jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1995/3/7 B301/94

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.03.1995

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt
B-VG Art144 Abs1 / Legitimation
B-VG Art144 Abs1 / Prüfungsmaßstab
EStG 1988 §2
VwGG §63 Abs1
BAO §188
BAO §200

Leitsatz

Verletzung im Gleichheitsrecht durch die Abweisung einer Berufung gegen die Versagung der gesonderten Feststellung von Einkünften für einen bestimmten Zeitraum aufgrund der Annahme des Nichtvorliegens einer Einkunftsquelle aus Hoteluntervermietung; verfassungswidrige Gesetzesauslegung bei der Nichtberücksichtigung von Werbungskosten aufgrund der Verneinung des erwerbswirtschaftlichen Charakters der hier vorliegenden Einkunftsquelle wegen eines zu langen Kalkulationszeitraumes bis zur Gewinnerzielung

Spruch

Die Beschwerden des Dr. K S und der XX Liegenschaftsverwaltungs-Treuhandgesellschaft mbH werden als unzulässig zurückgewiesen.

Im übrigen sind die Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzt worden.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, den Beschwerdeführern zuhanden ihres Vertreters die mit 21.300 S bestimmten Kosten des Verfahrens binnen 14 Tagen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I . An der 1984 gegründeten "Hotelvermietungsgesellschaft II bürgerlichen Rechts" war eine größere Anzahl von Personen mit Anteilen von insgesamt 40 Mio S beteiligt; 122 Beteiligte übergaben 1986 ihre Anteile im Nominale von rund 32 Mio S an die

L Leasinggesellschaft mbH, die später noch weitere Anteile an der Hotelvermietungsgesellschaft erwarb.

1984 mietete die Hotelvermietungsgesellschaft von der L ab 1. November auf unbestimmte Zeit ein Hotelgebäude samt Einrichtung und Grundstücke in St. C und vermietete sie zugleich auf unbestimmte Zeit an die "B" Hotelbetriebsgesellschaft mbH zum Betrieb eines Hotels. Alle drei Gesellschaften haben ihren Sitz unter derselben Adresse in Linz. Das Hotel wird aufgrund eines Managementvertrages mit der "B" Hotelbetriebsgesellschaft von der N Touristik GmbH in Frankfurt im Rahmen ihres Ferienclubprogrammes "Club A" geführt.

Für 1984 erklärte die Hotelvermietungsgesellschaft einen Verlust aus der Vermietung von über 42 Mio S, der sich nach den Feststellungen des Finanzamtes "in der Hauptsache aus Vorauszahlungen von Kreditzinsen und Verwaltungskosten sowie Zahlungen betreffend Vertriebskosten, Kosten für Garantien und Bürgschaften, Marketing und Werbung" an Gesellschaften mit gleichem Sitz in Linz ergab. Für 1985 und 1986 betragen die erklärten Werbungskostenüberschüsse (einschließlich Sonderwerbungskosten der Beteiligten) über 2 Mio S. In den Werbungskosten ist die Abschreibung einer von der Hotelvermietungsgesellschaft im Jahre 1984 geleisteten Mietzinsvorauszahlung enthalten, die ab 1985 auf den Vorauszahlungszeitraum von zehn Jahren verteilt wurde.

1. 1988 verweigerte das Finanzamt die begehrte einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1984 bis 1986. Eine Vorschaurechnung für die elf Jahre von 1984 bis 1994 zeige, daß die Gesellschaft innerhalb dieses Zeitraumes einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten nicht erzielen könne; die Hoteluntervermietung komme daher als Einkunftsquelle nicht in Betracht.

Im Berufungsverfahren wurden Überschußrechnungen für 1987 und 1988 und eine aktualisierte Vorschaurechnung bis 1996 nachgereicht. Danach ergaben sich infolge der Rückerstattung vorausbezahlten Zinses, von Entgelten für kaufmännische Betreuung und für die Beschaffung von Untermietverträgen sowie von Garantieentgelten für die auf 1988 folgenden Jahre Periodenüberschüsse, die zu einem positiven Totalergebnis zum Ende des Jahres 1995 führen sollen. Der Berufungssenat der Finanzlandesdirektion traf aufgrund dieser Erklärungen die begehrten Feststellungen.

Mit Erkenntnis vom 21. September 1993, Z90/14/0057, gab der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion Folge und hob den Berufungsbescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Ausgehend von der Notwendigkeit, das Vorliegen einer Einkunftsquelle in einer Gesamtschau zu beurteilen, führt der Verwaltungsgerichtshof insbesondere aus:

"Die dem Modell der Liebhaberei entsprechende Gesamtschau ließe jedoch in aller Regel die für die einzelnen Kalenderjahre vorzunehmenden Einkommensteuerveranlagungen (vgl §39 Abs1 EStG 1972) nicht zeitnah zu und ist bei langfristigen Vermietungen praktisch undurchführbar. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat daher auch schon vor Beendigung einer Tätigkeit den Schluß auf steuerliche Liebhaberei für zulässig erachtet und ihn in der Mehrzahl der Fälle an Hand eines Beobachtungszeitraumes - bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von fünf bis acht Jahren - gezogen.

Da mit fortschreitender Zeit - allein schon im Hinblick auf die wechselnden Geldwertänderungen - die Prognosen über eine Einnahmen-Ausgaben-Entwicklung immer unsicherer werden, ist auch die Forderung in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gerechtfertigt, die Eignung einer Tätigkeit, positive Ergebnisse abzuwerfen, müsse in ABSEHBARER ZEIT feststehen. Als absehbar wird sich regelmäßig ein Zeitraum von der Dauer eines Beobachtungszeitraumes im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erweisen (vgl das hg Erkenntnis vom 12. September 1989, 88/14/0137, Slg Nr 6428/F, mwA).

Sowohl der beschwerdeführende Präsident als auch die belangte Behörde und die mitbeteiligten Parteien gehen davon aus, daß die HVG einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten voraussichtlich erst im Jahr 1995 (somit nach elf Jahren ohne, nach zwölf Jahren mit Berücksichtigung des Jahres 1984) erzielen wird. Wenn die belangte Behörde gemeint hat, die Tätigkeit der HVG sei daher geeignet in absehbarer Zeit positive Ergebnisse abzuwerfen, so hat sie damit die Rechtslage verkannt.

Zu beachten ist nämlich auch, daß die Tätigkeit der HVG in der bloßen Anmietung und Weitervermietung eines (betriebsbereiten) Hotelgebäudes mit allen seinen Einrichtungen besteht. Bei dieser Tätigkeit ist schon nach relativ kurzer Zeit mit einem Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen, weil die An- und Weitervermietung von (fertiggestellten) Gebäuden üblicherweise nicht mit besonders hohen Investitionen verbunden ist. Die mitbeteiligten Parteien haben Gegenteiliges nicht behauptet und sind laut den vorgelegten Verwaltungsakten Investitionen auch nicht getätigt worden.

Die hohen Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen entstanden bei der HVG im ersten Jahr ihrer Tätigkeit auf Grund der von ihr gewählten Bewirtschaftungsart, die auf der Leistung hoher Vorauszahlungen sowie der Übertragung diverser - bereits genannter - Aufgaben an andere Gesellschaften beruhte. Ob durch diese Vorauszahlungen der Finanzierungsbedarf anderer Abgabepflichtiger gedeckt wurde oder nicht, hat auf die Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit der HVG keinen Einfluß. Unter Beibehaltung der von der HVG ursprünglich (somit im Jahr 1984) gewählten Bewirtschaftungsart hätte sie ein positives Gesamtergebnis - wenn überhaupt - erst wesentlich später als nach elf bzw zwölf Jahren erzielt. Die Tätigkeit der HVG war in der in den Streitjahren ausgeübten Art somit keinesfalls geeignet, in absehbarer Zeit zu einem Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten zu führen.

Die Erzielung von Überschüssen der Einnahmen über die Werbungskosten bereits ab dem Jahr 1988 wurde der HVG erst dadurch ermöglicht, daß sie in diesem Jahr den Kredit mit einer Laufzeit bis 31. Dezember 1995 (teilweise) vorzeitig tilgte sowie die Verträge betreffend die kaufmännische Betreuung, die Garantieübernahme und die Beschaffung von Untermietverträgen vorzeitig kündigte, wodurch sie einen Teil der vorausbezahlten Beträge zurückerhielt bzw ihr in den folgenden Jahren keine Aufwendungen aus diesen Verträgen mehr erwuchsen. Die genannten Aufgaben übernahm nunmehr die HVG bzw die an ihr beteiligte L GmbH als Eigentümerin des an die HVG vermieteten Hotelgebäudes. Die für zehn Jahre vorausbezahlten Kreditzinsen wurden der HVG sogar entgegen der ausdrücklich im Vertrag vom 17. bzw vom 21. Dezember 1984 getroffenen Vereinbarung für die Zeit nach dem 31. Dezember 1988 rückerstattet.

In der (teilweise) vorzeitigen Tilgung des Kredites sowie der Übernahme diverser, zunächst an verschiedene Gesellschaften übertragene Aufgaben durch die HVG liegt eine tiefgreifende Änderung der Wirtschaftsführung, weshalb die in der Folge erzielten Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten nicht auf die Streitjahre rückprojiziert werden können (vgl das hg Erkenntnis vom 29. September 1987, 87/14/0107, mwA)."

Unter Hinweis auf diese Entscheidung weist der angefochtene Ersatzbescheid der Finanzlandesdirektion die Berufung der Hotelvermietungsgesellschaft als unbegründet ab.

2. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums gerügt wird. Die dem Bescheid zugrundeliegende Rechtsansicht entbehre jeder Grundlage im Gesetz und sei denkunmögliche Gesetzesanwendung, sie differenziere ferner im Vergleich der verschiedenen Einkunftsarten unsachlich. Es sei Sache des Gesetzgebers, die nötigen Verfahrensvorschriften zu treffen (was insbesondere in Gestalt der Möglichkeit vorläufiger Festsetzung der Abgaben nach §200 BAO auch geschehen sei), die Ausgangsthese, bei langjährigen Vermietungen sei eine Gesamtschau praktisch undurchführbar, sei willkürlich (wie die - hier nicht anwendbare - Liebhabereiverordnung zeige, die Beobachtungszeiträume bis zu 35 Jahren zulasse), die Einnahmen aus den üblicherweise wertgesicherten Miet- und Pachtzinsen seien (zumindest bei unbeweglichen Sachen) ständig angestiegen, es hänge von den Umständen des Einzelfalles ab, wann bei Anmietung und Weitervermietung eines betriebsbereiten Hotelgebäudes mit einem Gesamtüberschuß zu rechnen sei, und es müsse dabei durchaus auch auf den Finanzierungsbedarf anderer Person gesehen werden. Daß die Unternehmensführung laufend überprüft und den Erfordernissen angepaßt werden müsse, sei selbstverständlich. Daher sei es ein unsachlicher Eingriff in die Privatautonomie und führe zu einer exzessiven Besteuerung, wenn wegen vorgenommener Änderungen (zwecks Erzielung eines Gesamtüberschusses) der Verlustausgleich für die Vergangenheit versagt werde, während künftige Gewinne mit Steuer belegt würden (Hinweis auf VfSlg. 9641/1983). Im vorliegenden Fall habe das Konzept darin bestanden,

"daß Verluste nur 1984 eingetreten wären, ab 1985 jedoch bereits Einnahmenüberschüsse. Die tatsächliche Entwicklung verlief dann etwas anders als veranschlagt, weil vom Bundesministerium für Finanzen anstelle der sofortigen vollen Absetzbarkeit der Mietzinsvorauszahlung deren Abschreibung über einen Zeitraum von zehn Jahren verlangt wurde und die HVG II dem nachkam. Es gab deshalb auch 1985, 1986 und 1987 Verluste, jedoch stark abnehmend. Der tatsächlichen Verlustentwicklung trugen die von der HVG II veranlaßten wirtschaftlichen Veränderungen Rechnung; die Maßnahmen waren erfolgreich und führten dazu, daß ab 1988 laufend Überschüsse zu verzeichnen waren und auch für die Zukunft zu erwarten sind".

Die bloße Annahme einer Änderung der Bewirtschaftungsart würde Verluste unbeachtlich machen, die bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, bei denen Änderungen solcher Art an der Tagesordnung seien (wie die Beschwerde an Beispielen zu zeigen sucht), keineswegs in gleicher Weise wie bei Vermietung und Verpachtung verloren gingen.

Mit der Beschwerde wird unter anderem ein betriebswirtschaftliches Gutachten über die Tätigkeit der Hotelvermietungsgesellschaft vorgelegt, das insbesondere die Sinnhaftigkeit der Mietzinsvorauszahlung darzutun sucht.

3. Die belangte Behörde tritt den Beschwerdeausführungen entgegen. Sie legt im einzelnen dar, daß die von der Hotelvermietungsgesellschaft zunächst gewählte Bewirtschaftungsart einerseits durch die entgeltliche Übertragung von Aufgaben an andere Gesellschaften (mit gleichem Sitz) und andererseits durch die Leistung hoher Vorauszahlungen zu Beginn der Tätigkeit geprägt war:

"Das Konzept der Gesellschaft war somit gerade darauf angelegt, in den ersten Jahren (u.a. durch aperiodische Ausgaben) Verluste zu produzieren - lediglich die im Jahr 1984 geleistete Mietvorauszahlung wurde aktiviert und hat im Wege der AfA zu periodengerechtem Aufwand geführt. Es liegt auf der Hand, daß auf diese Weise in erster Linie für die rund 150 Gesellschafter Steuervorteile (durch die Möglichkeit des Verlustausgleiches) erzielt werden sollten: Das Beteiligungsangebot (siehe Bl. I./130) sah ja von vornherein vor, daß die Anleger durch Annahme eines unwiderruflichen Übernahmsangebotes der

'XX Bauobjektentwicklungsgesellschaft m.b.H.' in L, zum 1.1.1988, 1989 oder 1990 - somit lange vor Erreichen des prognostizierten 'Totalgewinnes' - aus der Gesellschaft ausscheiden konnten (vgl. auch die Berechnungsbeispiele auf Seite 2 des Beteiligungsangebotes). Tatsächlich sind schon zum 1.1.1986 mehr als 80 % der Anleger aus der Gesellschaft ausgetreten; im Jahr 1988 hat die HVG II erstmals einen Periodenüberschuß von insgesamt 16,468.486 S erzielt, wovon mehr als 13 Millionen S auf die Rückerstattung von (im Jahr 1984 geleisteten) Vorauszahlungen entfielen. Wenn bei einem solchen Beteiligungsmodell, bei dem ein 'Totalgewinn' aus einer Hoteluntervermietung erst nach zwölf oder mehr Jahren für einen Zeitpunkt geplant war, zu dem die in der Verlustphase Beteiligten ihre Gesellschaftsanteile schon längst an eine andere Gesellschaft abgetreten haben sollten, eine Feststellung von Einkünften versagt und 'Liebhaberei' angenommen wurde, so kann darin eine denkunmögliche oder willkürliche Gesetzesanwendung wohl keinesfalls erblickt werden."

Trete eine so erhebliche Änderung in der Art der Bewirtschaftung ein, daß die vorher nicht gegebene Eignung der Tätigkeit, auf Dauer Gewinne (Einnahmenüberschüsse) abzuwerfen, nun bejaht werden kann, so sei folgerichtig ein Übergang von der steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei zur steuerlich relevanten Einkunftsquelle anzunehmen, der an der Nichtausgleichsfähigkeit der bisherigen "Liebhabereiverluste" nichts zu ändern vermöge. Zu einer exzessiven Besteuerung könnte es in diesem Zusammenhang nur dann kommen, wenn bei Verlustphasen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu Unrecht auf Liebhaberei geschlossen würde, obwohl etwa vom Steuerpflichtigen laufend Rationalisierungs- oder Verbesserungsmaßnahmen gesetzt und Anpassungen an geänderte Marktsituationen vorgenommen wurden, die nach einer (vermeintlichen) Änderung der Bewirtschaftungsart erzielten Gewinne von ihm aber (wieder) versteuert werden müssen. Laufende Verbesserungs- oder Rationalisierungsmaßnahmen, wie sie "in der Betriebsführung von Unternehmen an der Tagesordnung sind", habe die Hotelvermietungsgesellschaft nicht vorgenommen.

Die Beschwerdeführer haben auf die Gegenschrift repliziert und schließlich noch eine gutachterliche Stellungnahme zur Branchensituation der österreichischen Hotellerie vorgelegt, zu der sich die belangte Behörde geäußert hat, was abermals eine Replik der Beschwerdeführer auslöste.

II. Die Beschwerden des K S und der XX Liegenschaftsverwaltungs-Treuhandgesellschaft mbH sind unzulässig. Die übrigen Beschwerden sind zulässig.

Dem Beschwerdeführer K S wurde der angefochtene Bescheid am 27. Dezember 1993 zugestellt. Die am 15. Februar 1994 zur Post gegebene Beschwerde ist daher verspätet. Die XX Liegenschaftsverwaltungs-Treuhandgesellschaft mbH ist nur offene Treuhänderin der übrigen Beschwerdeführer, sie ist also nicht Adressat des angefochtenen Bescheides und in ihrer eigenen Rechtssphäre nicht berührt.

Im übrigen sind die Prozeßvoraussetzungen gegeben.

III. Die Beschwerde ist im Ergebnis begründet.

1. Zu Recht weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hin, daß sie nach §63 Abs1 VerwGG verpflichtet ist, den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Diesen Umstand hat auch der Verfassungsgerichtshof bei Überprüfung des Ersatzbescheides zu beachten. Soweit die Beschwerde daher dem angefochtenen Bescheid Gesetzlosigkeit und Willkür vorwirft, ohne die Unverträglichkeit der darin vertretenen Rechtsansicht mit der Verfassung zu behaupten, ist auf das Beschwerdevorbringen nicht einzugehen.

Wie der Verfassungsgerichtshof jedoch in VfSlg. 8536/1979 und 8782/1980 dargetan und seither in ständiger Rechtsprechung festgehalten hat, ist er durch nichts gehindert, Bedenken gegen das angewendete Gesetz aufzugreifen oder die Notwendigkeit einer verfassungskonformen Auslegung wahrzunehmen. Die den angefochtenen Bescheid tragende Rechtsanschauung ist daher auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu überprüfen.

2. Eine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des §2 EStG ist ohne die Möglichkeit der Erwirtschaftung eines Ertrages nicht denkbar. Die Ertragsfähigkeit der Betätigung ist daher im Begriff der Einkünfte als eines abgabenrechtlichen Tatbestandes auch unter Berücksichtigung der Möglichkeit negativer Ergebnisse mitgedacht (VfSlg. 12943/1991; vgl. schon VfSlg. 7107/1973). Es ist zwischen den Parteien des Verfahrens auch nicht strittig, daß erwerbswirtschaftliche Betätigungen ("Einkunftsquellen") solcherart von anderen Betätigungen (insbesondere sogenannten "Liebhabereien") abgegrenzt werden müssen. Daß diese Abgrenzungen häufig nicht ohne Einschätzung und Beurteilung künftiger Entwicklungen und Bewertung der sich daraus ergebenden Aussichten möglich ist, bedarf keiner näheren Erklärung. Bei Fehlen ausreichender Erfahrungen werden die Vorhersagen eine längere Beobachtung des tatsächlichen Geschehens erfordern. Die Frage, welchen Beobachtungszeitraum die Beurteilung der Erfolgsaussichten einer behaupteten erwerbswirtschaftlichen Betätigung erfordert, ist allerdings streng von der Frage zu trennen, wann der Gesamtüberschuß der Erträge über die Aufwendungen erzielt werden muß, damit die Betätigung als Einkunftsquelle anerkannt werden kann.

3. Nach der Feststellung des Verwaltungsgerichtshofes im ersten Verfahrensgang sind die Parteien des vorliegenden Verfahrens davon ausgegangen, die Hotelvermietungsgesellschaft werde

"einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten voraussichtlich erst im Jahr 1995 (somit nach elf Jahren ohne, nach zwölf Jahren mit Berücksichtigung des Jahres 1984) erzielen".

Selbst wenn dieser Zeitraum wegen (nicht berücksichtigter) Sonderwerbungskosten - wie der Verwaltungsgerichtshof bemerkt - noch länger sein sollte, ist damit noch nicht dargetan, daß nicht innerhalb eines bei Vermietung von Liegenschaften als vertretbar angesehenen Kalkulationszeitraumes doch ein Überschuß erzielt werden kann.

Der Verfassungsgerichtshof kann nicht erkennen, unter welchen sachlichen Gesichtspunkten das Gesetz einer solchen Betätigung die Anerkennung als Einkunftsquelle versagen könnte. Es ist absehbar, wann ein Gesamtüberschuß entstehen wird. Ob dieses Ergebnis nur deshalb eintritt, weil die Gesellschaft Maßnahmen gesetzt hat, die schon im Jahre 1988, also vier Jahre nach Aufnahme der Tätigkeit zu einem positiven (Jahres-)Ergebnis geführt haben, kann nicht von Bedeutung sein. Eine Teilung der Tätigkeit in eine unbeachtliche verlustbringende Periode und einen der Besteuerung zu unterziehenden Abschnitt der Erzielung von Überschüssen läßt nämlich die Aufwendungen außer acht, die zur Erzielung dieser Einnahmen beitragen. Damit würde ein (Teil-)Ergebnis einer Betätigung ohne Rücksicht auf den Vermögenseinsatz abgeschöpft. Eine solche Besteuerung widerspricht dem für die Einkommensteuer bestimmenden Grundsatz der Maßgabe der persönlichen Leistungsfähigkeit (VfSlg. 12940/1991 mwN). Ein Gesetz, das diesen Inhalt hätte, wäre unsachlich und daher gleichheitswidrig.

Der Gerichtshof verkennt nicht, daß die gewinnträchtige Gestaltung einer Betätigung nicht jede ihr vorangegangene erfolglose Maßnahme zum Bestandteil einer Einkunftsquelle machen kann. Der bloße Umstand aber, daß einerseits eine Vorauszahlung des Mietzinses rückgängig gemacht und andererseits ein Kredit (teilweise) vorzeitig getilgt wurde, kann das Band zur Gesamtheit der vorangegangenen Aufwendungen ebensowenig abschneiden wie die vorzeitige Beendigung unvorteilhafter Vertragsbeziehungen. Soll das genannte verfassungswidrige Ergebnis vermieden werden, ist vielmehr zu prüfen, welcher Teil der früheren Aufwendungen für den nun zu erwartenden Gesamtüberschuß noch von Einfluß bleibt. Hat die Abgrenzung nämlich zur Folge, daß ein zunächst ohne Erfolgsaussicht getätigter Aufwand trotz Vornahme einer erfolgversprechenden Veränderung auch dann endgültig verloren ist, wenn der nunmehr zu erwartende - und der Besteuerung zu unterziehende - Erfolg (mit) auf ihm beruht, bedarf die Annahme der Liebhaberei besonderer Rechtfertigung, wenn sie nicht als Abkehr vom Grundsatz der Besteuerung nach Maßgabe der

Leistungsfähigkeit gleichheitswidrig sein soll. Es geht nicht an, daß der Fiskus positive Ergebnisse einer von ihrem Zuschnitt durchaus erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit abschöpft, dafür maßgebliche Aufwendungen aber als "Liebhaberei" außer acht läßt, nur weil sie zu einer Zeit gemacht wurden, zu der ein Gesamtüberschuß (noch) nicht abzusehen war.

Zu diesem Ergebnis zwingt das Gesetz allerdings nicht. Es läßt auch eine Auslegung zu, die in solchen Fällen erlaubt, die gewinnträchtige Veränderung der Wirtschaftsführung ebenso zu werten wie sonst die Anpassung an geänderte Situationen oder die Korrektur unternehmerischer Fehlentscheidungen, und die Tätigkeit insgesamt als Einkunftsquelle zu beurteilen oder zumindest jenen Teil des Aufwandes einer zunächst nicht genügend nachhaltig entfalteten Tätigkeit zu berücksichtigen, der nach Vornahme der Veränderung wirksam bleibt.

Die Behörde ist also fälschlich von einer Rechtsansicht ausgegangen, die das Gesetz, wäre sie sein Inhalt, mit Verfassungswidrigkeit belasten würde. Sie hätte bei Würdigung der strittigen Tätigkeit in verfassungskonformer Auslegung des Gesetzes prüfen müssen, in welchem Maße die in den Jahren 1984 bis 1986 gemachten Aufwendungen zu jenen Erfolgen beitragen werden, die im absehbaren Zeitraum einen Gesamtüberschuß erwarten lassen, und allenfalls jene besonderen - dem Gesetz zu entnehmenden - Gründe dartun müssen, die ihrer Meinung nach eine Außerachtlassung dieser Aufwendungen bei der künftigen Besteuerung der Ergebnisse rechtfertigen könnten.

Der angefochtene Bescheid ist daher wegen Verletzung des Gleichheitssatzes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §88 VerfGG. Die begehrten zusätzlichen Kosten sind insoweit zuzusprechen, als sie auf Streitgenossen entfallen. Im zugesprochenen Betrag sind 3.000 S an Umsatzsteuer enthalten.

Schlagworte

VfGH / Legitimation, VfGH / Bindung, Bindung (des VfGH an VwGH), Einkommensteuer, Einkünfte, Liebhaberei (Steuerrecht), Ersatzbescheid, Finanzverfahren, Ermittlungsverfahren, Auslegung verfassungskonforme

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1995:B301.1994

Dokumentnummer

JFT_10049693_94B00301_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at