

TE Vwgh Erkenntnis 2003/5/27 99/14/0331

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 27.05.2003

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3;

LiebhabeIV §1 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Racek, über die Beschwerde des Dr. GG in BZ, vertreten durch Dr. Michael Metzler, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Landstraße 49, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 29. Oktober 1999, Zl. RV276/1-7/1998, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1983 und 1984 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1983 bis 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Jahr 1983 erwarb der Beschwerdeführer, ein Arzt, Liegenschaftsanteile, um auf der Liegenschaft in einem Wohnpark (in der Folge Wohnpark F.) mit anderen Bauherren ein Reihenhaus zu errichten. In der Folge wurde dieses nach Einräumung von Wohnungseigentum vermietet. Der Beschwerdeführer erklärte diesbezüglich für die Jahre 1983 bis 1992 jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (im Gesamtausmaß von rund S 1,6 Mio.). Anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 1983 bis 1992 verweigerte das Finanzamt die Anerkennung der vom Beschwerdeführer erklärten Verluste aus dem betreffenden Objekt mit der Begründung, dass die Vermietungstätigkeit in absehbarer Zeit kein positives Gesamtergebnis erwarten lasse, sodass Liebhabe vorliege. Auch die Umsatzsteuer wurde entsprechend abgeändert.

Im Jahr 1986 beteiligte sich der Beschwerdeführer wie zahlreiche andere Personen im Rahmen eines

Beteiligungsmodells als (echter) stiller Gesellschafter mit einer Einlage von S 420.000,-- zuzüglich eines Agios von 5 % (insgesamt S 441.000,--) am Unternehmen der H.-GmbH, welche sich mit der Verwertung von Nutzungsrechten an mehreren Hotels im Rahmen von Timesharing-Verträgen beschäftigte. Für die Jahre 1986 bis 1989 erklärte der Beschwerdeführer diesbezüglich folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen:

1986:

-

S

441.000,--

1987:

+

S

16.800,--

1988:

+

S

16.800,--

1989:

+

S

5.644,80

Nach Einlangen einer Mitteilung der Großbetriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes für Körperschaften in Wien, wonach neben einer Änderung der Verlustzuweisungen laut einer bei der H.-GmbH. durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1986 bis 1989 aus dortiger Sicht für die echten stillen Gesellschafter aus der Beteiligung an der H.-GmbH. voraussichtlich kein Gesamtgewinn entstehen werde, und weiteren Verfahrensschritten wurden anlässlich der Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer der Jahre 1986 bis 1989 die für diese Zeiträume erklärten Ergebnisanteile aus der Beteiligung an der H.-GmbH. mangels Bestehens einer Einkunftsquelle nicht berücksichtigt (für die Jahre 1990 bis 1992 wurden aus der Beteiligung an der H.-GmbH keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt).

Der Beschwerdeführer erhob gegen die genannten Bescheide Berufung und beantragte, die Vermietung des Objektes im Wohnpark F. sowie die Beteiligung an der H.-GmbH. als Einkunftsquellen anzuerkennen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Hinsichtlich des Objektes im Wohnpark F. wies die belangte Behörde darauf hin, dass der Beschwerdeführer diesbezüglich in den Jahren 1984 bis 1997 insgesamt rund S 1,1 Mio. an Mieteinnahmen und in den Jahren 1983 bis 1997 insgesamt rund S 2,7 Mio. an Werbungskosten erklärt habe. Demnach betrage das Gesamtergebnis aus der gegenständlichen Vermietungstätigkeit nach 15 Jahren seit Grundstückserwerb rund - S 1,6 Mio. Unter Zugrundelegung der Zahlen der vom Beschwerdeführer im Jahr 1993 vorgelegten Prognose könnte demnach erst im Jahr 2015 (somit 33 Jahre nach Grundstückserwerb) ein positives Gesamtergebnis erzielt werden. Dazu sei zu bemerken, dass die belangte Behörde von der für den Beschwerdeführer günstigsten Variante und den von ihm selbst ermittelten Werten ausgehe. Der Beschwerdeführer behauptete, dass ab Dezember 1997 eine Neuvermietung um einen monatlichen Nettomietzins von S 10.000,-- erfolgt sei. Aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Mietvertrag vom 1. Oktober 1987 gehe eine Vermietung ab Oktober 1987 um einen monatlichen Nettomietzins von rund S 5.300,-- hervor. Einen neuen Mietvertrag habe der Beschwerdeführer jedoch nicht vorgelegt, sodass die belangte Behörde diese Behauptung nicht als erwiesen ansehe. Aber selbst wenn man von einem monatlichen Nettomietzins in Höhe von S 10.000,-- ausginge, würde dies lediglich eine Verkürzung des Zeitraumes bis zur Erzielung eines Totalüberschusses auf 29 Jahre bewirken. Ergebe sich wie im gegenständlichen Fall frühestens erst nach 33 bzw. 29 Jahren ein positives Ergebnis aus der

Vermietung eines Reihenhauses, so sei nach Ansicht der belangten Behörde jener Zeitpunkt nicht mehr absehbar, ab dem tatsächlich positive Einkünfte erzielt werden bzw. sich die Tätigkeit jemals lohnend gestalte. Im Übrigen werde zur Qualifikation der gegenständlichen Vermietungstätigkeit auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. März 1998, 93/14/0028, verwiesen, in welchem in einem gleich gelagerten Fall die Beurteilung als Liebhaberei nicht als rechtswidrig angesehen wurde.

Hinsichtlich der Beteiligung des Beschwerdeführer an der H.- GmbH verwies die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 95/14/0146. In diesem Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof in einem ebenfalls eine Beteiligung an der H.-GmbH betreffenden Fall zum Ausdruck gebracht, dass es nach der bestehenden Übung von Personen, die eine stille Beteiligung zur Erzielung von Einnahmen eingingen, nicht mehr als übliche Rentabilitätsdauer angesehen werden könne, wenn erst nach 17 Jahren ab Eingehen der Beteiligung das eingesetzte und durch Verlustzuweisung im ersten Jahr weitgehend aufgebrauchte Kapital wiederum erwirtschaftet werde und Einnahmen in Höhe von ca. 11 % des Nominalbetrages der stillen Beteiligung erzielt würden. Aus diesem Erkenntnis gehe hervor, dass der (damalige) Beschwerdeführer im Zuge des Berufungsverfahrens eine Erlösprognose vorgelegt habe, in welcher die auf Grund einer Betriebsprüfung bei der H.-GmbH gekürzten Ergebnisanteile der stillen Gesellschafter berücksichtigt worden seien. Ausgehend von dieser Änderung der Verluste sei der (damalige) Beschwerdeführer in der von ihm vorgelegten Prognose bei Ansatz der ursprünglich für die Jahre ab 1990 prognostizierten Gewinnanteile zu einem steuerlichen Gesamtüberschuss im Jahr 2003 gelangt. Auch im vorliegenden Fall ergebe sich bei Berücksichtigung der dem Beschwerdeführer bekannt gegebenen geänderten Verlustanteile für die Jahre 1986 bis 1989 und unter Ansatz der prognostizierten Gewinnanteile für die Jahre ab 1990 keine Änderung in der Gesamtüberschussbetrachtung. In der Folge ging die belangte Behörde unter Anführung der näheren Berechnung davon aus, dass das steuerliche Gesamtergebnis für den Zeitraum 1986 bis 2004 (also in einem Zeitraum von 19 Jahren ab Erwerb der Beteiligung) plus 5,5 % des Nominales betragen habe. Hinsichtlich einer vom Beschwerdeführer vorgelegten Mitteilung der H.-GmbH vom 27. März 1997, wonach auf Grund der bei der Gesellschaft durchgeführten Betriebsprüfung die Verlustanteile der echten stillen Gesellschafter für die Jahre 1986 bis 1990 geändert und insgesamt reduziert worden seien, sodass sich der Zeitraum für die Erreichung eines positiven Gesamtergebnisses von 17 auf 15 Jahre verkürzt habe, sei zu bemerken, dass dieses Schreiben nicht an den Beschwerdeführer, sondern an einen Dr. Erich N. gerichtet gewesen sei, welcher offensichtlich eine Kapitaleinlage von S 105.000,- getätigt habe. In der Folge trat die belangte Behörde mit näherer Begründung der Ansicht des Beschwerdeführers entgegen, dass das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996 durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 überholt sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Hinsichtlich des Objektes im Wohnpark F. rügt der Beschwerdeführer u.a., dass die belangte Behörde die von ihm behauptete Neuvermietung ab Dezember 1997 um einen monatlichen Nettomietzins von S 10.000,- als nicht erwiesen angesehen hat. Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deshalb nicht auf, weil die belangte Behörde zwar das diesbezügliche Vorbringen des Beschwerdeführers nicht als erwiesen angesehen hat, dennoch aber zum Ausdruck gebracht hat, dass auch eine Berücksichtigung dieses Umstandes zu keiner entscheidungswesentlichen Verkürzung des Zeitraumes bis zur Erzielung eines Totalüberschusses geführt hätte (von 33 auf 29 Jahre).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits für Zeiträume vor dem Geltungsbereich der L-Vo und in deren Geltungsbereich insbesondere für Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 L-Vo wiederholt ausgesprochen hat, ist eine Betätigung nur dann als Einkunftsquelle anzusehen, wenn nach der ausgeübten Art der Betätigung objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, d.h. wenn nach der konkreten Art der Wirtschaftsführung ein positives steuerliches Gesamtergebnis innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erzielbar ist. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bei einer Vermietungstätigkeit ist eine Zeitspanne zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hiebei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder

Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind. Dass es sich beim so umschriebenen Zeitraum (in Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) um einen solchen von ca. 20 Jahren handelt, hat der Verwaltungsgerichtshof etwa in seinem Erkenntnis vom 28. März 2000, 98/14/0217, zum Ausdruck gebracht.

Vor diesem Hintergrund ist der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht der belangten Behörde zuzustimmen, dass es nicht entscheidungswesentlich ist, wenn die Prognose ergeben sollte, dass zur Erzielung des Totalüberschusses nicht ein Zeitraum von 33, aber doch ein solcher von 29 Jahren erforderlich sein wird.

Verfehlt ist auch die Rüge, die belangte Behörde hätte eine ursprünglich nicht vorgesehene, frühzeitige Darlehenstilgung im Jahr 1992 berücksichtigen müssen. Wie der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach ausgeführt hat, ist eine Sondertilgung, wenn sie nicht planmäßig erfolgt, bei Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. März 1998, 93/14/0028). Auf das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 92/13/0139, beruft sich der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zu Unrecht: Vor dem Hintergrund der Beurteilung der Schlüssigkeit der behördlichen Beweiswürdigung hat der Verwaltungsgerichtshof damals zum Ausdruck gebracht, dass im Fall einer objektiv ertragsfähigen Betätigung bei Eintritt planwidriger Ereignisse (damals konkret die Zahlungsunfähigkeit des Mieters) Liebhaberei dann nicht anzunehmen sein wird, wenn der Steuerpflichtige sein Streben nach Gewinnerzielung durch eine nach Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientierte, rasche Reaktion dokumentiert. Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde aber selbst bei im Wesentlichen planentsprechenden Ergebnissen der Vermietungstätigkeit von einer nicht objektiv ertragsfähigen Betätigung ausgegangen. Auch dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, Slg. 7107/F, lag entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers keineswegs ein in jeder Hinsicht vergleichbarer Fall zu Grunde.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt auch die Ansicht des Beschwerdeführers nicht, die Bemängelung durch die belangte Behörde, dass in der Prognoserechnung trotz langer Zeitdauer keine Reparatur- und Instandhaltungskosten eingeplant seien, sei unbegründet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. März 1998, 93/14/0028). Mit dem Hinweis darauf, dass innerhalb der ersten 10 Jahre nach Errichtung des Objektes kein diesbezüglicher Aufwand angefallen sei, wird im Übrigen nicht nachvollziehbar dargetan, dass ein solcher Aufwand auch in den darauf folgenden 10 Jahren nicht zu erwarten ist.

Der Beschwerdeführer zeigt aber auch nicht auf, dass die Vernachlässigung der von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Rechtsanwalts- und Gerichtskosten aus Anlass mehrerer gegen in die Konzipierung und Abwicklung des Wohnpark-Projekts involvierte Gesellschaften anhängig gemachter Gerichtsverfahren entscheidend zur Verkürzung des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn zu erzielen war, geführt hätte.

Soweit der Beschwerdeführer im Übrigen rügt, dass sich die belangte Behörde mit den Ergebnissen der diesbezüglichen Gerichtsverfahren nicht näher auseinander gesetzt hat, zeigt er eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deswegen nicht auf, weil er nicht zur Darstellung bringt, was die belangte Behörde aus diesem Verfahren für die steuerliche Beurteilung der in Rede stehenden Betätigung hätte gewinnen können.

Hinsichtlich der Beteiligung an der H.-GmbH vertritt der Beschwerdeführer - wie schon im Verwaltungsverfahren - die Ansicht, dass das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1996, 95/14/0146, in welchem bereits über eine gleichartige Beteiligung an der H.-GmbH, lediglich eines anderen stillen Gesellschafters, abgesprochen worden war, durch das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, rechtlich überholt sei, ja sogar diesem widerspreche. Der Verwaltungsgerichtshof vermag diese Ansicht nicht zu teilen. Zutreffend wird bereits im angefochtenen Bescheid darauf hingewiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 22. Oktober 1996 in Verweisung auf seine im Erkenntnis vom 3. Juli 1996 zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht die im späteren Erkenntnis zu beurteilende Rechtsfrage löste. Der Beschwerdeführer zeigt vor diesem Hintergrund nicht auf, welche Bedeutung dem von ihm erwähnten Umstand allein, dass die in der Folge mit dem zitierten Erkenntnis vom 22. Oktober 1996 entschiedene Beschwerde noch ohne Kenntnis insbesondere der Entscheidung des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996 abgefasst wurde, zukommen sollte.

Soweit der Beschwerdeführer rügt, dass die belangte Behörde ein an einen Dr. Erich N. gerichtetes Schreiben nicht würdigte, ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zutreffend darauf hinweist, dass sie ein an den Beschwerdeführer gerichtetes Schreiben gleichen Inhaltes sehr wohl würdigte, dabei allerdings zu einem anderen - vom Beschwerdeführer substantiiert nicht gerügten - Ergebnis gelangte, als der Verfasser des Schreibens. In

diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass das Beschwerdevorbringen, wonach die "Prognoserechnungen der Betriebsprüfung" (auf welchen sowohl die diesbezüglich an Dr. Erich N. als auch an den Beschwerdeführer ergangenen Schreiben beruhten) "noch" auf der durch den Verwaltungsgerichtshof mit "Erkenntnissen vom 3.7.1996" verworfenen Auslegung beruht hätten, dass "die Liebhaberei ausschließlich auf Grund der tatsächlich eingetretenen Ertragsentwicklung zu beurteilen sei", schon aus folgenden Gründen nicht nachvollziehbar ist: zunächst ist schon unklar, inwiefern die "Prognoserechnungen der Betriebsprüfung", welche ausdrücklich auf den geänderten Verlustanteilen der Jahre 1986 bis 1989 und unter Ansatz der prognostizierten Gewinnanteile für die Jahre ab 1990 basierten, auf einer Auslegung beruhen können, welche die Frage der Liebhaberei ausschließlich auf Grund der tatsächlichen Ertragsentwicklung beurteilt. Unklar ist aber auch, wodurch der Verwaltungsgerichtshof in seinen "Erkenntnissen vom 3.7.1996" zum Ausdruck gebracht haben sollte, dass er eine Auslegung, wie sie den "Prognoserechnungen der Betriebsprüfung" behaupteter Weise zu Grunde gelegen sei, verworfen hat. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rentabilitätsdauer der Beteiligung an der H.-GmbH unter Zugrundelegung allein der prognostizierten Gewinnanteile, wie dies dem Beschwerdeführer vorzuschweben scheint, keineswegs verkürzen, sondern verlängern würde. Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen ist daher ungeachtet seiner Unklarheit ebenfalls nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. Mai 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999140331.X00

Im RIS seit

15.07.2003

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at