jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2003/10/30 2003/15/0028

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.10.2003

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;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs1;
LiebhabereiV 1993 §1 Abs2;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs3;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs4;
LiebhabereiV 1993;
VwGG §41 Abs1;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):2003/15/0030 E 30. Oktober 2003 2003/15/0031 E 30. Oktober 2003 2003/15/0032 E 30. Oktober 2003 2003/15/0029 E 30. Oktober 2003

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn, und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des Dr. E, vertreten durch Simma, Bechtold, Gunz und Gasser, Rechtsanwälte Partnerschaft (OEG) in 6850 Dornbirn, Marktplatz 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 18. Dezember 2002, GZ RV 1556/1-V6/01, betreffend u. a. Einkommensteuer 1993 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Rechtsanwalt. Er war in der Zeit vom 1. Oktober 1987 bis 31. Mai 1993 bzw. vom 13. Mai 1988 bis 31. Mai 1991 an zwei offenen Handelsgesellschaften beteiligt gewesen. Jede der beiden Gesellschaften erwarb und adaptierte bzw errichtete ein Hotel. Die beiden Gesellschaften sind zum 31. Mai 1993 bzw. zum 31. Mai 1991 in die Alpenhotel V GmbH bzw. die Sporthotel Z GmbH eingebracht worden. An den beiden Kapitalgesellschaften ist der Beschwerdeführer mit je einer Stammeinlage von 50.000 S beteiligt gewesen. Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 1991 und 1993 Nutzungsrechte an zwei Appartements (Doppelbettzimmer mit Bad und WC) der Alpenhotel V GmbH und einem Appartement der Sporthotel Z GmbH erworben. Das Nutzungsrecht gewährt das alleinige Benutzungsrecht für ein bestimmtes Appartement auf Betriebsbestehensdauer sowie ein gemeinsames Nutzungsrecht an den allgemeinen Flächen des Hotels. Zunächst ist von den OHG- und späteren GmbH-Gesellschaftern beabsichtigt gewesen, die Nutzungsrechte (jedenfalls zum Teil) öffentlich zum Verkauf anzubieten. Nach der Darstellung des Beschwerdeführers sei dies jedoch zum Teil deshalb gescheitert, weil das so genannte "Zürser Modell" an die Öffentlichkeit "gezerrt und dadurch verpolitisiert worden sei". Da der Verkauf ins Stocken geraten sei, habe der Beschwerdeführer nach seinem Vorbringen (ebenso wie die anderen Initiatoren des Modells) selbst Nutzungsrechte erwerben müssen, um "das angelaufene Projekt durchziehen zu können".

Der Beschwerdeführer hat die Anschaffungskosten der Nutzungsrechte in Höhe von 3,811.000 S (Nutzungsrecht Sporthotel Z, Appartement von 30 m2) bzw. 6,368.000 S (Nutzungsrecht Alpenhotel V, Appartements von 70 m2 und 28 m2) zur Gänze fremdfinanziert. Er verwertete die Nutzungsrechte, indem er die Appartements über die GmbH vermietete. Strittig ist im gegenständlichen Fall die einkommensteuerliche Beurteilung der Vermietung (Frage der Liebhaberei). Gleich wie der Beschwerdeführer erwarben auch die weiteren Initiatoren des Modells Nutzungsrechte und verwerteten diese durch Vermietung. Die Beschwerde eines der weiteren Initiatoren gegen den seine Betätigung als Liebhaberei qualifizierenden im Instanzenzug ergangenen Bescheid hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, als unbegründet abgewiesen.

In den Überschussrechnungen für die Jahre 1993 bis 1997 erklärte der Beschwerdeführer Verluste von ca 930.000 S, 821.000 S, 842.000 S, 731.000 S und 653.000 S.

In der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer brachte der Beschwerdeführer vor, die Übernahme der Nutzungsrechte sei Ausfluss seiner früheren Stellung als Gesellschafter. Die Appartementvermietung sei zwangsläufige Folge dessen, dass das ursprüngliche Projekt vereitelt worden sei. Er legte im September 2000 Prognoserechnungen über die Verwertung seiner Nutzungsrechte im Wege der Vermietung vor. Diese Prognosen wiesen einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im 15. Jahr der Vermietung (Nutzungsrecht Sporthotel Z) bzw im 13. Jahr der Vermietung (Nutzungsrecht Alpenhotel V) aus.

Der Beschwerdeführer brachte auch vor, die ersten Verkäufe von Nutzungsrechten seien u.a. auch an die zehn "Stammgesellschafter der beiden Hotels" (Initiatoren des Modells) erfolgt. Diese Gesellschafter hätten aufgrund einer Änderung des Vorarlberger Raumplanungsgesetzes im Herbst 1993 über die eigens dafür gegründete Hotel-GmbH alle zu diesem Zeitpunkt noch nicht verkauften Nutzungsrechte erwerben müssen, wobei sie zur ungeteilten Hand Treugeber der Hotel-GmbH seien. Er habe - wie die anderen "Stammgesellschafter" - daneben selbst Nutzungsrechte gekauft. Aufgrund des politischen Widerstandes gegen das Modell habe damit ein gutes Beispiel für etwaige weitere Interessenten gegeben werden sollen, zudem sei damit die Solidarhaftung für Bankverbindlichkeiten der Hotel-GmbH aufgehoben worden. Er habe die Nutzungsrechte mit Gewinn verkaufen wollen. Dies sei aber aufgrund der "politischen Medienkampagne" nicht mehr möglich gewesen. Auch hinsichtlich der von der Hotel-GmbH gehaltenen Nutzungsrechte sei beabsichtigt gewesen, diese laufend Dritten zum Verkauf anzubieten und nur vorübergehend, nämlich bis zu deren Verkauf, zur Vermietung zu nutzen. Die hinter der Hotel-GmbH stehende Treugebergemeinschaft sei gewerblich tätig. Die von den Gesellschaftern direkt gehaltenen Nutzungsrechte müssten daher Sonderbetriebsvermögen im Rahmen des Betriebsvermögens der Treugebergemeinschaft sein. Auch wenn die Verwertung der von ihm gehaltenen Nutungsrechte als Vermietung eingestuft werde, liege keine Liebhaberei vor. Die Prognoserechnungen zeigten eindeutig, dass die Investition erfolgversprechend gewesen sei. Innerhalb eines Zeitraumes von 13 bis 15 Jahren hätte mit einem positiven steuerlichen Gesamtergebnis gerechnet werden können.

Tatsächlich sei dieses positive Ergebnis nicht eingetreten, weil in den 90er Jahren ein allgemeiner Auslastungsrückgang in der betreffenden Wintersportregion, in welcher sich die Hotels befänden, zu verzeichnen gewesen sei. Dieser sei bei Erwerb der Nutzungsrechte nicht absehbar gewesen. Zudem sei die zu Beginn der 90er Jahre aufgetretene Preissteigerung von 5% in der Folge nicht mehr eingetreten. Weiters hätten die Betriebskosten die prognostizierte Höhe überschritten. Um das wirtschaftliche Überleben der Hotelbetriebe zu sichern, seien den Nutzungsberechtigten grundsätzlich vereinbarungswidrig überhöhte Kosten verrechnet worden. Der hohe Finanzierungsaufwand sei angefallen, weil ihm der Verkauf der Nutzungsrechte nicht mehr möglich gewesen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Gegenstand der Beurteilung sei die vom Beschwerdeführer in den Streitjahren ausgeübte - und auch steuerlich erklärte - Tätigkeit der Verwertung von Nutzungsrechten durch Vermietung. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die Appartementvermietung sei nur eine notgedrungene Folge der ursprünglichen Betätigung im Rahmen der Gesellschaften, ändere nichts daran, dass in der Vermietung eine eigenständige Tätigkeit gelegen sei. Der Beschwerdeführer habe Nutzungsrechte unter den gleichen Bedingungen erworben wie andere Käufer. Eine vom Beschwerdeführer beabsichtigte Weiterveräußerung der Nutzungsrechte stelle keine gewerbliche Betätigung dar, zumal keine planmäßige Veräußerung vorliege. Nach Ansicht der belangten Behörde liege eine vermögensverwaltende Tätigkeit vor. Daran ändere nichts, dass die hinter der Hotel-GmbH stehende Treugebergemeinschaft als gewerblich beurteilt worden sei. Die Hotel-GmbH bzw die Treugebergemeinschaft halte alle nicht von den "Stammgesellschaftern" erworbenen, insgesamt 27 Nutzungsrechte. Aufgrund dieser Anzahl könne bei der Verwertung der Nutzungsrechte durch diese GmbH von einer gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden. Das Berufungsvorbringen, die von den Stammgesellschaftern direkt gehaltenen Nutzungsrechte stellten Sonderbetriebsvermögen der Treugebergemeinschaft (welche hinter der Hotel-GmbH stehe) dar, sei nicht zutreffend, weil die Nutzungsrechte dem Betrieb der Treugebergemeinschaft nicht dienten, sondern über die beiden Hotelbetriebsgesellschaften (Alpenhotel V GmbH und Sporthotel Z GmbH) verwertet worden seien.

Der Beschwerdeführer habe aus den Nutzungsrechten keine fixen Mieteinnahmen erzielt. Die Einnahmen seien vom geschäftlichen Erfolg der Hotelbetriebsgesellschaften abhängig gewesen. Der Beschwerdeführer überlasse die Nutzungsrechte entgeltlich den Hotelbetriebsgesellschaften, welche die Appartements vermieteten. Darin liege eine vermögensverwaltende Tätigkeit, die der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sei.

Es liege eine Verwertung von Nutzungsrechten im Wege der Vermietung von Appartements vor. Die Betätigung stelle eine entgeltliche Gebäudeüberlassung dar. Selbst wenn die Betätigung nicht unter § 1 Abs 2 der LVO zu subsumieren wäre, kämen die Bestimmungen über den Anlaufzeitraum nicht zur Anwendung (§ 2 Abs 3 LVO). Entscheidend sei, ob die Betätigung geeignet sei, innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes (§ 2 Abs 4 LVO) bzw des üblichen Kalkulationszeitraumes (§ 2 Abs 3 LVO), somit innerhalb eines Zeitraumes von rund 20 Jahren, ein positives Gesamtergebnis abzuwerfen.

Große Aussagekraft hinsichtlich der Plausibilität einer Prognoserechnung komme der Gegenüberstellung mit den tatsächlichen erzielten Beträgen zu. Aus den tatsächlich vorgelegten Überschussrechnungen sei auf die Plausibilität der Prognoserechnung zu schließen. Die Überschussrechnungen des Beschwerdeführers für die Jahre 1993 bis 1997 ergäben Verluste von ca 3,7 Mio S. Für diesen Zeitraum betrügen die Mieteinnahmen 1,788.140 S, die Zinsaufwendungen 3,658.903 S, die Betriebskosten 582.832 S und die AfA 1,274.625 S.

Der Beschwerdeführer habe für die drei Appartements Prognoserechnungen vorgelegt. Diese wiesen einen Gesamtüberschuss der Einnahmen nach 13 bzw 15 Jahren auf. Den Prognosen lägen folgende Annahmen zugrunde: für das Appartement im Sporthotel Z seien Nettoeinnahmen von ca 2.180 S pro Nacht bzw ca 220.000 S pro Jahr angesetzt worden, für die Appartements im Alpenhotel V solche von 3.200 S pro Nacht bzw 320.000 S pro Jahr. Es seien damit 100 Vollbelegstage angenommen worden. Zudem sei von einer jährlichen Einnahmensteigerung um 5% ausgegangen worden. Die Betriebsausgaben seien mit 35% der Nettoeinnahmen, die AfA von 1,5% der Anschaffungskosten und Zinsen von 6% des aushaftenden Kapitals angenommen worden.

Die Annahme von 100 Belegstagen pro Jahr scheine zu hoch gegriffen. Aus einer vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers vorgelegten Übersicht über die Entwicklung der Winternächtigungen in der betreffenden Wintersportregion sei zu ersehen, dass ab der Saison 1984/85 ein starker Rückgang der Nächtigungen zu verzeichnen sei. Nach 1985 seien nur mehr durchschnittlich 92,87 Nächtigungen pro Jahr zu verzeichnen. Im Zeitpunkt des

Erwerbes der Nutzungsrechte sei der Trend der Abnahme der Nächtigungszahlen bekannt gewesen. Die Nettoeinnahmen laut Prognoserechnung lägen deutlich über jenen der Überschussrechnungen (1993 bis 1997). Aus den Überschussrechnungen ergäben sich folgende Nettoeinnahmen: 1993: 388.851 S (Prognose 538.000 S); 1994: 328.928 S (Prognose 565.000 S); 1995: 268.468 S (Prognose 594.000 S); 1996: 182.664 S (Prognose 623.000 S); 1997:

268.253 S (Prognose 654.000 S). Aus den tatsächlichen Einnahmen ließen sich Belegstage in folgender Anzahl errechnen: 1993; 72,26; 1994; 61,12; 1995: 49,88; 1996: 57,08 und 1997: 49,84. Die Belegstage lägen damit nicht nur weit unter denen in den Prognoserechnungen, sondern auch unter dem Durchschnitt der Nächtigungen im betreffenden Wintersportort. Der belangten Behörde scheine auch die Annahme einer Preissteigerung von 5% pro Jahr als zweifelhaft. Eine solche Preissteigerung habe tatsächlich nicht erzielt werden können. Eine jährliche Preissteigerung von 5% über zwanzig Jahre hinweg wäre nur im Falle von qualitätssteigernden Investitionen nachvollziehbar. Den Prognoserechnungen zufolge seien aber solche Investitionen nicht vorgesehen.

Auch auf der Ausgabenseite seien die Prognosen zweifelhaft. Die Betriebskosten seien mit 35% der Nettoeinnahmen angesetzt worden. Dieser Ansatz sei aber, wie der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers einräume, nicht haltbar gewesen. Die Betriebskosten seien höher ausgefallen. Das Berufungsvorbringen, die ursprünglich vorgesehene Höhe der Betriebskosten von 35% habe von den Hotelbetriebsgesellschaften nicht gehalten werden können, diese hätten, um das wirtschaftliche Überleben der Hotelbetriebe zu sichern, vereinbarungswidrig höhere Kosten verrechnet, zeige gerade auf, dass die kalkulierten Betriebskosten an den tatsächlichen Verhältnissen vorbei zu niedrig angesetzt worden seien.

Die Abschreibungsdauer von 66 Jahren sei zu lange. Die Nutzungsrechte seien auf die Dauer des Bestandes des Hotels eingeräumt, die technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer der Hotels betrage aber im gegenständlichen Fall 40 Jahre. Im Übrigen sei diese Nutzungsdauer von 40 Jahren vom Beschwerdeführer in den Überschussrechnungen zur Berechnung der AfA für die Streitjahre herangezogen worden.

Nicht nachvollziehbar seien auch die Fremdmittelkosten. Den Prognoserechnungen liege auch für die Jahre 1 bis 4 ein Zinssatz von 6% zugrunde. Dies stehe in krassem Widerspruch zur Hochzinsphase der Neunzigerjahre. Von 1990 bis 1993 sei für reguläre Kredite im Schilling mit einem durchschnittlichen Zinssatz von 8,5 bis 10% zu rechnen gewesen. Erst nach 1994 sei der Zinssatz unter 6% gesunken. Da im gegenständlichen Fall die Nutzungsrechte in der Hochzinsphase erworben worden seien, hätten anfangs marktübliche hohe Zinsen bezahlt werden müssen. Die höheren Zinsen in der Anfangsphase bewirkten bei hinter den Erwartungen zurückbleibenden Nächtigungen höhere Zinsrückstände und damit höhere Zinseszinsen. Da die Annuitäten und zunächst auch die Zinsen die Einnahmen aus der Vermietung überstiegen, ergebe sich eine jährlich Unterdeckung, die nicht mit Einnahmen aus der Vermietung abgedeckt werden könne. Es werde in den Prognosen unterstellt, dass die jährliche Unterdeckung aus anderen Mitteln als jenen der Einkunftsquelle abgedeckt werde. Aus welchen Mitteln die Abdeckung der jährlichen Differenz von insgesamt ca 8 Mio S erfolge, lasse die Prognose offen.

Die Darstellung der Erfolgsaussichten in den Prognoserechnungen sei somit nach Ansicht der belangten Behörde nicht nachvollziehbar. Daran ändere nichts das im Berufungsverfahren vorgelegte Gutachten der TM. GmbH. Es werde nicht bezweifelt, dass die in den Prognosen angeführten Zahlen grundsätzlich von Hotelbetrieben erreichbar seien. Es könne aber die Ansicht nicht geteilt werden, dass diese Zahlen für die in Rede stehenden Hotels unter den gegebenen Voraussetzungen erreichbar seien. Das Gutachten erkläre nicht, warum die Nächtigungszahlungen nicht nur hinter den prognostizierten, sondern auch hinter den durchschnittlichen Nächtigungszahlen des betreffenden Wintersportortes lägen und warum die Prognose darauf nicht eingegangen sei. Das Gutachten vergleiche die Preissteigerung von 5% mit einer durchschnittlichen Preissteigerung von vier Sterne Hotels in dem betreffenden Wintersportort in den Jahren 1986/87 bis 1992/93. Nach Ansicht der belangten Behörde könne aber nicht über 20 Jahre hindurch mit einer Preissteigerung von 5% gerechnet werden, ohne irgendwelche Investitionen zu tätigen. Der Gutachter halte den Fremdmittelzinssatz von 6% für realistisch, räume aber gleichzeitig ein, dass mittelfristig der Zinssatz zu gering veranschlagt sei, wobei er den langfristigen niedrigen Zinssatz unter Heranziehung der Zinssätze ab Mitte der 90er Jahre aus der Sicht des Beginns der Prognose und somit mit tatsächlich zukünftigen Werten rechtfertige. Das Gutachten treffe keinerlei Aussagen zu den in den Prognoserechnungen ausgewiesenen Unterdeckungen. Zusammengefasst lasse sich sagen, dass das Gutachten zwar die einzelnen Parameter isoliert auf ihre allgemeine Plausibilität beurteile, tatsächliche, bereits bekannte Umstände, die gegen die Ansätze in den Prognosen sprächen, aber nicht in die Beurteilung einbeziehe. Das Nichterreichen der Prognosen könne daher nicht allein mit dem

Nachfragerückgang in den 90er Jahren erklärt werden, zumal dieser Nächtigungsrückgang bereits in den 80er Jahren bekannt gewesen sei. Im Übrigen würden im Gutachten Fehleinschätzungen der zukünftigen Tourismusentwicklung, die für das Nichterreichen der Prognosezahlen verantwortlich gemacht würden, nicht auf unvorhersehbare Ereignisse zurückgeführt, sondern auf einen allgemein vorherrschenden Optimismus hinsichtlich der Ertragsaussichten von Vier-Sterne-Hotels, der sich als falsch erwiesen habe.

Die Prognoserechnungen seien erst im Berufungsverfahren (im Jahr 2000) vorgelegt worden. In diesem Zeitpunkt seien die bis dahin tatsächlich erzielten Ergebnisse bereits festgestanden. Diese Ergebnisse seien in keiner Weise berücksichtigt worden. Eine über 20 Jahre linear steigende Einnahmenentwicklung sei fern jeder Lebenserfahrung. Die unterdurchschnittliche Auslastung habe keine Berücksichtigung gefunden. Auch seien nicht die tatsächlich bezahlten Zinsen berücksichtigt worden. Weiters decke sich die in den Prognosen unterstellte Fremdmittelbewirtschaftung nicht mit den tatsächlichen Verhältnissen, zumal nach den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung vom 29. November 2002 tatsächlich nicht die in den Prognoserechnungen angesetzten Annuitäten geleistet worden seien. Eine solche, von den tatsächlichen Verhältnissen von Anbeginn der Betätigung abstrahierende Prognoserechnung sei in keiner Weise geeignet, die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung aufzuzeigen.

Angesichts der erklärten Werbungskostenüberschüsse stehe fest, dass mit der tatsächlich erfolgten Verwertung der Nutzungsrechte kein Gesamtüberschuss der Einnahmen innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielt werden könne. Dies sei im Übrigen vom Beschwerdeführer wie auch von seinem steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 29. November 2002 außer Streit gestellt worden. Die in Rede stehenden Vermietungstätigkeit sei somit keine Einkunftsquelle.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde mit Beschluss vom 24. Februar 2003, B 266/03 ua, ab. Zugleich trat er die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ausgehend von dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, der absehbare Zeitraum, innerhalb dessen im Falle der Vermietung ein Gesamterfolg erwirtschaftbar sein muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen (vgl das hg Erkenntnis vom 10. Juli 1996, 92/15/0101). Dieser absehbare Zeitraum stimmt mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs 4 der LVO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Stammfassung, BGBl 33/1993, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs 3 der LVO überein, kommt daher sowohl bei der unter § 1 Abs 1 der LVO fallenden als auch bei der unter § 1 Abs 2 fallenden Gebäudevermietung zur Anwendung (vgl das hg Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 97/15/0166).

Sowohl Abs 1 als auch Abs 2 des § 1 LVO ordnen an, dass Gegenstand der Liebhabereiprüfung jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit ist. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist für jede einzelne Einkunftsquelle zu beurteilen, ob eine solche oder ob Liebhaberei vorliegt (vgl die hg Erkenntnisse vom 4. Juni 2003, 97/13/0213, und vom 29. Jänner 1997, 97/13/0015).

Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl das bereits erwähnte hg Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171). Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es um die Beurteilung geht, ob die bei der Beweiswürdigung angestellten Erhebungen schlüssig sind und der Sachverhalt vollständig erhoben ist (vgl Ritz, BAO-Kommentar2, § 167 Tz 10).

Die belangte Behörde trifft im angefochtenen Bescheid die Feststellung, dass die vom Beschwerdeführer vorgenommene Verwertung der Nutzungsrechte, so wie er diese tatsächlich betrieben habe, nicht geeignet gewesen sei, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb eines absehbaren Zeitraumes (von ca 20 Jahren) zu erwirtschaften.

Dieser Sachverhaltsfeststellung des angefochtenen Bescheides tritt die Beschwerde nicht entgegen. Sie wiederholt ausdrücklich (auf Seite 5 der Beschwerdeergänzung) die Feststellung des angefochtenen Bescheides, wonach bei der tatsächlich erfolgten Verwertung der Nutzungsrechte kein Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielt werden könne.

Der Beschwerdeführer bringt allerdings vor, es sei rechtlich unrichtig, mit den tatsächlich erwirtschafteten Ergebnissen zu operieren. Die Ertragsfähigkeit einer Betätigung müsse nämlich in Form einer ex ante Betrachtung festgestellt werden. Im Mittelpunkt der Beschwerde steht das Vorbringen, der Beschwerdeführer habe Prognoserechnungen erstellt und im September 2000 der Abgabenbehörde vorgelegt. Diese Prognoserechnungen seien aus einem ex ante Blickwinkel erstellt worden. Der Beschwerdeführer habe sich nach Vorlage der Prognoserechnungen im September 2000 entschlossen, diese Prognoserechnungen durch einen Sachverständigen für Hotellerie und Gastronomie prüfen zu lassen. In der Folge habe er der Abgabenbehörde das Gutachten vom 3. Oktober 2000 vorgelegt. Der Sachverständige sei zum Ergebnis gekommen, dass die Prognoserechnung "bezogen auf das Bezugsjahr" im Wesentlichen sachlich richtig sei. Der Beschwerdeführer rügt sodann mit detaillierten Ausführungen, die belangte Behörde habe sich zu Unrecht nicht den Ausführungen des Gutachtens (betreffend Erwartung für Vollbelegstage, erzielbare Nettoerlöse pro Zimmer, erzielbare Einnahmensteigerung, Zinsbelastung, Abschreibung und Betriebskosten) angeschlossen. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde sei daher nicht schlüssig.

Vor diesem Hintergrund ist es für das verwaltungsgerichtliche Verfahren nicht entscheidungserheblich, ob der Beschwerdeführer bzw sein Vertreter in der mündlichen Verhandlung vom 29. November 2002 auch vorgebracht haben, die tatsächliche Verwertung der Nutzungsrechte führe innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht zu einem positiven Gesamtergebnis. Ein solches Vorbringen erstattet zu haben, bestreitet nämlich der Beschwerdeführer, während sich ein solches Vorbringen in der Niederschrift über die mündliche Verhandlung (§ 285 Abs 3 BAO) festgehalten findet (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 97/15/0209).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im bereits erwähnten Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, zum Ausdruck gebracht, ein Beobachtungszeitraum diene der Gewinnung von Erkenntnissen über die Erfolgsaussichten der Tätigkeit.

Innerhalb des Beobachtungszeitraumes muss anhand von objektiven Umständen die Überschussermittlungsabsicht (bzw Überschusserzielungsmöglichkeit) nachvollziehbar sein (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 14.2, Seite 20/6).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 24. März 1998, 93/14/0028, zu Recht erkannt hat, ist ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten, zumal es ansonsten keines Beobachtungszeitraumes bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist.

Aus diesen rechtlichen Erwägungen folgt für den gegenständlichen Fall, dass eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein darf. Eine Prognose, die bereits für das erste Jahr (genauso wie für die unmittelbar nachfolgenden Jahre des Beobachtungszeitraumes) in eklatantem Ausmaß von anderen Werten ausgeht, als sie bei der tatsächlich vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten sind, ist nicht geeignet, einen Beweis für die Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen.

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren im September 2000 Prognoserechnungen über seine im Jahr 1993 begonnene Vermietung vorgelegt. (Nach den Ausführungen in der ersten mündlichen Verhandlung vom 7. September 2000, Seite 8 der Niederschrift, wird von einem der "Stammgesellschafter" vorgebracht, die "Stammgesellschafter" seien nach dem Ergehen des hg Erkenntnisses vom 24. Februar 2000, 97/15/0166, "herangegangen und haben auf der Basis der damaligen Situation diese Prognoserechnungen angestellt".) Die Prognosen weisen für das erste Jahr (kumuliert für alle Mietobjekte) eine Zinsbelastung von 379.000 S aus. Dem stehen im ersten Jahr tatsächliche Zinsaufwendungen 1,017.872 S gegenüber. Auch bei den anderen Werbungskosten und vor allem auch bei den Einnahmen des ersten Jahres weicht die Prognose gravierend von den tatsächlichen Ergebnissen des ersten Jahres ab. Gravierende Abweichungen bestehen auch für die nachfolgenden Jahre des Beobachtungszeitraumes.

Die vom Beschwerdeführer somit vorgelegten Prognosen knüpfen in keiner Weise an die tatsächlichen Verhältnisse zu Beginn der Vermietung in der vom Beschwerdeführer gewählten Bewirtschaftungsart an. Weil die Prognosen nicht von den tatsächlichen Verhältnissen zu Beginn der Vermietung ausgehen, besteht kein Bezug zur konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Art der Bewirtschaftung (einschließlich der vollkommenen Fremdfinanzierung des Preises von 10,197.000 S für das Nutzungsrecht an 128 m2 zu den tatsächlich im konkreten Fall gegebenen Konditionen).

In dieser Art erstellte Prognosen belegen daher nicht, was im Rahmen der Liebhabereiprüfung festzustellen ist, nämlich die Ertragsfähigkeit der Vermietung in der vom Steuerpflichtigen konkret ausgeübten Art der Bewirtschaftung. Das gilt in gleicher Weise für ein eine solche Prognose bestätigendes Gutachten. Auch ein Gutachten entbehrt des Zusammenhanges mit der konkret vom Steuerpflichtigen gewählten Art der Bewirtschaftung, wenn es nicht bei den tatsächlich zu Beginn der Vermietung bestehenden Verhältnissen seinen Ausgangspunkt nimmt.

Solcherart können die vom Beschwerdeführer erstellten Prognosen und das diese Prognosen im Wesentlichen bestätigende Gutachten die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht als unschlüssig erweisen.

Streitgegenstand des angefochtenen Bescheides ist die Frage, ob die Verwertung von drei gesonderten Nutzungsrechten an Appartements in Form einer (Unter)Vermietung - jeweils für sich - eine Einkunftsquelle begründet oder als steuerliche Liebhaberei zu beurteilen ist. Dabei kommt es nicht darauf an, wie die Abgabebehörde die Verwertung von Nutzungsrechten an 27 Appartements durch eine Treugebergemeinschaft abgabenrechtlich beurteilt hat.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II 333/2003.

Wien, am 30. Oktober 2003

Schlagworte

Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2003150028.X00

Im RIS seit

05.12.2003

Zuletzt aktualisiert am

28.03.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at