

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/10/18 2004/14/0116

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.10.2005

## Index

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

## Norm

BAO §167 Abs2;  
EStG 1972 §2 Abs2;  
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;  
EStG 1972 §28;  
EStG 1988 §2 Abs2;  
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;  
EStG 1988 §28;  
VwGG §41 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des H S in W, vertreten durch Mag. Klaus Rinner, Rechtsanwalt in 4040 Linz, Freistädter Straße 3, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 24. September 2004, RV/0627- L/03, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens (Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1987 bis 1989) sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1987 bis 1990, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Im Jahre 1987 errichtete der Beschwerdeführer im Rahmen einer Bauherengemeinschaft eine Eigentumswohnung (Wohnpark M.). Für die Jahre 1987 bis 1990 erklärte er im Zusammenhang mit dieser Wohnung Verluste aus Vermietung und Verpachtung und machte Vorsteuern geltend. Für die Jahre ab 1991 erklärte er positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Strittig ist, ob die Vermietung zu einer Einkunftsquelle geführt und als umsatzsteuerlich relevante Betätigung zum

Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die belangte Behörde hat dies im angefochtenen Bescheid, mit dem die Berufungen in den im Spruch genannten Verfahren abgewiesen worden sind, verneint. Der angefochtene Bescheid ist im fortgesetzten Verfahren ergangen, nachdem der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 29. März 1999, Zlen. RV-083.95/1-6/1995, und RV-003.96/1-6/1996, soweit sie den Zeitraum 1987 bis 1990 betroffen hat, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben hat. Im genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, die Vermietung sei dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn sie geeignet sei, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erwirtschaften. Der Beschwerdeführer habe den zur Finanzierung des Wohnungskaufes aufgenommenen Bankkredit zu Beginn des Jahres 1991 zur Gänze getilgt. Es sei im gegenständlichen Fall von entscheidender Bedeutung, ob er diese Art der Fremdmitteltilgung von vorneherein geplant gehabt habe, sodass sie keine Änderung der Bewirtschaftungsart darstelle.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe im fortgesetzten Verfahren vorgebracht, er habe sich im Treuhand- und Geschäftsbesorgungsvertrag vom 4. August 1987 verpflichtet, die Wohnung zu einem Preis von S 895.000,-- zu kaufen. In diesem Vertrag sei unter Punkt 1.1.4. sowohl die Beschaffung der Zwischen- bzw Endfinanzierung als auch eine Bürgschaft für die Fremdfinanzierung als Leistung der Treuhänderin angesprochen. Bereits damals habe er die Treuhänderin darauf hingewiesen, dass er das Objekt als Ertragsobjekt ansehe und die Vermietung unabhängig von allen Ausführungen in dem über dieses Projekt erstellten Prospekt selbst durchföhre und die Wohnung selbst verwalte. Nach Fertigstellung der Wohnung habe er mit 1. März 1989 einen Mietvertrag mit der Firma C abgeschlossen.

Im Treuhandvertrag sei darauf hingewiesen worden, dass der Beschwerdeführer als Wohnungskäufer zumindest über Eigenmittel in Höhe von S 205.000,-- verfügen müsse. Er habe, weil die Wohnungen der Wohnungseigentumsanlage bereits zum Großteil verkauft gewesen seien, ohne detaillierte Kenntnis des Projektes die Investitionsentscheidung schnell treffen müssen. Er habe über die entsprechenden Eigenmittel verfügt, um den Wohnungskauf zu finanzieren. Zudem sei im Jahr 1991 eine Lebensversicherung abgelaufen. Er habe erst am 20. Juni 1989 im Zusammenhang mit der Beendigung der Bauarbeiten bzw. bei Übergabe des Objektes am 25. November 1988 erfahren, dass in den Kaufpreis (S 895.000,--) auch Zwischenfinanzierungszinsen und Kreditgebühren sowie eine Vermittlungsgebühr für eine Bürgschaft eingerechnet gewesen seien. Die Zwischenfinanzierung und die Bürgschaft seien Bestandteil des Kaufpreises. Die Beschaffung eines Hypothekardarlehens sei Teil des vorgegebenen "Gesamtpaktes" gewesen. Ein Erwerb der Wohnung ohne die Zwischenfinanzierung wäre nicht möglich gewesen. Eine derartige Vorgangsweise sei bei den üblichen steuerlich optimierten Bauherrenmodellen vielfach anzutreffen. Im Jahr 1988 habe er erfahren, dass seine Treuhänderin am 29. Juli 1988 in seinem Namen einen Darlehensvertrag inklusive Pfandbestellungsurkunde abgeschlossen habe. Er sei von dieser Vorgangsweise einigermaßen überrascht gewesen und habe sich im Anschluss daran sowohl mit der Bank als auch mit der Treuhänderin in Verbindung gesetzt. Die beiden hätten ihm mitgeteilt, dass ein Verzicht auf die Zwischenfinanzierung aus grundbuchsrechtlichen Gründen nicht möglich sei und er jedenfalls mit seiner Wohnung für die Gesamtschulden des Gesamtobjektes mithafte. Er sei daher damit einverstanden gewesen, dass die im Zuge der Baumaßnahmen notwendige Zwischenfinanzierung vorgenommen werde. Er wäre jedoch niemals damit einverstanden gewesen, im Anschluss daran einen langfristigen Kredit aufzunehmen. Nach dem Vorliegen der Endabrechnung und somit nach Bekanntgabe der Gesamtinvestitionssumme habe er die Rückführung der Zwischenfinanzierung in Angriff genommen. Neben den monatlichen Raten habe er folgende Tilgungen getätigt: S 200.000,-- am 9. Februar 1990, S 100.000,-- am 3. Dezember 1990 und S 373.716,-- am 7. Februar 1991. Am 13. März 1991 habe die Bank bestätigt, dass er seinen Kredit zur Gänze zurückgezahlt habe. Insbesondere aus dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Endabrechnung im Juni 1989 und der Kredittilgung ab Februar 1990 sei erkennbar, dass diese von vornherein geplant gewesen sei. Er habe die Finanzierung aus Eigenmitteln von Beginn an geplant, die Mittel seien nachweislich ausreichend vorhanden gewesen. Die kurzfristige Kreditaufnahme sei vom Modell vorgegeben gewesen (Teil des "Paketes"), zum ehestmöglichen Zeitpunkt, an dem die Kreditrückführung ohne Risikomöglichkeit gewesen sei, habe er die Zwischenfinanzierung abgedeckt.

Die belangte Behörde gelange zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzung für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1998 und 1989 gegeben seien. Weder aus den Abgabenerklärungen noch aus den ihnen angeschlossenen Beilagen habe im Zeitpunkt der Erlassung der ursprünglichen Abgabenbescheide die Frage des Vorliegens einer steuerlich beachtlichen Betätigung beurteilt werden

können. Es sei insbesondere nicht ersichtlich gewesen, in welchem Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar sei. Dem Finanzamt seien die Verträge, der Projektentwurf, die Bedingungen der Fremdfinanzierung und die Ertragsvorschau nicht bekannt gewesen. Kenntnis vom Inhalt dieser Unterlagen habe das Finanzamt erstmals Ende April 1992 im Rahmen eines Vorhalteverfahrens (Vorhalt vom 3. April 1992) erlangt. In der Vorhaltsbeantwortung seien der Prospekt mit der darin enthaltenen Ertragsvorschau sowie eine vom Beschwerdeführer selbst handschriftlich erstellte Prognoserechnung, aber auch die über das Projekt abgeschlossenen Verträge und die Bedingungen der Zwischen- und Endfinanzierung vorgelegt worden. Damit seien Tatsachen neu hervorgekommen.

Die vom Beschwerdeführer durchgeführte Vermietung würde ohne Berücksichtigung der im Jahre 1991 vorgenommenen Sondertilgung für Fremdmittel nicht geeignet sein, innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss zu erzielen. Es sei daher von entscheidender Bedeutung, ob diese gänzliche Fremdmitteltilgung zu Beginn des Jahres 1991 von vornherein geplant gewesen sei oder eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstelle. Unter Einbeziehung dieser Fremdmitteltilgung liege der Zeitraum, innerhalb dessen ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar sei, deutlich unter 20 Jahren. Nach Ansicht der belangten Behörde sprächen folgende Umstände dafür, dass der Beschwerdeführer den Entschluss zur Rückzahlung der Fremdmittel erst nachträglich gefasst habe:

-  
Der Beschwerdeführer habe den Hypothekarkredit mit einer Laufzeit von 20 Jahren abgeschlossen.

-  
Der Kauf der Eigentumswohnung sei im Rahmen eines Gesamtpaktes erfolgt, zu welchem auch die langfristige Fremdfinanzierung gehöre.

-  
Der Beschwerdeführer habe durch diese Entscheidung hohe Aufwendungen (Vermittlungsprovisionen für Darlehen und Bürgschaft, Bürgschaftsentgelt für Darlehen, vorausbezahlt für acht Jahre) in Kauf genommen.

-  
Im Schreiben vom 29. Mai 2004 bringe der Beschwerdeführer vor, dass es sich bei den geforderten Eigenmitteln von S 205.000,--

um einen Mindestbetrag gehandelt habe, woraus für die belangte Behörde ableitbar sei, dass die Fremdfinanzierung nicht zwingend gewesen sei.

Der Beschwerdeführer habe eingewendet, dass er bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages über die Eigentumswohnung entsprechende Barmittel gehabt habe, tatsächlich den Hypothekarkredit in den Jahren 1990 und 1991 zurückbezahlt habe und diese Rückzahlung erfolgt sei, bevor das Finanzamt Ermittlungen betreffend die Wohnungsvermietung angestellt habe. Der Beschwerdeführer habe auch vorgebracht, dass ein Verzicht auf die Zwischenfinanzierung (aus grundbuchsrechtlichen Gründen) nicht möglich gewesen sei. Er hätte trotz vollständiger Bezahlung durch Eigenkapital mit seinem Objekt für die Gesamtschulden mitgehaftet, zumal Wohnungseigentum zunächst noch nicht begründet gewesen sei und lediglich Miteigentum bestanden habe. Die Kosten für die Zinsen des Kredites und für die Bürgschaft seien bereits in der Kaufsumme enthalten gewesen. Eine Änderung der durch die Bauherrengemeinschaft fixierten Vorgangsweise für den Beschwerdeführer wäre mit hohen Kosten verbunden gewesen, da er als Einzelfall alle Zusatzkosten (Änderung Pfandurkunde, vorzeitige Parifizierung, gesonderte Grundbuchseintragung) hätte bezahlen müssen und aus dieser Vorgangsweise keinen Vorteil hätte ziehen können. Die Zinsen seien ohnedies vorweg (im Kaufpreis) bezahlt worden.

Die belangte Behörde verweise demgegenüber darauf, dass der Beschwerdeführer Unternehmensberater sei und sie es deshalb für nicht glaubwürdig halte, dass er hohe Zusatzkosten in Kauf genommen habe, obwohl der Verzicht auf eine Fremdfinanzierung grundsätzlich möglich gewesen wäre. Das Argument, der Beschwerdeführer hätte, um nicht für die Gesamtschulden des Objektes mitzuhaften, auf eigene Kosten Wohnungseigentum vorzeitig begründen müssen, halte die belangte Behörde für nicht stichhaltig, da der Beschwerdeführer die Rückzahlung in der Tat ohnedies vor Begründung von Wohnungseigentum getätigt habe. Letztlich habe er also zurückbezahlt, ohne bereits

Wohnungseigentümer geworden zu sein. Nach Ansicht der belangten Behörde sei dem Beschwerdeführer nach Vermietungsbeginn klar geworden, dass bei der Höhe der erzielten Mieten und der zu zahlenden Fremdmittelzinsen der Zeitraum bis zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses zu lang sei, um nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von einer Einkunftsquelle auszugehen. Der Beschwerdeführer habe auch gewusst, dass Ende der 80-er Jahre bzw. zu Beginn der 90-er Jahre vergleichbare Bauherrenmodelle von der Finanzverwaltung im Wege von Betriebsprüfungen geprüft worden seien. Die Prognoserechnung habe der Beschwerdeführer erstmals mit der Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 1992 dem Finanzamt vorgelegt, sodass diese keinen eindeutigen Hinweis auf die ursprünglich geplante Fremdkapitaltilgung darstelle. Die belangte Behörde halte es daher für erwiesen, dass der Beschwerdeführer die Wohnung quasi nach dem vorgegebenen "Paket" habe erwerben wollen und grundsätzlich alle im Kaufpreis enthaltenen Maßnahmen habe in Anspruch nehmen wollen. Erst nach dem Beginn der Vermietung im Jahr 1989 sei dem Beschwerdeführer aufgefallen, dass die Gesamtumstände die Anerkennung der Vermietung als Einkunftsquelle verhindern würden. Darauf habe er dann mit der Rückzahlung des Darlehens in den Jahren 1990 und 1991 reagiert. Der Entschluss, das Darlehen zurückzuzahlen, sei sohin erst im Nachhinein gefasst worden. In der Fremdkapitaltilgung sei deshalb eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken. Die Vermietung stelle vor der Änderung der Bewirtschaftungsart keine Einkunftsquelle dar, da sie nicht geeignet sei, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren einen Gesamteinnahmenüberschuss abzuwerfen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (vgl. Ritz, BAO-Kommentar3, § 67 Tz 10).

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die tatsächlich in den Jahren 1990 und 1991 erfolgte vollständige Kredittilgung nicht vom ursprünglichen Plan des Beschwerdeführers umfasst gewesen sei. Die belangte Behörde stützt ihre Beweiswürdigung im Wesentlichen auf die Aussage des Beschwerdeführers, der Kauf der Wohnung sei nur im Rahmen des angebotenen "Paktes" möglich gewesen, sodass er die im "Paket" enthaltenen Bedingungen einschließlich der Fremdfinanzierung habe in Kauf nehmen müssen; Inhalt dieses "Paketes" seien auch Vermittlungsprovisionen für Darlehen und für die Bürgschaft sowie ein Bürgschaftsentgelt für acht Jahre gewesen. Für die belangte Behörde scheine es nicht glaubhaft, dass ein wirtschaftlich denkender Mensch so hohe Zusatzkosten in Kauf genommen habe, obwohl er auf die Fremdfinanzierung grundsätzlich hätte verzichten können. Tatsächlich habe er zunächst nur S 205.000,-- an Eigenkapital eingesetzt.

Diese Beweiswürdigung der belangten Behörde hält der Schlüssigkeitsprüfung des Verwaltungsgerichtshofes nicht stand:

Die Prospektunterlage betreffend das in Rede stehende Projekt (Verwaltungsakt Band 1, Teil 2 OZ 71) enthält ein "Paket" an Regelungen, wonach für Wohnungen des Typs wie jene des Beschwerdeführers exakt Gesamtkosten von S 895.000,-- und Eigenmittel von S 205.000,-- vorgesehen sind. Vom Gesamtpreis von S 895.000,-- entfallen dabei nur insgesamt ca. S 550.000,-- auf den Grundkaufpreis und die Gebäudeherstellungskosten. Die weiteren Teile des Kaufpreises werden im Prospekt als "Werbungskosten" bezeichnet und sollen (nach der im Prospekt vertretenen Ansicht aus der Sicht der Rechtslage und Auffassung des Jahres 1987) sofort abzugsfähig sein. Diese "Werbungskosten" enthalten Positionen wie Bürgschaftsentgelt, Entgelt für die Vermittlung einer Zwischenfinanzierung und einer Bürgschaft, Zwischenfinanzierungszinsen, etc. (aber keine als Gewinnspanne für Initiatoren des Projektes bezeichneten Beträge, weshalb es nahe liegt, dass der wirtschaftliche Vorteil für die Initiatoren des Projektes in diesen als "Werbungskosten" bezeichneten Positionen verborgen liegt). In seiner Eingabe vom 29. Mai 2004 hat der Beschwerdeführer vorgebracht, er habe erst bei Beendigung der Bauarbeiten (20. Juni 1989) bzw. bei Übergabe des Objektes erfahren, wie sich das ganze Investment (gemeint wohl: der Kaufpreis) aufteile. Dass im Kaufpreis Zwischenfinanzierungszinsen und Kreditgebühren eingerechnet seien sowie eine Vermittlungsgebühr für eine Bürgschaft, habe er zum Zeitpunkt der Investitionsentscheidung nicht gewusst. Für ihn sei nur das Gesamtinvestment interessant gewesen. Kosten für Zwischenfinanzierung, Bürgschaft etc. seien Bestandteil des Kaufpreises gewesen. Ein Erwerb der Wohnung ohne diese Zwischenfinanzierung wäre nicht möglich gewesen.

In der Beschwerde rügt der Beschwerdeführer u.a., der Gesamtkaufpreis für die Wohnung von S 895.000,-- entspreche dem üblichen Marktpreis für derartige Objekte (Eigentumswohnung in Linz mit einer Größe von ca. 35 m<sup>2</sup>). Die

Feststellung im angefochtenen Bescheid, wonach Kosten, wie Bürgschaft und Vermittlungsgebühren für das Darlehen vermeidbar gewesen wären, habe die belangte Behörde ohne Bezug auf ein Ermittlungsverfahren getroffen.

Die belangte Behörde hat sich im Rahmen ihrer Beweiswürdigung nicht mit dem Argument des Beschwerdeführers auseinander gesetzt, dass er von den einzelnen Bestandteilen des Kaufpreises erst ab dem Jahr 1988 erfahren und damit bei Vertragsabschluss noch keine Kenntnis über diese gehabt habe und dass er sich den Zahlungen der einzelnen Komponenten nicht habe entziehen können. Solcherart hat sie Verfahrensvorschriften verletzt, indem sie ihre Beweiswürdigung gerade darauf gestützt hat, dass der Beschwerdeführer diese "hohen Zusatzkosten" freiwillig getragen habe, wobei ergänzend darauf zu verwiesen ist, dass die belangte Behörde auch keine Feststellungen darüber getroffen hat, ob der Gesamtkaufpreis (inklusive dieser "hohen Zusatzkosten") für eine Wohnung der gegebenen Größe in der gegebenen Lage angemessen gewesen ist.

Im konkreten Fall hat der Beschwerdeführer die Wohnung ab dem Jahr 1989 vermietet, ab dem Jahr 1990 hat er mit der Rückzahlung der Fremdmittel begonnen und zu Beginn des Jahres 1991 die Fremdmittel zur Gänze getilgt. Die Fremdmitteltilgung ist erfolgt, bevor das Finanzamt hinsichtlich des Beschwerdeführers und hinsichtlich des konkreten Bauherrenprojektes Ermittlungen angestellt hat. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 19. Juni 2000, 96/13/0021, ausgesprochen hat, stellt es ein starkes Indiz für die Richtigkeit der anlässlich der Vorlage der ersten Prognoserechnung angeführten Behauptung, es wäre von Anfang an eine vorzeitige Kreditrückzahlung beabsichtigt gewesen, dar, wenn schon innerhalb des zweiten Jahres ab der Aufnahme einer Vermietungstätigkeit und vor jeglicher Ermittlungstätigkeit der Abgabenbehörde zur Frage, ob eine Vermietung aus Einkunftsquelle oder als Liebhaberei zu beurteilen ist, damit begonnen wurde, einen ursprünglich langfristig aufgenommenen Kredit vorzeitig zurückzuzahlen.

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, erweist sich der angefochtene Bescheid als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Dies gilt auch, soweit er die Wiederaufnahme der Verfahren betrifft, weil gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens nur zu verfügen ist, wenn die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anders lautenden Bescheid führt, im Beschwerdefall aber nicht beurteilt werden kann, ob im Falle einer mängelfreien Beweiswürdigung durch die belangte Behörde der dann festgestellte Sachverhalt zu einem im Spruch anders lautenden Bescheidergebnis führt.

Der angefochtene Bescheid ist sohin gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Die Entscheidung konnte in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat getroffen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II 333/2003.

Wien, am 18. Oktober 2005

#### **Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2004140116.X00

#### **Im RIS seit**

15.11.2005

#### **Zuletzt aktualisiert am**

27.10.2008

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