

TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/22 98/15/0056

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.11.2001

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;
BAO §188;
BAO §192;
BAO §209 Abs1;
BAO §284 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §28;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993;
LiebhabereiV;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde des H in S, vertreten durch Dr. P. Raits, Dr. A. Ebner, Dr. W. Aichinger, Dr. P. Bleiziffer, Dr. D. Bräunlich und Mag. T. Leitner, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Ignaz-Rieder-Kai 11c, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 19. Februar 1998, GZ RV- 143.94/1-7/94, RV-023.96/1-7/96 und RV-318.97/1-7/97, betreffend u. a. Einkommensteuer 1984, 1985 und 1990 bis 1994 sowie Umsatzsteuer 1990 bis 1995, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S zu ersetzen.

Begründung

Einkommensteuer 1984 und 1985

Der Beschwerdeführer erklärte in den Jahren 1984 und 1985 u. a. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufgrund einer Beteiligung an der W KG, Serie 10 (nachfolgend: Gesellschaft). Die Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte erklärungsgemäß.

Im Jahre 1986 ergingen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Gesellschaft aus Vermietung und Verpachtung für 1984 und 1985.

Von 18. November 1987 bis 10. Dezember 1987 fand bei der Gesellschaft eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1984 bis 1986 statt. Eine weitere Betriebsprüfung wurde vom 15. Dezember 1989 bis 17. September 1992 durchgeführt. Aufgrund der Ergebnisse der letztgenannten Prüfung ergingen mit Ausfertigungsdatum 30. Oktober 1992 u.a. Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Jahre 1984 und 1985. Die Anträge der Gesellschaft auf Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die von der Wiederaufnahme erfassten Jahre wurden im wieder aufgenommenen Verfahren abgewiesen.

Für die Jahre 1984 und 1985 ersetzte das Finanzamt in der Folge die Einkommensteuerbescheide des Beschwerdeführers gemäß § 295 BAO durch Bescheide vom 10. November 1992. In diesen wurden negative Einkünfte aus der Beteiligung an der Gesellschaft nicht anerkannt.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und brachte u.a. vor, das Recht zur Festsetzung der Einkommensteuer für die Jahre 1984 und 1985 sei verjährt.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1984 und 1985 keine Folge. Eine Verjährung des Abgabenanspruchs liege nicht vor. Nach ständiger Rechtssprechung unterbrächen auch Feststellungsbescheide die Verjährung jener Abgabenansprüche, die von Feststellungsbescheiden abgeleitet seien. Ebenso wie die Erlassung eines Feststellungsbescheides eine Unterbrechung der Verjährung bewirke, bewirke auch eine Prüfungshandlung im Feststellungsverfahren eine solche Unterbrechung. Nach dem dargelegten Sachverhalt seien innerhalb der Frist des § 207 BAO mehrere nach außen wirksame Amtshandlungen gesetzt worden, die bewirkt hätten, dass die Verjährungsfrist neu zu laufen begonnen habe und das Recht zur Festsetzung der gegenständlichen Abgaben nicht verjährt sei.

Einkommensteuer 1990 bis 1994 sowie Umsatzsteuer 1990 bis 1995

Mit Kaufvertrag vom 3. Juli 1986 erwarb der Beschwerdeführer eine Eigentumswohnung in H und erklärte hieraus von 1986 bis 1995 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1994 fest, wobei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt unberücksichtigt blieben. Weiters erließ das Finanzamt Bescheide mit denen ausgesprochen wurde, dass die Umsatzsteuer für die Jahre 1990 bis 1995 nicht festgesetzt werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde auch den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen keine Folge. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, müsse eine Betätigung, solle sie eine Einkunftsquelle darstellen, dazu geeignet sein, in einem absehbaren Zeitraum einen wirtschaftlichen Gesamterfolg zu erzielen. Grundsätzlich sei ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen als absehbar anzusehen.

Der Berufungswerber habe die Eigentumswohnung am 3. Juli 1986 erworben. In diesem Jahr seien auch erstmals Aufwendungen angefallen. Erst 1987 sei die Wohnung vermietet worden. Bis 1995 sei ein Verlust von 1.787.670 S entstanden. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Prognoserechnung müsse insofern berichtigt werden, als bereits 1986 Werbungskosten geltend gemachten worden seien, dies jedoch in der Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden sei. Auch müsse berücksichtigt werden, dass der Beschwerdeführer in dieser im Dezember 1995 eingereichten Prognoserechnung für 1995 einen Einnahmenüberschuss von 66.258 S angesetzt, tatsächlich aber einen Verlust erwirtschaftet habe. Nach den tatsächlichen Verhältnissen seien in den Jahren 1986 bis 1995 unter Berücksichtigung der Normal-AfA anstelle der Zehntelabsetzung nach § 28 Abs. 2 EStG 1972 und trotz Sondertilgungen, die im Jahre 1995 zur gänzlichen Abdeckung des für das gegenständliche Objektes aufgenommenen Darlehens geführt hätten, Werbungskostenüberschüsse in Höhe von 965.016,26 erzielt worden. Wenn man diesem Betrag die laut

Prognoserechnung zu erwartenden Einnahmen 1996 bis 2006 gegenüberstelle, so bestehe 2006 ein Gesamtwerbungskostenüberschuss von 93.460,26, der erst im Jahre 2007, somit nach 22 Jahren zu einem Gesamteinnahmenüberschuss von 603,46 S führe. Zudem habe die vorgelegte Prognoserechnung aber schon 1995 nicht eingehalten werden können; es seien deutlich niedrigere Einkünfte erwirtschaftet worden. Weiters sei eine jährliche 3%ige Steigerung der Mieteinnahmen nicht realistisch, da ein Vergleich der von der Wirtschaftskammer Österreich herausgegebenen Mietenspiegel 1994 bis 1997 zeige, dass die Mieterlöse generell eine fallende Tendenz aufwiesen.

Im gegenständlichen Fall reiche der absehbare Zeitraum bis einschließlich 2006 (20 Jahre plus ca. ein Jahr ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, das seien ca. 21 Jahre). Innerhalb dieses absehbaren Zeitraumes werde aber nach der Aktenlage kein Gesamtüberschuss erzielt, weshalb keine Einkunftsquelle vorliege.

Zur Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer führt die belangte Behörde aus, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lasse (Liebhaberei), keine unternehmerische Tätigkeit darstelle. Der im Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der "Liebhaberei" habe auch im Umsatzsteuerrecht Gültigkeit.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid

erhobene Beschwerde erwogen:

Einkommensteuer 1984 und 1985

Das Recht, eine Abgabe festzusetzen, unterliegt gemäß § 207 Abs. 1 BAO der Verjährung.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77 BAO) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Unter dem Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit des Inhaltes wendet sich der Beschwerdeführer allein gegen die Beurteilung der belangten Behörde, auch die durchgeführten Betriebsprüfungen bei der Gesellschaft hätten eine Unterbrechung der durch § 207 normierten Verjährungsfrist bewirkt.

Der Beschwerdeführer führt aus, sollte ein Abgabepflichtiger bereits feststehen und der Abgabenanspruch ungewiss sein, wirkten nach außen erkennbare Amtshandlungen der zuständigen Abgabenbehörde nur dann verjährungsunterbrechend, wenn diese Schritte dem Abgabepflichtigen gegenüber erkennbar unternommen würden. Im vorliegenden Fall handle es sich um die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften der Gesellschaft, der gegenüber 1987 und von 15. Dezember 1989 bis 17. September 1992 Betriebsprüfungen als nach außen erkennbare Handlungen vorgenommen worden seien. Eine Außenwirkung sei für die Teilhaber der Gesellschaft aber erst mit dem Ergehen des Feststellungsbescheides erkennbar.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28. Februar 1995, 95/14/0021, dargelegt hat, zielt das Verfahren zur Feststellung nach § 188 BAO unzweifelhaft primär auf die Geltendmachung des Einkommensteueranspruches (Körperschaftsteueranspruches) gegenüber den Beteiligten ab. Der Zweck der Feststellung nach § 188 BAO liegt darin, die Grundlagen für die Besteuerung in einer Weise zu ermitteln, die ein gleichartiges Ergebnis für alle Beteiligten gewährleistet und die Durchführung von Parallelverfahren der einzelnen Finanzämter der Beteiligten über die nach § 188 BAO festzustellenden Besteuerungsgrundlagen vermeidet. Durch die Regelungen des § 188 BAO wird somit ein Teil der Verfahren, die im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) von den örtlich zuständigen Finanzämtern der Beteiligten durchzuführen wären, in ein einheitliches Sonderverfahren zusammengezogen. Die im Bescheid nach § 188 BAO enthaltenen Feststellungen sind gemäß § 192 BAO den Einkommensteuerbescheiden (Körperschaftsteuerbescheiden) der Beteiligten zugrundezulegen.

Aus dem dargelegten Zusammenhang von Feststellungs- und Einkommensteuerverfahren ergibt sich, dass auch Prüfungshandlungen der Abgabenbehörde betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften geeignet sind, die Verjährung des Rechtes auf Festsetzung der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Beteiligten zu unterbrechen.

Daraus folgt, dass im gegebenen Falle die Betriebsprüfungen 1987 sowie 1989 bis 1992 Unterbrechungen der Verjährung gemäß § 207 Abs. 2 BAO bewirkt haben. Im Hinblick auf diese Unterbrechungshandlungen stand die Verjährung der Vorschreibung der gegenständlichen Abgaben somit nicht entgegen.

Einkommensteuer 1990 bis 1994 und Umsatzsteuer 1990 bis 1995

Die Beschwerde führt aus, die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen, eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen und den Beschwerdeführer als Partei einzuvernehmen. Dem ist zu erwideren, dass nur ein rechtzeitig gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung einer Partei auch einen Rechtsanspruch auf Anberaumung einer solchen verschafft (vgl. hierzu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 24. Januar 1990, 88/13/0022). Ein Antrag des Beschwerdeführers auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung lag aber nicht vor.

Der Beschwerdeführer wendet sich gegen die Feststellung der belangten Behörde, ein Einnahmenüberschuss werde (frühestens) erstmals im 22. Jahr nach Ankauf der gegenständlichen Eigentumswohnung erzielt.

Ob (und somit auch wann) eine Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage. Die Beweiswürdigung der belangten Behörde unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es um die Beurteilung geht, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Den gesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 2000, 96/14/0122).

Der Beschwerdeführer hat der belangten Behörde am 5. Dezember 1995 eine "Planungsrechnung" vorgelegt, in welcher erstmals für das Jahr 2006 einen Gesamteinnahmenüberschuss ausgewiesen wurde. Unberücksichtigt blieb in dieser Planungsrechnung aber ein vom Beschwerdeführer für das Jahr 1986 erklärter Verlust in Höhe von 86.534 S. Verwiesen sei auch darauf, dass der Beschwerdeführer bereits für das Jahr 1995 die erst im Dezember 1995 vorgelegte Planungsrechnung nicht einhalten konnte.

Die belangte Behörde hat ihrer Prognoserechnung die vom Beschwerdeführer in seiner "Planungsrechnung" verwendeten Angaben sowie die in den Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers für die Vorjahre ausgewiesenen Ergebnisse zur Grunde gelegt. Wenn der Beschwerdeführer rügt, dass ihm die Prognoserechnung der belangten Behörde nicht zur Kenntnis gebracht worden sei, so ist ihm entgegenzuhalten, dass sich die belangte Behörde ausschließlich an die Angaben des Beschwerdeführers gehalten hat.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, in seine Prognoserechnung seien jährlich vorgesehene Aufwendungen für Rechtsberatung in Höhe von 15.000 S eingeflossen, welche seiner Ansicht nach aber außer Betracht zu bleiben hätten, da "diese Position nur unter dem Gesichtspunkt zu verstehen ist, dass aufgrund des hier anhängigen Abgabenverfahrens auch für die Zukunft Vorsorge getroffen werden sollte". Dem ist entgegenzuhalten, dass es der Beschwerdeführer war, der in der vorgelegten Planungsrechnung, unter den Ausgaben auch "Sonstige Aufwendungen (Beratung, etc.)" in Höhe von S 15.000 angeführt hat. Der belangten Behörde ist beizupflichten, dass unter dem Begriff "Sonstige Aufwendungen (Beratung, etc)" nach allgemeinem Sprachgebrauch keinesfalls nur Kosten für (laufende) Rechtsberatung, sondern der Bezeichnung entsprechend auch andere Aufwendungen zu verstehen sind, wie etwa auch laufende Reparaturen, Grundsteuer, Gebühren, etc. Nachdem die belangte Behörde sonstige Aufwendungen in der veranschlagten Höhe durchwegs als plausibel erachten durfte, war sie auch nicht gehalten dem Beschwerdeführer diese von ihm veranschlagte Position vorzuhalten. Beim Vorbringen des Beschwerdeführers, unter der erwähnten Bezeichnung seien Rechtsberatungskosten im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer zu verstehen, handelt es sich um eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die belangte Behörde wäre gehalten gewesen, Feststellungen darüber zu treffen, dass es sich bei den von ihm zwischen 1991 und 1995 getätigten sechs Sondertilgungen um von Anbeginn der Tätigkeit geplante Maßnahmen handle. Planmäßige Maßnahmen einer Wirtschaftsführung seien aber nicht geeignet, eine Änderung der Bewirtschaftungsart herbeizuführen. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde ohnedies den Angaben des Beschwerdeführers folgend von einer Änderung der Bewirtschaftungsart nicht ausgegangen ist.

Der Beschwerdeführer hat den gegenständlichen Liegenschaftsanteil im Jahre 1986 erworben. Im Anschaffungsjahr wurden auch erstmals Aufwendungen getätigt. Die Vermietungstätigkeit wurde hingegen erst 1987 aufgenommen. Die

belangte Behörde ist in ihrer Entscheidung davon ausgegangen, dass ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen als absehbar anzusehen sei. Im vorliegenden Falle wurde als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren plus ca. 1 Jahr ab dem erstmaligen Anfallen der Aufwendungen angenommen. Ein Gesamtüberschuss werde aber erst im 22. Jahr erreicht. Die belangte Behörde ist bei der Bestimmung des absehbaren Zeitraumes somit offenkundig von der Bestimmung des § 2 Abs. 4 der Liebhabereiverordnung 1993 (in der Folge: LiebhabereiV 1993) idF BGBl. II 1997/358 ausgegangen. Diese Fassung ist aber zu Folge der Bestimmung des § 8 Abs. 3 der Verordnung nur auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden ist, bei denen der maßgebliche Zeitraum nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Im vorliegenden Fall haben aber für die ersten Streitjahre die Bestimmungen der Liebhabereiverordnung 1990, BGBl. 332/1990 (in der Folge: LiebhabereiV 1990), und für den anschließenden Zeitraum die Bestimmungen der LiebhabereiV 1993 in der Stammfassung BGBl. 1993/33 zur Anwendung zu gelangen. Dieser Umstand verhilft dem Beschwerdeführer allerdings nicht zu dem von ihm gewünschten Erfolg:

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhabereiverordnungen als auch für Zeiträume, in welchen die LiebhabereiV 1990 zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Gleiches gilt im zeitlichen Anwendungsbereich der LiebhabereiV 1993 in der Stammfassung BGBl. 1993/33 (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 27. April 2000, 99/15/0012). Der Prognosezeitraum beginnt sofern eine Liegenschaft in Vermietungsabsicht angeschafft wird - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - mit der Anschaffung derselben (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1998, 94/15/0095).

Im gegenständlichen Falle wird ein Gesamteinnahmenüberschuss frühestens im 22. Jahr nach Ankauf des Liegenschaftsanteiles erreicht. Hinzu kommt, dass die Prognoserechnung bereits im ersten Jahr ihrer Erstellung (1995) nicht eingehalten werden konnte, die belangte Behörde aber dennoch für die nachfolgenden Jahre die vom Beschwerdeführer prognostizierten Ergebnisse herangezogen hat. Bei der gegebenen Sachlage kann der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die in Rede stehende Betätigung als für die Ermittlung eines Gesamteinnahmenüberschusses innerhalb eines absehbaren Zeitraumes nicht geeignet angesehen hat. Ob die jährliche Steigerung der Mieteinnahmen von 3% als realistisch anzusehen ist, kann bei dieser Sachlage dahingestellt bleiben. Die Betätigung stellt daher steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar.

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

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 22. November 2001

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998150056.X00

Im RIS seit

08.04.2002

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