jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/2/24 97/15/0166

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.02.2000

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des RH in R, vertreten durch Dr. Otmar Simma, Dr. Alfons Simma und Dr. Ekkehard Bechtold, Rechtsanwälte in Dornbirn, Marktplatz 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 24. Juli 1997, Zl. 1211-6/96, betreffend Einkommensteuer 1994 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 1996 und Folgejahre, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die steuerliche Beurteilung von Vermietungseinkünften (Frage der Liebhaberei) strittig. Zum Sachverhalt ist im angefochtenen Bescheid zu lesen, der im Streitjahr als Zahnarzt freiberuflich tätig gewesene Beschwerdeführer sei 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. Diese beiden Gesellschaften seien 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 sei der Beschwerdeführer zunächst mit je einer Stammeinlage von 50.000 S beteiligt gewesen. Der Beschwerdeführer habe Nutzungsrechte an je einem Appartement (Doppelbettzimmer mit Bad und WC) der

Alpenhotel V GmbH und der Sporthotel Z GmbH erworben. Das Nutzungsrecht gewähre das alleinige Benutzungsrecht für ein bestimmtes Appartement auf Betriebsbestehensdauer sowie ein gemeinsames Nutzungsrecht an den allgemeinen Flächen des Hotels. Zunächst sei von den OHG- und späteren GmbH-Gesellschaftern beabsichtigt gewesen, die Nutzungsrechte (jedenfalls zum Teil) öffentlich zum Verkauf anzubieten. Dies sei jedoch zum Teil, weil das so genannte "Zürser Modell" an die Öffentlichkeit "gezerrt und dadurch verpolitisiert worden sei", gescheitert. 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". Die Anschaffungskosten der Nutzungsrechte in Höhe von 3,914.000 S (Nutzungsrecht Sporthotel Z) bzw. 3,418.000 S (Nutzungsrecht Alpenhotel V) habe der Beschwerdeführer zur Gänze fremdfinanziert. Der Beschwerdeführer habe im Streitjahr 1994 aus der Bewirtschaftung der Nutzungsrechte einen Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von 921.538 S erklärt. Das Finanzamt habe diese negativen Einkünfte nicht anerkannt (dementsprechend wurde auch die Einkommensteuervorauszahlung 1996 nicht herabgesetzt).

Es stelle sich im Beschwerdefall die Frage - so die belangte Behörde weiter in ihrer Begründung -, ob die konkret festgestellte Verwertung von zwei Nutzungsrechten, die der Beschwerdeführer von zwei Kapitalgesellschaften hinsichtlich von zwei bestimmten Appartements bzw. Doppelzimmern mit Bad und WC erworben habe, eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle darstelle. Anzumerken sei, dass diese Beurteilung - wie in dem nach § 200 Abs. 1 BAO erlassenen erstinstanzlichen Bescheid - vorläufigen Charakter habe. Dem Beschwerdeführer stehe es - wie den anderen Erwerbern von Nutzungsrechten - frei, die Appartements auf eigenes Risiko über die GmbH zu vermieten oder (laut Aussage in der mündlichen Berufungsverhandlung allerdings limitiert mit vier Wochen) für persönliche Zwecke zu verwenden. Werde das Appartement über die GmbH vermietet, erfolge die Ermittlung des Jahresergebnisses basierend auf den Einnahmen des bestimmten Appartements und nicht als Anteil an den Gesamteinnahmen. Es sei zwar zutreffend, dass die Eigennutzungsmöglichkeit mit vier Wochen begrenzt sei, und in den Appartements eine Küche fehle, sodass ein dauerhaftes Wohnen nicht möglich sei, die belangte Behörde sei aber dennoch der Ansicht, dass die mit der Anschaffung der Nutzungsrechte erworbenen Wirtschaftsgüter unter § 1 Abs. 2 der im Beschwerdefall anzuwendenden LiebhabereiVO 1993 zu subsumieren seien. Zählten dazu nach ständiger Rechtsprechung nämlich beispielsweise Eigentumswohnungen, müsse dies umsomehr für einzelne Appartements (Hotelzimmer) bzw. daran begründete Nutzungsrechte gelten, die grundsätzlich der Befriedigung von Wohnzwecken während der Ferien dienten. Auch habe der Beschwerdeführer in einer von ihm beigebrachten eidesstattlichen Erklärung vom 8. Juli 1997 als Motiv für den Erwerb der Nutzungsrechte ausdrücklich den Erwerb einer Vermögensanlage angeführt. Außerdem könne aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer in den vier vor dem Streitjahr gelegenen Jahren trotz einer florierenden Zahnarztpraxis mit keinerlei Ertragssteuern belastet gewesen sei, auf steuervermeidende Erwerbsmotive geschlossen werden.

Nach der mittlerweile mit einem Erkenntnis eines verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 93/13/0171) geänderten Rechtsprechung sei nunmehr ein Kalkulationszeitraum von rd. 20 Jahren anzusetzen. Die Vermietung der beiden dem Beschwerdeführer zugeordneten Appartements habe im Jahr 1994 zu Mieteinnahmen in Höhe von 212.599,42 S geführt. Der Zinsaufwand habe das steuerliche Ergebnis mit 833.083,75 S belastet, die Betriebskosten hätten 90.968,11 S und die Jahres-AfA, welche auf einer 40-jährigen Abschreibungsdauer der Nutzungsrechte beruhe, 183.320 S betragen. Die Einnahmen des Folgejahres (1995) hätten sich nach Auskunft des steuerlichen Vertreters im "Rahmen der Vorjahre" bewegt. Aus den vorgelegten Kreditunterlagen ergebe sich, dass aus diesen beiden Krediten eine Zinsenbelastung in Höhe von 6,899.610 S für einen Zeitraum von 20 Jahren resultiere. Der steuerliche Vertreter habe es als nicht absehbar bezeichnet, wie sich die Einnahmen bis zum Jahr 2013 entwickeln könnten. Nach Ansicht der belangten Behörde könnten bestenfalls jährliche Zuwachsraten bei den Einnahmen in Höhe von 2 % erzielt werden. Würden die Einnahmen um die Betriebskosten bereinigt, errechne sich über den Zeitraum von zwanzig Jahren, einer Phase, die sich mit der Tilgungsdauer der Bankverbindlichkeiten decke, ein Gesamtbetrag an Einnahmen von rd. 2,9 Mio S. Allein der Zinsenaufwand hinsichtlich der Kreditsumme über 5,2 Mio S übersteige die Einnahmen bei weitem. Selbst wenn man die Zinsen zur Gänze außer Acht ließe, hätten die Werbungskosten "Reparaturfonds", "AfA" und "Betriebskosten" die Einnahmen im Streitjahr um 87.589 S überstiegen. Innerhalb eines absehbaren Zeitraumes werde es dem Beschwerdeführer (mit größter Wahrscheinlichkeit) nicht möglich sein, ein positives steuerliches Gesamtergebnis zu erwirtschaften. Dazu kämen auch weitere Umstände, wie der Wegzug des Beschwerdeführers in Ausland, die von ihm zur Zeit nicht erfolgte Bedienung der Kredite und die Abweisung eines Konkursantrages gegen eine Hotel-GmbH, die wegen möglicher noch weiterer Kosten die Liebhabereiannahme

untermauerten. Auch eine vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptete Zinsenreduktion von 10,25 auf 6 % ändere nichts an der steuerlichen Beurteilung. Abgesehen davon, dass in einer erheblichen Zinsenreduktion auch eine Änderung der Wirtschaftsführung läge, würde selbst der Wegfall von Zinsen in Höhe von ca. 41,5 % gegenüber dem ursprünglich vereinbarten Zinssatz nicht bewirken, dass innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Einnahmenüberschuss erzielbar wäre. Selbst unter der Annahme, dass mit der Überlassung der Nutzungsrechte eine Gebäudevermietung im Sinn des § 2 Abs. 3 der LiebhabereiVO angenommen würde, also ein Kalkulationszeitraum von 35 Jahren zu unterstellen wäre, bliebe das steuerliche Ergebnis negativ. Den Zinsen laut Tilgungsplan für 20 Jahre in Höhe von rd. 8,9 Mio S, der AfA für 35 Jahre von rd. 6,4 Mio S stünden um die Betriebskosten bereinigte Einnahmen (bei einer angenommenen 2 %igen jährlichen Valorisierung) von insgesamt rd. 6 Mio S gegenüber, womit sich ein negatives Gesamtergebnis von rd. 9, 2 Mio S ergäbe. Selbst wenn die Einnahmen in Höhe von rd. 6 Mio S um 15 % höher ausfielen (in der mündlichen Berufungsverhandlung sei hiezu ausgeführt worden, es sei wegen der Beauftragung einer anderen Gesellschaft mit der Vermarktung beabsichtigt, den Grad der Auslastung von derzeit ca. 70 % auf 85 % zu steigern), errechnete sich über einen Zeitraum von 35 Jahren immer noch ein Werbungskostenüberschuss in Millionenhöhe.

Eine in der Berufungsverhandlung vorgelegte Berechnung, wonach pro Nutzungsrecht und Tag mit Bruttoeinnahmen von 3.500 S zu rechnen sei (bei einer 80%igen Auslastung seien rd. 100 Belegtage pro Wintersaison anzusetzen), käme zu einem Ergebnis (Jahreseinnahmen von 700.000 S), das um ein Mehrfaches von den im Streitjahr (und im vergleichbaren Vorjahr) erzielten Einnahmen von rd. 200.000 S abweiche. Die Grundlagen für diese Berechnung seien allerdings nicht dargetan und auch keine verlässlichen Gründe genannt worden, weshalb im Streitjahr nicht einmal ein Drittel der zu erwartenden Einnahmen erzielt worden sei bzw. weshalb umgekehrt mit einer entsprechenden Einnahmensteigerung in der Zukunft gerechnet werden könne. Der durch die "Medialisierung (Ziehen in die Öffentlichkeit)" eingetretene Effekt habe zwar möglicherweise den Verkauf der Nutzungsrechte erschwert, Auswirkungen auf die Ertragsfähigkeit selbst seien jedoch nicht anzunehmen. Dem erstmals in der Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen über eine erschwerte Belegbarkeit sei keine allzu große, etwa gar die erwarteten Einnahmensteigerungen auf 700.000 S erklärende, Bedeutung zuzumessen. Für einen Hotelgast habe außerdem die Unternehmensfinanzierung keinen Einfluss auf die Buchungsentscheidung. Im Übrigen komme man in einer 20 Jahre umfassenden Kalkulation auch bei Annahme einer einnahmenseitig derart positiven Entwicklung unter Berücksichtigung von Zinsenaufwendungen in Höhe von 8,9 Mio S, einer AfA von rd. 3,6 Mio S und hochgerechneten Betriebskosten von rd. 2,3 Mio S zu keinem positiven Gesamtergebnis. Das weitere Vorbringen in der Berufungsverhandlung, es sei daran gedacht, zukünftig die Appartements auch im Sommer zu vermieten, müsse in der prognostischen Betrachtung unberücksichtigt bleiben. So sei dieser Plan vor wenigen Jahren schon einmal gescheitert und nach den Angaben des steuerlichen Vertreters seien im Sommerbetrieb nicht jene Einnahmen zu erwarten wie im Winterbetrieb, womit sich Einnahmen und Werbungskosten in etwa die Waage halten dürften. Zudem sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer bzw. sein Vertreter nicht in der Lage gewesen sei, konkrete Zahlen im Zusammenhang mit den Einnahmen und den Werbungskosten aus der beabsichtigten Aufnahme des Sommerbetriebes anzuführen.

In der Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer "in dem Recht verletzt, gem. § 200 BAO einen vorläufigen Bescheid erhalten zu haben, dass sein Erwerb zweier Nutzungsrechte an zwei Hotels als typische Liebhaberei beurteilt wurde und die belangte Behörde nicht festgestellt hat, dass in dieser Angelegenheit keine typische Liebhaberei, sondern eben eine Einkunftsquellenvermutung gem. § 1 Abs. 1 L-VO vorliegt und sohin der Werbungskostenüberschuss (zumindestens die Anlaufverluste) auf jeden Fall anerkannt werden".

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 der im Beschwerdefall anzuwendenden LiebhabereiVO 1993 in der Stammfassung des BGBl Nr. 33/1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis), die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, und nicht unter Abs. 2 fällt. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 der VO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstehen, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und

typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Nach § 2 Abs. 2 LiebhabereiVO 1993 liegen innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 1 jedenfalls Einkünfte vor.

§ 2 Abs. 2 gilt nach § 2 Abs. 3 der VO nicht für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden. Das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 ist in diesem Fall nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zum üblichen Kalkulationszeitraum zu beurteilen.

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt nach § 2 Abs. 4 LiebhabereiVO 1993 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt.

Soweit die Beschwerde (wie schon im Beschwerdepunkt) geltend macht, bei Vorliegen einer Betätigung nach § 1 Abs. 1 der LiebhabereiVO wären jedenfalls die in den ersten drei Kalenderjahren anfallenden Verluste steuerlich anzuerkennen, ist auf die zitierte Bestimmung des § 2 Abs. 3 der VO hinzuweisen. Demnach kommt im Zusammenhang mit der Überlassung von Gebäuden, somit auch bei der in Rede stehenden Vermietung im Zusammenhang mit Nutzungsrechten an zwei Hotelappartements, der dreijährige Anlaufzeitraum des § 2 Abs. 2 letzter Satz, für den jedenfalls Einkünfte steuerlich anzuerkennen sind, - auch bei einer Unterordnung unter § 1 Abs. 1 der VO - nicht zur Anwendung.

Die belangte Behörde hat sich im angefochtenen Bescheid ausführlich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren zur Einkünftequalifikation seiner Vermietungstätigkeit auseinander gesetzt. Sie hat dazu auch Berechnungen durchgeführt, die selbst bei für den Beschwerdeführer günstigen Varianten in einem Zeitraum von rund 20 Jahren noch immer negative Gesamtergebnisse in Millionenhöhe auswiesen, wobei dies selbst - folgte man dem Beschwerdeführer hinsichtlich der Zuordnung seiner Betätigung zu § 1 Abs. 1 der LiebhabereiVO - für einen Zeitraum von 35 Jahren gelte.

Der Beschwerdeführer tritt diesen Berechnungen in der Beschwerde nicht konkret entgegen. 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 ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden muss, mit rund 20 Jahren anzunehmen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Juli 1996, 92/15/0101). Da dieser absehbare Zeitraum jedenfalls mit dem "überschaubaren Zeitraum" nach § 2 Abs. 4, aber auch mit dem "üblichen Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 der LiebhabereiVO übereinstimmt (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1999, 97/15/0144), der von der belangten Behörde selbst hilfsweise herangezogene Zeitraum von 35 Jahren somit nicht zum Tragen kommt, kann die in der Beschwerde neuerlich angestrebte Zuordnung der Vermietungstätigkeit zum Betätigungsbereich des § 1 Abs. 1 der LiebhabereiVO für die gegenständliche Liebhabereibeurteilung dahingestellt bleiben. Nicht relevant ist damit beispielsweise auch das Beschwerdevorbringen, der Beschwerdeführer habe "in den unteren Instanzen dargetan", dass (normale wirtschaftliche Verhältnisse unterstellt) binnen maximal 35 Jahren ein Totalüberschuss zu erwarten gewesen wäre. Da ansonsten die Beschwerde mit ihren - wie erwähnt - auch nur unbestimmten Ausführungen zur erwarteten Einnahmen - oder Auslastungssituation hinsichtlich der Hotelappartements in keiner Weise darlegt, inwiefern sich in einem überschaubaren bzw. üblichen Kalkulationszeitraum entgegen den Feststellungen im angefochtenen Bescheid aus der Vermietung in Bezug auf die (zur Gänze fremdfinanzierten) Nutzungsrechte an zwei Hotelappartements ein Gesamtüberschuss hätte erzielen lassen, konnte dieser kein Erfolg zukommen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 24. Februar 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1997150166.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at