 1990 und 1993 als Liebhaberei zu qualifizieren und komme der Miteigentümergemeinschaft keine Unternehmereigenschaft zu.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an, hob die bisher vorläufig ergangenen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide der Jahre 1986 bis 1988 auf und erließ endgültige Bescheide über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer sowie Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1986 bis 1988, mit welchen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit 0 S festgestellt wurden. Weiters ergingen unter Hinweis auf das Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung Erstbescheide über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für 1989 bis 1991 (endgültig) und für 1992 bis 1993 (vorläufig) sowie vorläufige Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer mit Null für die Jahre 1994 und 1995 und über die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1989 bis 1995 gleichfalls mit jeweils 0 S.

Demgegenüber hatte die Miteigentümergemeinschaft folgende negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. Umsatzsteuerüberschüsse/Zahllasten erklärt:

Jahr

Einkünfte aus V+V

Umsatzsteuer

1986

- 4,588.763 S

- 414.453 S

1987

- 898.866 S

- 17.272 S

1988

- 1,428.068 S

- 1,896.012 S

1989

- 1,339.571 S

56.258 S

1990

- 1,527.974 S

37.689 S

1991

- 1,424.408 S

63.279 S

1992

- 1,373.909 S

67.716 S

1993

- 1,199.185 S

49.111 S

1994

- 908.065 S

65.142 S

1995

- 784.881 S

74.688 S

Mit im Namen der Miteigentümergemeinschaft erhobenen Berufungen wandten sich die Beschwerdeführer gegen die Beurteilung der Gebäudevermietung als Liebhaberei. Sie verwiesen dazu für den Zeitraum der Jahre 1986 bis 1989 auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995, B 301/94, und traten für den Zeitraum ab 1990 der Beurteilung der Tätigkeit als solcher nach § 1 Abs. 2 der LVO 1990 entgegen. Es sei nur auf die gegenwärtige Bewirtschaftungsart abzustellen. Die im Erlass des Bundesministers für Finanzen vom 14. April 1993, Z 14 0602/9-3V/14/93, AÖF 1993/1978, geäußerte Rechtsansicht, welche die Vermutung objektiver Eignung einer Wohnung zur Befriedigung privaten Wohnbedürfnisses aus zukünftigen zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten ableite, sei "nach den zwingenden Vorschriften des Mietrechts nicht sachgerecht". Die vereinbarte Klausel, dass der Mietvertrag bei Begründung von Wohnungseigentum als aufgelöst gelte, könne nicht "als Indiz für Wohnungseigentum zur Befriedigung eines persönlichen Wohnbedürfnisses" angesehen werden, weil die Vereinbarung gegen das Mietrechtsgesetz verstoße.

Auch stelle die rückwirkend verschärfte Rechtsauslegung durch das BMF einen Verstoß gegen Treu und Glauben dar. Die getroffenen Vereinbarungen hätten (wie die von den Beschwerdeführern abgegebenen Verzichtserklärungen zeigten) nur zur vorsorglichen Vermeidung sonst möglicher Teilungsklagen von Rechtsnachfolgern der Miteigentümer gedient. Die Verzichtserklärungen der Miteigentümer seien bereits anlässlich der Unterfertigung des Miteigentümervertrages abgegeben und dem Prüfer lediglich verspätet erst mit Schreiben vom 16. Juni 1993 übermittelt worden.

In einer Stellungnahme entgegnete der Prüfer der Berufung sachverhaltsbezogen, dass die in den Mietverträgen aufgenommene Klausel betreffend die Begründung von Wohnungseigentum "als wichtiger und bedeutender Umstand gemäß § 30 Abs. 2 Z 13 MRG" vereinbart worden sei. Inwieweit diese Klausel in einem möglichen Rechtsstreit durchsetzbar sein werde, könne sich erst in einem allfälligen Gerichtsverfahren zeigen. Tatsache sei jedenfalls, dass die Mieter die Klausel akzeptiert hätten, sowie dass die Mietverträge zudem befristet auf fünf Jahre abgeschlossen worden seien und für diesen Zeitraum ohnedies vereinbart worden sei, dass die gegenständliche Klausel nicht zum Tragen komme. Diese vertraglichen Vorsorgen ließen die Absicht erkennen, sich Möglichkeiten zur Begründung von Wohnungseigentum offen zu halten. Im Übrigen sei selbst von der steuerlichen Vertretung mit Schreiben vom 18. Mai 1995 eingeräumt worden, dass sich die Miteigentumsanteile an der Nettonutzfläche der einzelnen Wohneinheiten orientierten. Dass die Begründung von Wohnungseigentum auf eventuelle Rechtsnachfolger beschränkt sei, sei dem Miteigentümervertrag nicht zu entnehmen. Zu den strittigen Verzichtserklärungen sei überdies festzuhalten, dass sich im Miteigentümervertrag weder Hinweise auf Verzichtserklärungen noch auf irgendeinen Anhang fänden. Diese Verzichtserklärungen stünden im Widerspruch zum Inhalt des Miteigentümervertrages und

nähmen speziell der Bestimmung des § 5 jeglichen Sinn. Zudem käme ein Beschluss nach § 5 des Miteigentümervertrages, Wohnungseigentum zu begründen, ohnedies einer Aufhebung der Verzichtserklärungen gleich.

Die für die Erstbeschwerdeführerin erstattete Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers vom 11. Oktober 1996 enthält neben rechtlichen Ausführungen eine "aktualisierte Prognoserechnung unter Berücksichtigung der aktuellen Darlehensstände per 31.12.1995, bei welcher ein Totalgewinn unter Zugrundelegung einer Normalabschreibung von 1,5% p.a. im Jahr 2007 (22. Jahr bzw. 20. Jahr ab Bewirtschaftung) erreicht wird".

Mit an die belangte Behörde gerichteten Schreiben vom 20. Juli 1999 wurde eine weitere "aktuelle Prognoserechnung" vorgelegt, aus der sich ergebe, dass ab dem Jahr 2009 von einem Totalüberschuss auszugehen sei.

Über Vorhalt der belangten Behörde wurde die Berufung mit Schreiben vom 5. Oktober 2000 weiters dahingehend ergänzt, dass bei Aktivierung der Rechtsberatungs-, Konzeptions- und Verwaltungskosten auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Gebäudes bereits im 21. Jahr ab konstituierender Miteigentümerversammlung ein Totalüberschuss erzielbar sei. In der Eingabe vom 23. November 2000 wurde schließlich ausgeführt, dass sich unter Einbeziehung von notwendigem Instandhaltungsbedarf im

22. Jahr ab konstituierender Miteigentümerversammlung ein Totalüberschuss ergebe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und die bisher vorläufig ergangenen Bescheide des Finanzamtes (Umsatzsteuer 1992 bis 1993 sowie Einkünftefeststellung für 1986 bis 1995) für endgültig erklärt, sowie ausgesprochen, dass die Umsatzsteuer 1994 und 1995 endgültig nicht festgesetzt werde.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehen führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass für die Zeiträume bis einschließlich 1989 primär zu prüfen sei, ob objektiv die Möglichkeit bestehe, aus einer Tätigkeit Einnahmenüberschüsse (Gewinne) zu erzielen, und wenn über die objektive Ertragsfähigkeit keine Klarheit herrsche, in zweiter Linie zu prüfen sei, ob der Abgabepflichtige eine Gewinnerzielungsabsicht habe. Bei Vermietungseinkünften müsse nach jüngerer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein Totalüberschuss erzielbar sein.

Für die Jahre 1990 bis 1992 sei die LVO 1990, BGBl. Nr. 322/1990, ab 1993 die LVO 1993, BGBl. Nr. 33/1993, novelliert mit BGBl. II Nr. 358/1997, anzuwenden.

Beide Liebhabereiverordnungen unterschieden zwischen Betätigungen nach § 1 Abs. 1, die der widerlegbaren Einkunftsquellenvermutung unterlägen, und solchen nach § 1 Abs. 2, für die die widerlegbare Liebhabereivermutung gelte.

Bei der Vermietung von Gebäuden sei nach der LVO 1993 in der Fassung der Novelle 1997 das Vorliegen einer Einkunftsquelle im Sinne des § 1 Abs. 1 leg.cit. anzunehmen, wenn in einem absehbaren Zeitraum von 25 Jahren, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen ein Gesamtüberschuss zu erwarten sei. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 leg.cit, nämlich der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten, gelte gemäß § 2 Abs. 4 leg.cit. als absehbarer Zeitraum ein solcher von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen.

Sachverhaltsbezogen wird im angefochtenen Bescheid sodann ausgeführt, es sei nicht glaubwürdig, dass die beschwerdeführenden Miteigentümer bereits bei Eingehen der Miteigentümergemeinschaft auf die Begründung von Wohnungseigentum verzichtet hätten. Der Prüfer habe schon zu Beginn der Prüfung sämtliche auf die Tätigkeit bezogene Unterlagen abverlangt, dessen ungeachtet seien die Verzichtserklärungen erst vorgelegt worden, nachdem der Prüfer seinen "Liebhabereiverdacht" geäußert habe. Auch dem Finanzamt gegenüber sei das Vorliegen derart wesentlicher Erklärungen zunächst in keiner Weise offen gelegt worden. Die Verzichtserklärungen, die jeweils als Seite "6" nummeriert worden seien und acht Blätter umfassten, wiesen auch eine deutlich andere Schriftart auf als der Miteigentümervertrag, dessen integrierender Bestandteil die Verzichtserklärungen sein sollen. Das Bestehen eines "Risikopools" hinsichtlich der Mieteinnahmen ändere nichts daran, dass umfassende Vereinbarungen zur späteren, einfach umsetzbaren Begründung von Wohnungseigentum vorlägen.

Die Miteigentümer hätten sich 1986 durch einstimmigen Beschluss jeweils eine bestimmte Wohnung zugeordnet und für sich und ihre Rechtsnachfolger unwiderruflich auf jegliche Einrede bezüglich Nutzwertberechnung und -verteilung

verzichtet, die für einen Parifizierungsantrag erforderlichen Rechtszusagen endgültig erteilt. Dass die Mietverträge von Beginn an und mit einer Ausnahme bis heute mit der Klausel des wichtigen Kündigungsgrundes "Begründung von Wohnungseigentum" abgeschlossen wurden und werden, stärke entgegen dem Berufungsvorbringen die Rechtsposition der präsumptiven Wohnungseigentümer gegenüber den Mietern und es spreche dieser Umstand deutlich für die Annahme, dass die Zuordnung von Objekten nicht unverbindlich, sondern im Hinblick auf die geplante Begründung von Wohnungseigentum an den mit dem erworbenen Anteil von Anbeginn wertmäßig verknüpften Wohnungen und Garagenplätzen "wohnungseigentumsvorbereitend" erfolgt sei. Ein Totalüberschuss sei modellhaft erst binnen 35 Jahren erwartet und dementsprechend durch hohe Modellzusatzkosten und eine "weit überhälftige" Fremdfinanzierung geplant worden. Die im Modellprospekt beworbenen Steuervorteile samt Minimierung des Eigenkapitaleinsatzes, "das Wertsteigerungsinteresse und der nahe liegende Gedanke einer Kapitalvorsorge durch Schaffung einer wertbeständigen, in Form von parifiziertem Wohnungseigentum frei und gewinnträchtig (nach Ablauf der Spekulationsfrist obendrein steuerfrei) handelbaren Immobilie", sprächen dafür, die Tätigkeit als solche nach § 1 Abs. 2 LVO 1990 und 1993 sowie für Zeiträume bis 1989 als so genannte "kleine" - wenn auch auf Dauer des Steuerstreits "gepoolte" - Wohnungsvermietung ohne objektive Gesamtertragsaussicht im konzipierten Zeitrahmen zu beurteilen.

Zur Ertragsfähigkeit der Vermietungstätigkeit wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, im Beschwerdefall habe die Investitionsphase von Ende 1986 bis Mitte 1988 gedauert. Um den Liebhabereiverdacht zu entkräften, müsse die "letztgültige Prognose" daher iSd LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 binnen längstens 22 Jahren (Bauphase von 1½ Jahren und 20 Jahre Vermietung), also bereits im Jahr 2008 einen Totalüberschuss nachvollziehbar darlegen. Der beschwerdeführenden Miteigentümergemeinschaft sei dies aus folgenden Gründen nicht gelungen:

Wie die Prognose richtig aufzeige, seien im Durchschnitt der Jahre 1990 bis November 2000 jährlich 107.643 S für Verwaltung und Instandhaltung angefallen. Die Annahme einer bloßen Fortschreibung der Instandhaltungskosten (mit 2% jährlicher Indexsteigerung) sei nach Ansicht der belangten Behörde u.a. schon deshalb nicht realistisch, weil im errechneten Durchschnittswert auch die ersten im Wesentlichen aufwandslosen Jahre bis 1993 enthalten seien und erfahrungsgemäß in den ersten fünf Jahren nach Baufertigstellung bei ordentlicher Bausausführung keine besonderen nicht überwälzbaren Reparaturen anfielen. Im Hinblick auf die seit 1993 getätigten Objektaufwendungen in der Höhe von insgesamt 696.668 S und das fortschreitende Alter des Gebäudes sowie heranstehende Mieterwechsel, sei ein deutlich höherer Instandhaltungsaufwand zu berücksichtigen. Die belangte Behörde erachte den Ansatz von 1,5% bis 2% der Baukostensumme von rund 9,7 Mio. S für angebracht, was einen "Prognosefehler" bis 2008 von rund 783.000 S (1,5%) bis 1,044.000 S (2%) ergebe.

Auch die Indexierung der Verwaltungskosten mit 2% widerspreche der tatsächlichen Entwicklung. Der Kostenanstieg habe von 1990 bis 2000 140% betragen, woraus - wie näher dargestellt - bis 2008 ein "Prognosefehler" von 60.000 S resultiere.

Berücksichtige man nur diese beiden Fehler in der vorgelegten (letztgültigen) Prognoserechnung, sei für das Jahr 2008 nicht ein Totaleinnahmenüberschuss von 393.886,97 S, sondern ein Totalergebnis von minus 449.113,03 S bzw. 710.113,03 S (Totalverlust) zu erwarten.

Darüber hinaus habe die beschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft die sofort abgesetzten Modellkosten von insgesamt 1,759.473,50 S, welche ihrer Ansicht nach zu 50% auf Grund und Boden entfielen, im restlichen Ausmaß auf die Nutzungsdauer des Gebäudes mit einem AfA-Satz von 1,5% verteilt. Auch dies sei unrichtig, weil die Kosten für die Rechtsberatung, Betreuung und Hausverwaltung im Zuge der Beratung und Betreuung des Verwertungskonzeptes angefallen seien und kein sachlicher Zusammenhang mit der voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer des Gebäudes gegeben sei. Auch fehle es an einem Zusammenhang dieser Kosten mit dem nicht abschreibbaren Grund und Boden, sodass die Beschwerdeführer diese Aufwendungen zu Recht im Rahmen ihrer Steuererklärung für 1986 als (sofort absetzbare) Werbungskosten behandelt hätten. Bis 2008 ergäbe sich daraus ein weiterer "Prognosefehler" von 896.578,98 S.

Somit könne ein positives Gesamtergebnis im günstigeren Fall nicht vor 2010, im ungünstigeren Fall nicht vor 2011 erzielt werden. Noch ungünstiger werde das Bild, wenn auch die Konzeptkosten von 700.000 S nicht mit dem Grundstückserwerb und der Gebäudeherstellung, sondern mit dem "Verkauf der Verlustbeteiligungsidee" an die Anteilszeichner im Zusammenhang stehend beurteilt würden, wofür gute Gründe sprächen, weil das Konzept auf eine

höchstens 35jährige, nach Überzeugung der belangten Behörde aber auf einen steueroptimalen Zeitraum, befristete Zeit und keinesfalls auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Gebäudes angelegt sei. Diesfalls betrage der Zeitraum zur Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses 26 Jahre ab Investitionsbeginn.

Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass ein Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten binnen eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab Vermietungsbeginn oder binnen 21,5 Jahren ab Investitionsbeginn keinesfalls erwirtschaftet werden könne. Dabei seien sämtliche Einnahmen und Ausgaben der "MEG einschließlich der Sonderwerbungskosten einzelner Miteigentümer berücksichtigt" worden. Es liege somit "auf Gesellschafts- wie auf Gesellschafterebene" eine ertragsteuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar. Aus diesem Grund sei (was das Finanzamt mit seinen Feststellungen von Einkünften in Höhe von 0 S auch erkennbar gemeint habe) die Feststellung zu treffen, dass es sich bei diesen Ergebnissen weder auf Ebene der Miteigentümergemeinschaft noch auf Ebene der einzelnen Miteigentümer um Einkünfte, sondern um steuerlich unbeachtliche Ergebnisse einer Liebhabereitätigkeit handle und eine Feststellung von Einkünften daher zu unterbleiben habe. Die Feststellung sei endgültig iSd § 200 Abs. 2 BAO zu treffen, weil die Ungewissheit über das Vorliegen von Einkünften schon mit Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung bzw. jedenfalls im Zuge dieses Rechtsmittelverfahrens weggefallen sei.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht verwies die belangte Behörde auf die Bestimmung des§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1972 bzw. 1994, wonach Tätigkeiten, die als Liebhaberei einzustufen seien, nicht als gewerblich oder beruflich gelten würden. Da das Finanzamt die Betätigung zutreffend als Liebhaberei beurteilt habe, sei die Umsatzsteuer für die Jahre 1986 bis 1995 endgültig nicht festzusetzen.

Der dagegen erhobenen Beschwerde ist zu entnehmen, dass der Bescheid in seinem Abspruch über die Umsatzsteuer durch die erstbeschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft als Steuersubjekt der Umsatzsteuer und hinsichtlich der Feststellung von Einkünften durch die einzelnen Miteigentümer (Zweit- bis Neuntbeschwerdeführer) bekämpft wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt, u.a. schon im Erkenntnis vom 27. Februar 2001,2000/13/0137, ausgesprochen hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO 1990, BGBl. Nr. 322/1990, als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Dies gilt auch für die Rechtslage nach der Stammfassung der LVO 1993, BGBl. Nr. 33/1993. Die Bestimmung des § 2 Abs. 4 der LVO 1993 idFBGBl. II Nr. 358/1997 (die je nach Lage des Falles Zeiträume zwischen 20 und maximal 28 Jahre vorsieht) kommt nach § 8 Abs. 3 der VO - sofern keine Option iSd § 8 Abs. 3 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 vorliegt - erst auf entgeltliche Überlassungen zur Anwendung, bei denen der maßgebliche Zeitraum nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat (vgl. die Erkenntnisse vom 28. Februar 2002, 99/15/0001, und vom 22. November 2001, 98/15/0056).

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer beginnt der maßgebliche Zeitraum, wenn eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht angeschafft wird, bereits mit der Anschaffung der Liegenschaft (des Liegenschaftsanteils). Demnach sind auch Zeiträume, innerhalb derer zwar noch keine Einnahmen erzielt, aber bereits Mittel aufgewendet werden, in den Zeitraum, innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar sein muss, einzubeziehen (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 22. November 2001, 98/15/0056, und vom 28. Februar 2002, 96/15/0241).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann es dahingestellt bleiben, ob sich die Beschwerdeführer zu Recht gegen die Feststellung der belangten Behörde wenden, ein Einnahmenüberschuss sei keinesfalls vor dem Jahr 2010 zu erzielen, weil auch die Beschwerdeführer in ihrer zuletzt im Verwaltungsverfahren erstellten Prognoserechnung und nach ihren Beschwerdeausführungen nicht innerhalb eines Zeitraumes von rund 20 Jahren ab dem Erwerb der Liegenschaftsanteile im Jahr 1986 zu einem Gesamteinnahmenüberschuss gelangen. Dass die von der belangten Behörde vorgenommenen Adaptionen der von den Beschwerdeführern angestellten Planungsrechnung in einzelnen Punkten - wie von den Beschwerdeführern behauptet und von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift teilweise auch eingeräumt - rechnerische oder logische Fehler aufweisen, vermag der Beschwerde daher von vornherein nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die Beschwerdeführer bringen weiters vor, die belangte Behörde habe gegen die Bestimmung des § 4 LVO 1990 und 1993 verstoßen. Im angefochtenen Bescheid werde festgestellt, dass die Tätigkeit der Miteigentümergemeinschaft

ebenso wie die Tätigkeit der einzelnen Miteigentümer als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu beurteilen sei. Eine konkrete Überprüfung auf Ebene der einzelnen Miteigentümer habe jedoch nicht stattgefunden. Eine auf der Ebene der einzelnen Miteigentümer vorgenommene Prüfung hätte ergeben, dass sich die Verhältnisse beim Miteigentümer Dr. G. (dem Drittbeschwerdeführer) wesentlich von jenen der übrigen Miteigentümer unterscheiden. Dr. G. habe seine Kredite bereits im Jahr 1992 zurückgezahlt und deshalb "vergleichsweise geringere Sonderwerbungskosten" geltend gemacht. Wie in der Beschwerde eingehend dargestellt, werde bei Dr. G. bereits im Jahr 2002 ein Gesamteinnahmenüberschuss eintreten. Selbst unter Berücksichtigung aller von der belangten Behörde vorgenommenen Korrekturen ergäbe sich für Dr. G. innerhalb eines Zeitraums von 19 Jahren nach Investitionsbeginn ein Gesamteinnahmenüberschuss. Dieses Vorbringen unterliege auch nicht dem Neuerungsverbot, weil "die Tatsachen aus den Steuererklärungen der Jahre 1986 bis 1999" ersichtlich seien, welche die Grundlage für die Erstbescheide gebildet hätten.

Dr. G. hat seinerseits in einem Schriftsatz vom 26. Dezember 2003 ergänzend vorgebracht, die kurzfristige Rückzahlung des Darlehens von Anfang an geplant zu haben und über Ersuchen des Finanzamtes diesen Umstand durch Vorlage einer Bestätigung des seinerzeit mit dem Vertrieb der Miteigentumsanteile befassten Mitarbeiters auch nachgewiesen zu haben.

§ 4 Abs. 3 LVO 1990 und 1993 bestimmten, dass im Falle von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) beim einzelnen Gesellschafter (oder Mitglied einer Personengemeinschaft) gesondert zu prüfen ist, ob Liebhaberei vorliegt. Dabei sind auch besondere Vergütungen (Einnahmen) und Aufwendungen (Ausgaben) der einzelnen Gesellschafter (Mitglieder) zu berücksichtigen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine Sondertilgung von Fremdmitteln zur Anschaffung des Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Liegt eine "Sondertilgung" vor, ist von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen und die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung. Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen (vgl. mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 2000/14/0159).

Wie die Beschwerdeführer zutreffend erkannt haben, kommt im Beschwerdefall der Frage entscheidende Bedeutung zu, ob das zur Fremdfinanzierung erstattete Vorbringen unter das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu beachtende Neuerungsverbot fällt.

Für die von Dr. G. in Ergänzung des Beschwerdevorbringens gemachten Ausführungen, er habe von vornherein beabsichtigt, den Fremdmittelkredit vorzeitig zu tilgen, trifft dies zu. Wie der über Aufforderung des Gerichtshofes von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vorgelegte Schriftverkehr des Finanzamtes mit Dr. G. zur Frage der Fremdfinanzierung seiner Liegenschaftsanteile nämlich zeigt, datiert dieser Schriftverkehr nach Ergehen des nunmehr angefochtenen Bescheides, weil sich der Beschwerdeführer Dr. G. offenbar in Reaktion auf die vorliegende Berufungsentscheidung an das BMF gewandt und damit entsprechende Erhebungen ausgelöst hatte. Ein Vorbringen, dass einzelne Miteigentümer beabsichtigt hätten, die von ihnen modellhaft aufzunehmenden Kredite vorzeitig zurückzuzahlen, wurde unstrittig im Verwaltungsverfahren weder von Dr. G. noch von der für die erstbeschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft einschreitenden steuerlichen Vertretung erstattet. Die behauptete, schon beim Eingehen der Beteiligung an dem gegenständlichen Vermietungsmodell bestehende Absicht des Beschwerdeführers Dr. G., die angebotene langfristige Fremdfinanzierung nur für einen kurzen Zeitraum in Anspruch zu nehmen, konnte auch nicht den für die Miteigentümergemeinschaft eingebrachten Steuererklärungen bzw. den dazu vorgelegten Beilagen entnommen werden.

Aus den Beilagen zu den Steuererklärungen geht, worauf in der Beschwerde zutreffend hingewiesen wird, allerdings sowohl der Umstand hervor, dass es sich bei den "Sonderwerbungskosten" um die von den Miteigentümern entrichteten Bankzinsen und -spesen handelt, als auch die Verteilung dieser Aufwendungen auf die einzelnen Miteigentümer. Nach den eingereichten Aufstellungen der Streitjahre bis einschließlich 1992 wurden die

Fremdfinanzierungskosten - wie es dem Konzept des Vermietungsvorhabens entsprach - anteilsmäßig den einzelnen Miteigentümern zugeordnet. Anhaltspunkte dafür, dass sich einzelne Miteigentümer anders als vom Konzept vorgesehen, verhalten würden, bot die Aktenlage nicht, sodass auch keine Verpflichtung der belangten Behörde bestand, ohne entsprechendes Berufungsvorbringen von Amts wegen Ermittlungen darüber anzustellen, ob einzelne Miteigentümer beabsichtigen, ihren Anteil in Zukunft anders zu bewirtschaften als konzeptionell vorgesehen.

Erst ab dem Jahr 1993 ist eine vom Konzept abweichende Bewirtschaftung durch einen der Miteigentümer aktenkundig, weil die Beilagen zu den Steuererklärungen ab dem Jahr 1993 für Dr. G. (anders als für die anderen Miteigentümer und nach dem Vermietungsmodell zu erwarten) Sonderwerbungskosten von "0,00" ausweisen. Für die Streitjahre 1993 bis 1995 konnte die belangte Behörde daher nicht ohne Weiteres davon ausgehen, dass alle Miteigentümer ihren Liegenschaftsanteil (weiterhin) entsprechend dem im angefochtenen Bescheid dargestellten und von ihr als Liebhaberei beurteilten Vermietungskonzept bewirtschaften würden. Solcherart erweist sich die Feststellung, dass der Tätigkeit aller Miteigentümer die Eignung als Einkunftsquelle fehle, ab dem Jahr 1993 als mangelhaft begründet. Im Hinblick auf die Beschwerdeausführungen ist dieser Begründungsmangel auch wesentlich und vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifen, weil für den beschwerdeführenden Miteigentümer Dr. G. ungeachtet des Fehlens einer Belastung mit Sonderwerbungskosten in den Jahren 1993 bis 1995 weiterhin negative Einkünfte erklärt wurden, welche die belangte Behörde ohne ausreichende Begründung nicht anerkannt hat.

Bei diesem Verfahrensergebnis kann es dahingestellt bleiben, ob die Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführer - läge eine Option im Sinne des § 8 Abs. 3 LVO 1993 idF BGBl. II Nr. 358/1997 vor - (ab 1993) unter § 1 Abs. 2 Z 3 leg. cit. zu subsumieren wäre. Der Vollständigkeit halber ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. September 2005, 2001/13/0278, zu verweisen, in dem diese Frage für eine vergleichbare Gebäudevermietung bejaht wurde.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht gilt nach § 2 Abs. 5 Z 2 des im Beschwerdefall (für die Jahre 1986 bis 1994) noch anzuwendenden UStG 1972 nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei). Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei hat auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung; für die objektive Ertragsfähigkeit ist in derartigen Fällen kein anderes Kriterium heranzuziehen, als die Prognose auf die Erzielung eines Gesamterfolges innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 24. April 2002, 96/13/0191).

Im gegenständlichen Fall sind die Beschwerdeführer durch die für die Jahre 1993 bis 1995 aufgezeigte Rechtswidrigkeit der Einkünftefeststellung oder aus der Sicht des Gemeinschaftsrechts (hinsichtlich Umsatzsteuer 1995) nicht in Rechten verletzt, weil für die betroffenen Jahre ausschließlich Umsatzsteuerzahllasten erklärt wurden und die Miteigentümergemeinschaft durch die Nichtfestsetzung der erklärten Steuerbeträge für die Jahre 1993 bis 1995 daher nicht beschwert ist.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1993 bis 1995 als rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und war daher insoweit gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde hingegen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 14. Dezember 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130144.X00

Im RIS seit

23.01.2006

Zuletzt aktualisiert am

21.06.2012

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

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