

TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/16 2000/14/0159

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.09.2003

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 §2 Abs3;

EStG 1972 §28;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3 Z6;

EStG 1988 §2 Abs3;

EStG 1988 §28;

LiebhabeIV 1993;

LiebhabeIV;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des S in W, vertreten durch Dr. Helmut Blum, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Mozartstraße 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 24. März 1999, Zlen. RV-083.95/1-6/1995, RV-003.96/1-6/1996, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Umsatzsteuer 1987 bis 1990, Einkommensteuer 1988 und 1989), Umsatzsteuer 1987 bis 1990 sowie Einkommensteuer 1987 bis 1993,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie Einkommensteuer 1991 bis 1993 betrifft, zurückgewiesen.

2. zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Wiederaufnahme der Verfahren sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1987 bis 1990 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

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

Begründung

Im Jahre 1987 errichtete der Beschwerdeführer im Rahmen einer Bauherrengemeinschaft 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.

Mit Bescheiden vom 30. Juni bzw. 20. Juli 1995 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 1987 bis 1990 und Einkommensteuer 1988 und 1989 wieder auf und erließ geänderte Abgaben-, sowie hinsichtlich der Jahre 1987 und 1990 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide. Dabei beurteilte das Finanzamt die Vermietung als steuerliche Liebhaberei. In der Begründung der Bescheide wurde zur Wiederaufnahme der Verfahren ausgeführt, weder aus den Abgabenerklärungen für die Jahre 1987 bis 1990 noch aus den diesen angeschlossenen Beilagen und den vorgelegten Unterlagen habe die Frage des Vorliegens einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle beurteilt werden können. Im Zeitpunkt der Erlassung der die Verfahren abschließenden Bescheide seien dem Finanzamt die Verträge, der Projektentwurf und die vom Beschwerdeführer verfasste Prognoserechnung nicht bekannt gewesen. Erst im Mai 1992 habe das Finanzamt durch eine Vorhaltsbeantwortung Kenntnis von der Prognoserechnung und vom Inhalt der zahlreichen Verträge und Unterlagen erhalten. Die Kenntnis dieser Tatsachen und Beweismittel führe zur Versagung der Qualifikation der Vermietung als Einkunftsquelle.

Der Beschwerdeführer habe im Herbst 1987 einen Miteigentumsanteil an einem Grundstück erworben, auf welchem er zusammen mit den anderen Miteigentümern im Rahmen eines Bauherrenmodells ein Gebäude errichtet habe. Anschließend sei Wohnungseigentum begründet worden. Seit März 1989 vermiete der Beschwerdeführer die Wohnung (Ausmaß 35 m²) um einen monatlichen Nettomietzins von S 3.800,--. Mit der Abwicklung des gesamten Vorhabens, der kaufmännischen und technischen Betreuung sowie der Beschaffung der Finanzierung sei auf Grund des am 18. September 1987 abgeschlossenen Treuhandvertrages die C-Treuhand GmbH betraut worden. Im von der Treuhänderin verfassten Projektentwurf sei eine Wirtschaftlichkeitsberechnung beinhaltet. Für die Vermietungsphase werde bei Zugrundelegung eines jährlichen AfA-Satzes von 2 %, einer Kreditlaufzeit von 20 Jahren, einem Zinssatz von 8,25 % dekursiv, einer monatlichen Pauschalrate von ca. S 5.900,--, einer monatlichen Nettomiete von S 3.200,-- und einer Mietensteigerung von jährlich 5 % ein positives steuerliches Totalergebnis für das 20. Vermietungsjahr (also das Jahr 2008) prognostiziert.

Der Beschwerdeführer habe negative Einkünfte auf Vermietung und Verpachtung in folgender Höhe erklärt: 1987 S - 288.387,--, 1988 S - 60.008,--, 1989 S - 41.659,--, 1990 S - 20.001,--.

Die tatsächlichen Errichtungskosten der Wohnung von ca. S 900.000,-- seien wie folgt finanziert worden: Mit Vertrag vom 6. November 1987 habe der Beschwerdeführer einen Zwischenfinanzierungskredit in Höhe von maximal S 850.000,-- bis zur Baufertigstellung vereinbart, den er laufend in jenem Ausmaß, in welchem ein Finanzierungsbedarf auf Grund zu begleicher Rechnungen entstanden sei, in Anspruch genommen habe. Die "Endfinanzierung" sei durch einen Kredit der R-Bank in Höhe von S 690.000,-- (im Übrigen aus Eigenmitteln) erfolgt.

In einer Erläuterung zu seiner Prognoserechnung habe der Beschwerdeführer ausgeführt, seine ursprüngliche Planung sei von einer Resttilgung im Jahre 1992 ausgegangen; tatsächlich sei der Bankkredit allerdings bereits Anfang 1991 zur Gänze getilgt worden, sodass ab dem Jahr 1991 keine Zinsen mehr angefallen seien.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei in einer außerordentlichen Fremdmitteltilgung mit nicht durch die Vermietung erwirtschafteten Mitteln eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken, die nicht dazu führe, abgelaufene Zeiträume an Hand der geänderten Verhältnisse zu beurteilen. Im Projektentwurf werde von einer Kreditlaufzeit von 20 Jahren und einem Zinssatz von 8,25 % ausgegangen. Mit Darlehens- und Pfandbestellungsurkunde vom 29. Juli 1988 habe der Beschwerdeführer einen Kredit zu eben diesen Bedingungen aufgenommen. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die Tilgung des Darlehens sei vorläufig für 1992 geplant gewesen, erweise sich daher als bloßes Zweckvorbringen. Für die bisher nicht veranlagten Jahre ab 1991 müsse daher für die Prognoserechnung vom Fortbestehen der Fremdmittel ausgegangen werden.

Setze man ab dem Jahre 1991 weiterhin (fiktiv) Zinsen an, so ergäbe sich im Jahr 2000 (also nach 14 Jahren der Vermietung) noch immer ein Totalverlust von S 262.680,--. Dazu komme, dass die Annahme der Steigerung der Mieteinnahmen um jährlich 5 % nicht realistisch sei. Zudem seien weitere Werbungskosten, insbesondere Reparaturkosten, noch nicht berücksichtigt.

In der Berufung gegen diese Bescheide des Finanzamtes wurde u. a. vorgebracht, die Projektunterlagen der Treuhänderin seien für den Beschwerdeführer nicht die wirtschaftliche Grundlage für die Investitionsentscheidung gewesen. Er habe die Treuhänderin nicht mit der Vermietung und der Beschaffung der Finanzierung beauftragt. Er habe nachweislich von vornherein über genügend Barmittel verfügt. Er habe lediglich kurzfristig einen Kredit in Anspruch genommen, da seine Barmittel gut angelegt gewesen seien. Es sei jedoch bereits ursprünglich die Rückzahlung vorgesehen gewesen. Diese Rückzahlung sei ca. 1 1/2 Jahre vor dem Vorhalt des Finanzamtes (vom Mai 1992) erfolgt.

Für die Jahre 1991, 1992 und 1993 veranlagte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der vom Beschwerdeführer erklärten Höhe (S 33.357,--, S 34.499,--, S 21.046,--), da seiner Ansicht nach ab dem Jahre 1991 eine Änderung der Wirtschaftsführung vorliege, welche ab diesem Zeitpunkt die Beurteilung der Vermietung als Einkunftsquelle erlaube. Der Beschwerdeführer berief auch gegen diese Bescheide und brachte vor, die Beurteilung der Vermietung für die Jahre ab 1991 sei von der Beurteilung für die Vorjahre abhängig.

In der Eingabe vom 4. November 1998 brachte der Beschwerdeführer vor, bereits im Zeitpunkt der Errichtung des Objektes sei ihm bekannt gewesen, an wen er dieses vermiete. Bei ihm sei das subjektive Ertragsstreben im Vordergrund gestanden. Die in einem Projektentwurf der C-Treuhand GmbH angestellte Wirtschaftlichkeitsberechnung sei ihm unbekannt und für ihn nicht maßgebend. Im Hinblick auf die Finanzierung sei Folgendes festzuhalten: Er habe über entsprechende Barmittel verfügt, um das Projekt bereits von der Startphase an aus Eigenmitteln zu finanzieren. Diese Eigenmittel seien entsprechend angelegt gewesen. Jedes Bauvorhaben werde von einem Investor während der Bauphase über das sogenannte "Baukonto" finanziert, damit eine Übersicht über die Kosten bestehe und angelegte Gelder nicht stückweise abgerufen werden müssten. Nach Abschluss der Bauphase erfolge dann eine entsprechende Umfinanzierung, welche im gegenständlichen Fall kurzfristig über die R-Bank erfolgt sei. Somit sei über den Zeitraum von rund drei Jahren eine Zwischenfinanzierung erfolgt, da dies unter Berücksichtigung der subjektiven Verhältnisse des Beschwerdeführers die ertragreichste Finanzierung gewesen sei. Nach Fertigstellung des Projektes und ca. 1,5 Jahre vor dem ersten Einschreiten des Finanzamtes sei der gesamte Kredit getilgt worden. Da die langfristige Finanzierung mit Eigenmitteln bereits bei Errichtung des Projektes vorgesehen gewesen sei, könne von einer Änderung der Bewirtschaftungsart nicht gesprochen werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 1991 bis 1993 teilweise Folge gegeben, im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Aus den Abgabenerklärungen und den diesen angeschlossenen Beilagen für die Jahre 1987 bis 1990 sowie den vorgelegten Unterlagen, die lediglich die Höhe und nur ansatzweise den Grund der geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse dokumentierten, hätte die Frage des Vorliegens einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle nicht beurteilt werden können. Es sei insbesondere nicht ersichtlich gewesen, zu welchem Zeitpunkt ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten eintreten sollte. Kenntnis vom Inhalt der für die Vermietungstätigkeit relevanten Unterlagen habe das Finanzamt erst Ende April 1992 durch die Beantwortung des Vorhaltes vom 3. April 1992 erlangt. Zu den vorgelegten Unterlagen zählten insbesondere der Prospekt samt darin enthaltener Ertragsvorschau, die Bedingungen der Zwischen- und Endfinanzierung sowie die vom Beschwerdeführer erstellte (handschriftliche) Prognoserechnung. Diese Unterlagen stellten Gründe für die Wiederaufnahme der Verfahren dar, weil die Kenntnis dieser Tatsachen und Beweismittel bereits ursprünglich zur Versagung der Qualifikation der Vermietung als Einkunftsquelle geführt hätte. In der ursprünglich mit der Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 1992 vorgelegten Prognoseberechnung trete ein Total-Einnahmenüberschuss bereits im Jahre 1998 auf. In der in der Berufungsergänzung vom 4. November 1998 ausgewiesenen Prognoserechnung ergebe sich der Total-Einnahmenüberschuss hingegen erst im Jahre 2001; dabei seien abweichend von der Erstprognose Mietzinssteigerungen lediglich in Höhe der Inflationsrate angesetzt worden. Beide Prognoserechnungen gingen von einer erheblichen Reduktion der Zinsbelastung durch eine beschleunigte vollständige Kreditrückzahlung aus.

Die vom Beschwerdeführer prognostizierte Erzielung eines Total-Einnahmenüberschusses sei sohin nur unter Einbeziehung der - tatsächlich auch erfolgten - vollständigen Kredittilgung im Jahre 1991 (hinsichtlich des 1988 über eine Laufzeit von 20 Jahren aufgenommenen Darlehens von S 690.000,--) erzielbar. Eine derartige vorzeitige Kredittilgung nach nur drei Jahren Laufzeit bringe eine erhebliche Verkürzung der Laufzeit eines Kredites und damit auch der Zinsenbelastung mit sich und führe in Folge dessen naturgemäß dazu, dass ein Einnahmenüberschuss innerhalb eines kürzeren Zeitraumes möglich sei. Werde die Kredittilgung, wie dies im Vertrag vorgesehen sei, bis zum

Ablauf des Jahres 2008 angenommen (Zeitraum von 22 Jahren), so seien für diesen Zeitraum Werbungskosten von S 1,76 Mio. anzunehmen, denen prognostizierte Mieteinnahmen von S 1,38 Mio. gegenüberstünden. Würde die im Kreditvertrag vorgesehene Rückzahlungsdauer unterstellt, ergebe sich ein Gesamt-Einnahmenüberschuss erst im 27. bzw. 29. Jahr.

Der Überlegung, dass die vorzeitige Tilgung der Fremdmittel nicht zu berücksichtigen sei, halte der Beschwerdeführer entgegen, dass die Tilgung von Anbeginn geplant gewesen sei. Nach Ansicht der belangten Behörde sei dieses Vorbringen jedoch insoweit unbeachtlich, als es nicht auf die subjektive Planung des Abgabepflichtigen ankomme, ob bzw. wann er derartige Zahlungen leiste, sondern woher die verstärkt eingesetzten Mittel resultierten. Für den Fall, dass die Mittel nicht aus der konkreten Tätigkeit erwirtschaftet seien, sondern von außen zugeführt worden seien, liege jedenfalls eine Änderung der Bewirtschaftungsform vor, und zwar ab jenem Veranlagungszeitraum, in dem die wesentliche Änderung der Bewirtschaftung durch erkennbare Maßnahmen des Steuerpflichtigen dokumentiert sei. Im Beschwerdefall sei unbestritten, dass die Mittel, die im Jahre 1990 und 1991 zur vollständigen Kredittilgung geführt haben, nicht aus der Vermietungstätigkeit, sondern aus vorhandenen Vermögensbeständen bzw. aus laufenden anderen Einkünften des Beschwerdeführers stammten. "Somit ist jedenfalls von einer Änderung der Bewirtschaftungsform auszugehen, wobei es dahingestellt bleiben kann, ob das Vorbringen,

" die Rückzahlung sei jedenfalls von Beginn an geplant gewesen,

. man habe sich jedoch in einem 'Korsett' bewegen müssen und somit auch die vom Projektbetreiber angebotene Finanzierungsform in Anspruch nehmen müssen,

überhaupt glaubhaft ist."

Es werde auch darauf verwiesen, dass der ursprünglich mit der R-Bank abgeschlossene Kreditvertrag auf 240 gleich bleibende Raten, endend mit 31. Oktober 2001, laute. Zwar sei dem Darlehensnehmer das Recht eingeräumt, das Darlehen jederzeit zurückzuzahlen, jedoch handle es sich dabei lediglich um einen formularmäßigen, die individuelle Situation des jeweiligen Kreditnehmers nicht berücksichtigenden Vordruck. Nach Ansicht der belangten Behörde sei hinsichtlich der vom Beschwerdeführer vorgelegten Prognoseerrechnung auch noch darauf zu verweisen, dass diese bis zum Jahre 2002 keinerlei Aufwendungen für Reparaturen, Instandhaltungen oder Instandsetzungen enthalte.

Nach Ansicht der belangten Behörde stelle die Vermietung sohin zunächst eine steuerlich unbeachtliche Betätigung dar; erst nach erfolgter Fremdtilgung im Jahre 1991 und somit nach Änderung der Bewirtschaftungsform sei - im Hinblick auf die Möglichkeit zur Erzielung eines Gesamt-Einnahmenüberschusses innerhalb absehbarer Zeit - eine Einkunftsquelle anzunehmen.

Der Beschwerdeführer habe auch eingewendet, dass das Finanzamt das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995, B 301/94, nicht berücksichtigt habe. Demnach seien die Einnahmenüberschüsse (der Jahre ab 1991) mit den Werbungskostenüberschüssen der Vorjahre zu verrechnen. In der Literatur (SWK 1995, A 419 ff; ÖStZ 1995, 245 ff) werde zu diesem Erkenntnis ausgeführt, im Falle einer Änderung der Bewirtschaftungsart von einer Liebhabereibetätigung zu einer Einkunftsquelle sei jener Teil der im Zeitraum der Liebhabereibetätigung angefallenen Aufwendungen, der nach der Änderung der Bewirtschaftungsart wirksam bleibe, bei Ermittlung des Ergebnisses aus der Einkunftsquelle zu berücksichtigen. Solche Aufwendungen seien gleichsam als Vorauszahlungen zu betrachten. Vorauszahlungen müssten nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten auf die betroffene Zeit aufgeteilt werden und dürften nur mit jenem Anteil einkommensmindernd berücksichtigt werden, der nicht auf die Jahre entfalle, während derer eine Betätigung nicht als erwerbswirtschaftlich angesehen werden könne. Nach Ansicht der belangten Behörde müsse eine Berücksichtigung der in der Liebhabereiphase (vor allem in den Jahren 1987 und 1988) angefallenen Aufwendungen dahingehend erfolgen, dass jener Teil dieser seinerzeitigen Aufwendungen bei Ermittlung der Vermietungseinkünfte wirksam werden müsse, der das nunmehrige Erzielen von Überschüssen ermögliche und auf die Laufzeit des Aufwandes verteilt werden könne. Dabei seien die Aufwendungen nicht mit den Nettobeträgen, sondern mit den Bruttobeträgen anzusetzen, zumal der Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden könne. Der belangten Behörde sei bewusst, dass eine derartige Betrachtung nicht dem Zu- und Abflussprinzip entspreche. Allerdings sehe das Einkommensteuerrecht und die in diesem Zusammenhang entwickelte Rechtsprechung selbst ein Abgehen vom starren Zu- und Abflussprinzip vor.

Auf den Seiten 50f des angefochtenen Bescheides heißt es dann:

"2.1.2.4.4. In konsequenter Verfolgung der Aufteilung von Aufwendungen hat diese jedoch nicht nur in zeitlicher Hinsicht, sondern auch in einer anteilmäßigen Zuordnung auf das Gebäude und den Grundanteil zu erfolgen.

Geht man davon aus, dass

-

vom Gesamtbetrag der vom Bw ermittelten reinen Anschaffungs- bzw. Errichtungskosten von S 567.000,--

-

ca. S 432.000,-- (netto) auf die Errichtung der Wohnung (der Rest auf den Grundanteil) entfallen

-

und diesbezüglich nun ein Bruttobetrag anzusetzen ist (der im Schätzungsweg um 20 % erhöht wird und nun ca. S 517.000,-- beträgt),

-

so ergibt sich ein Aufteilungsverhältnis zwischen Wohnung und nacktem Grund und Boden von 4:1, sodass

-

von den aufzuteilenden Kosten - sofern sie auch den Grundanteil betreffen - 80 % abzugsfähig sein und

-

der Rest dem nichtabschreibbaren Grundanteil hinzuzuaktivieren ist.

2.1.2.5. In Zahlen bzw. tabellarisch ausgedrückt bedeuten diese Erwägungen:

2.1.2.5.1. Die in Jahren 1987 bzw. 1988 geleisteten

Aufwendungen sind folgendermaßen zu verteilen:

geleistet 1987

Art der Auf- wendung

Nettobetrag

Bruttobetrag

Verteilungs-dauer

auszuschei-dender Anteil Grund + Boden

abzugsfähiger Betrag/Jahr

Zusammen-führung der Bauherren

26.850

32.220

RND

50/66,

67 Jahre

ja

1987/1988: 515,52

ab 1989: 388,64

Treuhand- u. Geschäfts-besorgung

14.767

17.721

RND

50/66,

67 Jahre

ja

1987/1988: 283,53

ab 1989: 212,65

technische Baubetreuung

12.700

15.240

RND

50/66,

67 Jahre

nein

1987/1988: 304,80

ab 1989: 228,60

Konzeption

14.800

17.760

RND

50/66,

67 Jahre

ja

1987/1988: 284,16

ab 1989: 213,12

kfm. Betreuung

33.150

39.780

3 Jahre

nein

1987-1989: 13.260

Ausfalls-bürgerschaft End- finanzierung

108.671

130.405,20

8 Jahre

ja

1987-1994: 13.040,52

Vermittlung End- finanzierung

22.250

26.700

22 Jahre

ja

1987-2008: 970,90

Vermittlung Zwischen- finanzierung

17.000

20.400

sofort

ja

nur 1987: 16.320

Bereitstellung Zwischen- finanzierung

83.300

sofort

ja

nur 1987: 66.640

Kredit-gebühren Hypothekar- darlehen

35.833

sofort

ja

nur 1987: 28.666,40

geleistet 1988

Art der Auf- wendung

Betrag

Verteilungs- dauer

auszuschei-dender Anteil Grund + Boden

abzugsfähiger Betrag

Kredit- gebühren

44.204,96

21 Jahre

ja

1988-2008: 1.684"

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 13. Juni 2000, B 840/99, ab. Mit Beschluss vom 12. September 2000 trat er die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. im Erkenntnis vom 27. Februar 2001, 2000/13/0137, zum Ausdruck gebracht hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO 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 "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Dies gilt auch für die Rechtslage nach der Stammfassung der LVO 1993.

Nach der Rechtslage der LVO 1993 in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997, die im gegenständlichen Fall auf Grund der vom Beschwerdeführer nach § 8 Abs. 3 abgegebenen Optionserklärung für das Jahr 1993 zur Anwendung kommt, liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 (hiezuhört die Eigentumswohnungsvermietung) Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab Beginn

der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Im gegenständlichen Fall ist von entscheidender Bedeutung, ob in der gänzlichen Fremdmitteltilgung (zu Beginn des Jahres 1991) eine Änderung der Bewirtschaftungsart zu erblicken ist. Liegt eine "Sondertilgung", somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel und damit eine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, ist diese Sondertilgung bei Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. März 2001, 98/13/0032). Die Vermietung wäre für die Zeit vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne die Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgte eine neue Beurteilung. Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, so erfolgt eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit.

Die belangte Behörde schließt im angefochtenen Bescheid nicht aus, dass die vom Beschwerdeführer betriebene Vermietung unter Berücksichtigung der vorgenommenen Fremdmitteltilgung geeignet sein kann, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften. Gesetzt den Fall, die Fremdmitteltilgung stellt keine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, ist auf der Grundlage des von der belangten Behörde festgestellten Sachverhaltes nicht auszuschließen, dass die vom Beschwerdeführer betriebene Tätigkeit für alle Streitjahre als Einkunftsquelle und als umsatzsteuerlich relevante Betätigung anzusehen ist.

Die Beschwerde lässt die Feststellung des angefochtenen Bescheides, wonach aus der streitgegenständlichen Vermietung ohne Berücksichtigung der im Jahre 1991 vorgenommenen Sondertilgung der Fremdmittel in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamt-Einnahmenüberschuss erzielbar wäre, unbekämpft. Es ist sohin unbestritten, dass die Vermietung, wie sie sich vor der (zu Beginn des Jahres 1991 erfolgten) Fremdmitteltilgung darstellt, nicht geeignet ist, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis zu erzielen. Gesetzt den Fall, die Tilgung der Fremdmittel stellt eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, wäre daher für Zeiträume bis zu dieser Änderung keine Einkunftsquelle und keine umsatzsteuerlich relevante Betätigung anzunehmen, sondern erst ab dem Zeitpunkt der Änderung.

Soweit der angefochtene Bescheid Einkommensteuer 1991 bis 1993 betrifft, formuliert die Beschwerde als Beschwerdepunkt das Recht auf "Anerkennung der Vermietungseinkünfte als Einkunftsquelle". Der Beschwerdeführer kann hinsichtlich Einkommensteuer 1991 bis 1993 (der angefochtene Bescheid geht für diese Jahre von einer Einkunftsquelle aus und mindert den Einnahmenüberschuss zudem - gestützt auf die oben angeführten Literaturstellen - um einen Teil der in Vorjahren angefallenen Aufwendungen) nicht in seinen Rechten verletzt sein. In diesem Umfang war die Beschwerde daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen.

Was den übrigen Abspruch des angefochtenen Bescheides betrifft, gilt Folgendes:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt die Sondertilgung der Fremdmittel dann keine Änderung der Bewirtschaftungsart dar, wenn diese Art des Fremdmittelabbaues Teil eines von Anfang an bestandenen Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. März 2001, 98/13/0032, und vom 19. Juli 2000, 96/13/0021).

Die belangte Behörde vertritt dem gegenüber im angefochtenen Bescheid (Seite 38) die Auffassung, eine Sondertilgung von Krediten aus nicht durch die Vermietung erwirtschafteten Geldmittel stelle in jedem Fall eine Änderung der Bewirtschaftungsart dar. Es komme daher nicht darauf an, ob die Rückzahlung von Beginn an geplant gewesen sei. Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt und als Folge dessen Feststellungen über den am Beginn der Investition vom Beschwerdeführer gefassten Finanzierungsplan nicht getroffen. Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass er beim Einsteigen in das Bauprojekt eine bestimmte Fremdmittelfinanzierung habe übernehmen müssen, die kurzfristige Fremdmitteltilgung von ihm aber von vornherein geplant gewesen sei. Soweit der angefochtene Bescheid Umsatz- und Einkommensteuer 1987 bis 1990 betrifft, ist er somit mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

In der Beschwerde wird zwar in keiner Weise konkret die Fehlerhaftigkeit der Feststellungen des angefochtenen Bescheides betreffend die erst durch die Beantwortung des Vorhaltes vom 3. April 1992 dem Finanzamt bekannt gewordenen und damit im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommenen Tatsachen dargetan. Da allerdings gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Wiederaufnahme der Verfahren 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 (gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit der Wiederaufnahme die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden), erweist sich auch die Wiederaufnahme der Verfahren als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Wegen des auf die Verkennung der Rechtslage zurückzuführenden Unterbleibens der Feststellung über den vom Beschwerdeführer hinsichtlich seiner konkreten Eigentumswohnung von vornherein gefassten Finanzierungsplan kann nämlich nicht beurteilt werden, ob neu hervorgekommene Tatsachen in Zusammenhang mit sonstigen Verfahrensergebnissen zu Recht zu einem anders lautenden Bescheid geführt haben.

Der angefochtene Bescheid ist sohin, soweit er nicht Einkommensteuer 1991 bis 1993 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Diese Entscheidung konnte in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat getroffen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 16. September 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2000140159.X00

Im RIS seit

21.10.2003

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at