

# TE Vwgh Beschluss 2023/4/21 Ra 2022/15/0093

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.04.2023

## Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

32/04 Steuern vom Umsatz

## Norm

BAO §200 Abs1

BAO §200 Abs2

BAO §93 Abs3 lit a

EURallg

LiebhabeIV 1993 §1 Abs2

LiebhabeIV 1993 §2

LiebhabeIV 1993 §6

UStG 1994 §2 Abs5 Z2

UStG 1994 §28 Abs5 Z4

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilB litb

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art135

1. BAO § 200 heute
2. BAO § 200 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 200 gültig von 01.01.2014 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 200 gültig von 01.01.1986 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985

1. BAO § 200 heute
2. BAO § 200 gültig ab 20.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
3. BAO § 200 gültig von 01.01.2014 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
4. BAO § 200 gültig von 01.01.1986 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985

1. BAO § 93 heute
2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962

1. UStG 1994 § 2 heute
2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

1. UStG 1994 § 28 heute
2. UStG 1994 § 28 gültig von 24.12.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 28 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025
4. UStG 1994 § 28 gültig von 01.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. UStG 1994 § 28 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. UStG 1994 § 28 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. UStG 1994 § 28 gültig von 20.07.2024 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
8. UStG 1994 § 28 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 201/2023
9. UStG 1994 § 28 gültig von 23.12.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 152/2023
10. UStG 1994 § 28 gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
11. UStG 1994 § 28 gültig von 22.07.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2023
12. UStG 1994 § 28 gültig von 07.12.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
13. UStG 1994 § 28 gültig von 28.10.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
14. UStG 1994 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
15. UStG 1994 § 28 gültig von 15.02.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
16. UStG 1994 § 28 gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
17. UStG 1994 § 28 gültig von 01.07.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2021
18. UStG 1994 § 28 gültig von 26.03.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
19. UStG 1994 § 28 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
20. UStG 1994 § 28 gültig von 01.01.2021 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
21. UStG 1994 § 28 gültig von 08.07.2020 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 60/2020
22. UStG 1994 § 28 gültig von 18.06.2020 bis 07.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2020
23. UStG 1994 § 28 gültig von 15.05.2020 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 44/2020
24. UStG 1994 § 28 gültig von 30.10.2019 bis 14.05.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
25. UStG 1994 § 28 gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
26. UStG 1994 § 28 gültig von 23.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
27. UStG 1994 § 28 gültig von 15.08.2018 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
28. UStG 1994 § 28 gültig von 25.04.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 12/2018
29. UStG 1994 § 28 gültig von 31.12.2016 bis 24.04.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
30. UStG 1994 § 28 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
31. UStG 1994 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
32. UStG 1994 § 28 gültig von 13.06.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
33. UStG 1994 § 28 gültig von 01.03.2014 bis 12.06.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
34. UStG 1994 § 28 gültig von 18.04.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 63/2013
35. UStG 1994 § 28 gültig von 15.12.2012 bis 17.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
36. UStG 1994 § 28 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
37. UStG 1994 § 28 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
38. UStG 1994 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
39. UStG 1994 § 28 gültig von 20.07.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
40. UStG 1994 § 28 gültig von 16.06.2010 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
41. UStG 1994 § 28 gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
42. UStG 1994 § 28 gültig von 11.11.2008 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 140/2008
43. UStG 1994 § 28 gültig von 21.10.2008 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2008
44. UStG 1994 § 28 gültig von 29.12.2007 bis 20.10.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
45. UStG 1994 § 28 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
46. UStG 1994 § 28 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
47. UStG 1994 § 28 gültig von 27.08.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2005
48. UStG 1994 § 28 gültig von 20.08.2005 bis 26.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
49. UStG 1994 § 28 gültig von 31.12.2004 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
50. UStG 1994 § 28 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
51. UStG 1994 § 28 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003

52. UStG 1994 § 28 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
53. UStG 1994 § 28 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
54. UStG 1994 § 28 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
55. UStG 1994 § 28 gültig von 30.12.2000 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
56. UStG 1994 § 28 gültig von 01.06.2000 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
57. UStG 1994 § 28 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
58. UStG 1994 § 28 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
59. UStG 1994 § 28 gültig von 15.08.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
60. UStG 1994 § 28 gültig von 19.06.1998 bis 14.08.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
61. UStG 1994 § 28 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
62. UStG 1994 § 28 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
63. UStG 1994 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
64. UStG 1994 § 28 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
65. UStG 1994 § 28 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

### **Beachte**

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

Ra 2022/15/0094

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des B E und der E E in V (Dänemark), vertreten durch Mag. Dr. Reimer Bahr, Rechtsanwalt in 9500 Villach, Richtstraße 9, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. August 2022, Zl. RV/4100552/2020, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2008, den Beschluss gefasst: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Lachmayer als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des B E und der E E in römisch fünf (Dänemark), vertreten durch Mag. Dr. Reimer Bahr, Rechtsanwalt in 9500 Villach, Richtstraße 9, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. August 2022, Zl. RV/4100552/2020, betreffend Umsatzsteuer 2003 bis 2008, den Beschluss gefasst:

### **Spruch**

Die Revision wird zurückgewiesen.

### **Begründung**

1 Die Revisionswerber erwarben im Jahr 2003 eine Eigentumswohnung in P zur Vermietung als Ferienwohnung. Die Revisionswerber legten eine Prognoserechnung für 2004 und Folgejahre vor, nach der die Vermietungstätigkeit ab dem fünften Jahr zu einem Gesamtüberschuss führen sollte. Das Finanzamt erließ in der Folge vorläufige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2007, in denen die Einkunftsquelleneigenschaft (vorläufig) zuerkannt und die geltend gemachten Vorsteuern gewährt wurden. Abweichend von der erstellten Planrechnung wurden in diesen Jahren ausschließlich Verluste erzielt. Im Jahr 2016 wurde die Wohnung verkauft.

2 Im Zuge einer Außenprüfung ging der Prüfer davon aus, dass Liebhaberei vorlag. Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ für die Jahre 2003 bis 2007 endgültige Umsatzsteuerbescheide, in welchen die Vermietung der Eigentumswohnung als Liebhaberei qualifiziert und die Umsätze bzw. Vorsteuern mit € 0 festgesetzt wurden. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die laut Prognoserechnung angestrebten Umsätze im Prüfungszeitraum bis laufend bei weitem nicht erreicht worden seien. Die prognostizierten Werbungskosten würden deutlich über den prognostizierten Einnahmen liegen. Es sei auch der Gemeinde kein einziger Gast als Mieter bekannt gegeben worden, wiewohl jeder Vermieter verpflichtet sei, seine Gäste behördlich anzumelden. Die bloße Bekanntgabe, dass sich an der besagten Adresse der Zweitwohnsitz der Revisionswerber befinde, sei unzureichend. In der Folge wurde auch die Umsatzsteuer für das Jahr 2008 mit Null gesetzt.

3 Die Revisionswerber erhoben fristgerecht Beschwerden. Nach jeweils abweisender Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag wies das Bundesfinanzgericht mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerden als

unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges stellte es fest, dass die Revisionswerber in den Jahren 2003 bis 2007 Erklärungen über eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vorgelegt hätten, welche in Summe einen Verlust von über 43.000 € enthalten hätten. In den Zeiträumen 2008 bis 2016 seien dem Finanzamt keine Erklärungen betreffend eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften übermittelt und daher auch keine Feststellungsbescheide erlassen worden. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens hätten die Revisionswerber dem Finanzamt die Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2012 bekannt gegeben, die insgesamt ebenfalls einen Verlust ergeben hätten. Die Revisionswerber erhoben fristgerecht Beschwerden. Nach jeweils abweisender Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag wies das Bundesfinanzgericht mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerden als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges stellte es fest, dass die Revisionswerber in den Jahren 2003 bis 2007 Erklärungen über eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß Paragraph 188, BAO vorgelegt hätten, welche in Summe einen Verlust von über 43.000 € enthalten hätten. In den Zeiträumen 2008 bis 2016 seien dem Finanzamt keine Erklärungen betreffend eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften übermittelt und daher auch keine Feststellungsbescheide erlassen worden. Im Zuge des Beschwerdeverfahrens hätten die Revisionswerber dem Finanzamt die Ergebnisse der Jahre 2008 bis 2012 bekannt gegeben, die insgesamt ebenfalls einen Verlust ergeben hätten.

4 Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit liege der Regelung des § 2 Abs. 5 UStG 1994 nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zugrunde. Die Spezialbestimmung betreffend die Liebhabereibeurteilung im Zusammenhang mit der Vermietung von Eigentumswohnungen erfordere, dass über einen längeren Zeitraum betrachtet (20 Jahre zuzüglich 3 Jahre Anlaufverluste) ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werde. Im gegenständlichen Fall hätten die Revisionswerber im Zeitraum 2003 bis 2008 per Saldo einen Verlust in Höhe von rund 47.377 € erwirtschaftet. In den Jahren 2009 bis 2016 seien keine Steuererklärungen an das Finanzamt übermittelt worden; insgesamt sei aber in den Jahren 2003 bis 2012 ein Gesamtverlust von über 51.000 € erwirtschaftet worden. Ob in den Jahren 2013 bis 2016 ein Verlust oder ein Überschuss erwirtschaftet worden sei bzw. ob überhaupt eine Vermietung erfolgt sei, bleibe offen. Da die Revisionswerber in diesen Jahren keine Steuererklärungen bei der Behörde eingereicht hätten, sei davon auszugehen, dass in den Jahren 2013 bis 2016 kein Gesamtüberschuss von über 51.000 € erzielt worden sei, welcher die in den Jahren 2003 bis 2012 aufgelaufenen Verluste hätte egalalisieren können. Derartiges sei von den Revisionswerbern auch nicht behauptet worden. Fest stehe, dass die nämliche Eigentumswohnung im Jahre 2016 gewinnbringend veräußert worden sei. Von den Revisionswerbern sei kein Nachweis betreffend das Vorliegen von Unwägbarkeiten erbracht worden, die einen Verkauf des Mietobjektes im Jahre 2016 erforderlich gemacht hätten. Ebenso wenig sei dargelegt worden, dass es im Fall der Nichtveräußerung der Wohnung in einem überschaubaren Zeitraum (23 Jahre inkl. Anlaufzeitraum) zu einem Gesamtüberschuss gekommen wäre. Die zu Beginn der Vermietung vorgelegte Prognoserechnung erweise sich zur diesbezüglichen Nachweisführung als untauglich, zumal die tatsächlichen Jahresergebnisse von den erklärten in allen Jahren eklatant abweichen würden. Das Beschwerdevorbringen, wonach mit dem Mietobjekt "beständige Einnahmen über einen längeren Zeitraum" erzielt worden seien und dieses überdies von Beginn an im Internet zur Vermietung an Touristen beworben worden sei, was den Willen zur Einnahmenerzielung dokumentiere, übersehe, dass nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur bei der sogenannten „kleinen Vermietung“ nicht die Erzielung von Einnahmen relevant sei, sondern die Erzielung eines Gesamtüberschusses. Dass ein derartiger Überschuss erzielt worden wäre, sei nicht ansatzweise zu erkennen. Auch treffe der Verjährungseinwand - wie näher ausgeführt - nicht zu. Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit liege der Regelung des Paragraph 2, Absatz 5, UStG 1994 nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zugrunde. Die Spezialbestimmung betreffend die Liebhabereibeurteilung im Zusammenhang mit der Vermietung von Eigentumswohnungen erfordere, dass über einen längeren Zeitraum betrachtet (20 Jahre zuzüglich 3 Jahre Anlaufverluste) ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werde. Im gegenständlichen Fall hätten die Revisionswerber im Zeitraum 2003 bis 2008 per Saldo einen Verlust in Höhe von rund 47.377 € erwirtschaftet. In den Jahren 2009 bis 2016 seien keine Steuererklärungen an das Finanzamt übermittelt worden; insgesamt sei aber in den Jahren 2003 bis 2012 ein Gesamtverlust von über 51.000 € erwirtschaftet worden. Ob in den Jahren 2013 bis 2016 ein Verlust oder ein Überschuss erwirtschaftet worden sei bzw. ob überhaupt eine Vermietung erfolgt sei, bleibe offen. Da die Revisionswerber in diesen Jahren keine Steuererklärungen bei der Behörde eingereicht hätten, sei davon auszugehen, dass in den Jahren 2013 bis 2016 kein Gesamtüberschuss von über 51.000 € erzielt worden sei, welcher die in den Jahren 2003 bis 2012 aufgelaufenen Verluste hätte egalalisieren können. Derartiges sei von den Revisionswerbern auch nicht behauptet worden. Fest stehe,

dass die nämliche Eigentumswohnung im Jahre 2016 gewinnbringend veräußert worden sei. Von den Revisionswerbern sei kein Nachweis betreffend das Vorliegen von Unwägbarkeiten erbracht worden, die einen Verkauf des Mietobjektes im Jahre 2016 erforderlich gemacht hätten. Ebenso wenig sei dargelegt worden, dass es im Fall der Nichtveräußerung der Wohnung in einem überschaubaren Zeitraum (23 Jahre inkl. Anlaufzeitraum) zu einem Gesamtüberschuss gekommen wäre. Die zu Beginn der Vermietung vorgelegte Prognoserechnung erweise sich zur diesbezüglichen Nachweisführung als untauglich, zumal die tatsächlichen Jahresergebnisse von den erklärten in allen Jahren eklatant abweichen würden. Das Beschwerdevorbringen, wonach mit dem Mietobjekt "beständige Einnahmen über einen längeren Zeitraum" erzielt worden seien und dieses überdies von Beginn an im Internet zur Vermietung an Touristen beworben worden sei, was den Willen zur Einnahmenerzielung dokumentiere, übersehe, dass nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur bei der sogenannten „kleinen Vermietung“ nicht die Erzielung von Einnahmen relevant sei, sondern die Erzielung eines Gesamtüberschusses. Dass ein derartiger Überschuss erzielt worden wäre, sei nicht ansatzweise zu erkennen. Auch treffe der Verjährungseinwand - wie näher ausgeführt - nicht zu.

5 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, jeder Bescheid müsse eine Begründung beinhalten. Das Bundesfinanzgericht berufe sich auf eine Judikatur, dass Bescheidbegründungen auch nachgereicht werden könnten und verletze damit die „fixe Wortlautgrenze“ des Gesetzes. Es sei ungelöst, ob die Verweisungen auf die „althergebrachte“ Liebhabereiverordnung den europarechtlichen Bestimmungen genüge. Vorläufige Umsatzsteuerbescheide würden zudem rechtswidrig sein. Wenn eine Behörde sich nicht in der Lage sehe, eine Beurteilung der Sachlage anzustellen, müsse sie die ihres Erachtens noch fehlenden Elemente sogleich ermitteln. Die Prozessunterlagen (der Vorlagebericht) seien nicht an den Vertreter zugestellt worden. Die Zustellung sei daher rechtsunwirksam.

6 Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

7 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

8 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

9 Die Revision bringt zunächst vor, dass die Bescheide des Finanzamtes begründungslos ergangen seien und eine Bescheidbegründung nicht nachgereicht werden dürfe. Damit wird keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt. Das Finanzamt hat - wie vom Bundesfinanzgericht auch dargestellt - in den Umsatzsteuerbescheiden darauf verwiesen, dass die Bescheidbegründung gesondert zugehen werde, was auch erfolgt ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein derartiger Verweis zulässig (vgl. VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116). Die Revision bringt zunächst vor, dass die Bescheide des Finanzamtes begründungslos ergangen seien und eine Bescheidbegründung nicht nachgereicht werden dürfe. Damit wird keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt. Das Finanzamt hat - wie vom Bundesfinanzgericht auch dargestellt - in den Umsatzsteuerbescheiden darauf verwiesen, dass die Bescheidbegründung gesondert zugehen werde, was auch erfolgt ist. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein derartiger Verweis zulässig vergleiche ,

VwGH 20.1.2005, 2002/14/0116).

1 0 Wenn die Revision weiters moniert, dass die Liebhabereiverordnung im Bereich der Umsatzsteuer unionsrechtswidrig wäre, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die österreichische Regelung aus unionsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Art. 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie (nunmehr Art. 135 MwStSystRL) findet, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (vgl. VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015; 26.4.2012, 2011/15/0175; 16.2.2006, 2004/14/0082, mwN). Wenn die Revision weiters moniert, dass die Liebhabereiverordnung im Bereich der Umsatzsteuer unionsrechtswidrig wäre, ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die österreichische Regelung aus unionsrechtlicher Sicht ihre Deckung in Artikel 13, Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie (nunmehr Artikel 135, MwStSystRL) findet, wobei die innerstaatliche Regelung betreffend die in Rede stehende Vermietung von Wohnraum (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug) in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen ist (vergleiche, VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015; 26.4.2012, 2011/15/0175; 16.2.2006, 2004/14/0082, mwN).

1 1 Die Revisionswerber wenden sich zudem gegen die Erlassung vorläufiger Bescheide. Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist. Die Revisionswerber wenden sich zudem gegen die Erlassung vorläufiger Bescheide. Gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO kann die Abgabenbehörde die Abgaben vorläufig festsetzen, wenn die Abgabepflicht nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist.

1 2 Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche der freien Beweiswürdigung unterliegt. Die Ungewissheit iSd § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist. Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Vermietung ist eine Prognose anzustellen. Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein, wobei ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart dient. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, ist das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten, als sie in der Prognose angesetzt sind, in diesem Beobachtungszeitraum im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten; es bedarf eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der - auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten - Prognose zu prüfen ist. Ob im Zusammenhang mit einer Vermietung von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, ist daher nicht im Rahmen einer ex ante Betrachtung zu beurteilen (vgl. zu alldem VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042). Folglich kann auch im Falle einer Vermietung einer Eigentumswohnung eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO vorliegen, welche die Erlassung vorläufiger Bescheide rechtfertigt. Das Revisionsvorbringen, das Finanzamt hätte zu Beginn sämtliche Ermittlungen durchführen müssen, um bereits eine endgültige Beurteilung der Vermietung durchführen zu können, ist somit nicht geeignet, eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufzuzeigen. Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche der freien Beweiswürdigung unterliegt. Die Ungewissheit iSd Paragraph 200, BAO ist eine solche im Tatsachenbereich, welche im Ermittlungsverfahren noch nicht beseitigbar ist. Für die Beurteilung der Ertragsfähigkeit einer Vermietung ist eine Prognose anzustellen. Eine Prognoserechnung, aus der auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, darf nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein, wobei ein am Beginn der Vermietung gelegener Beobachtungszeitraum der Gewinnung von Erkenntnissen über die konkret gewählte Bewirtschaftungsart dient. Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgeführt hat, ist das Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen wie auch das Auftreten höherer Werbungskosten, als sie in der Prognose angesetzt sind, in diesem Beobachtungszeitraum im Rahmen der Entscheidung über die Frage des Vorliegens von Liebhaberei zu beachten; es bedarf eines Beobachtungszeitraumes, innerhalb dessen die Richtigkeit der - auf den Zeitpunkt des Beginnes der Betätigung erstellten - Prognose zu prüfen ist. Ob im Zusammenhang mit einer Vermietung von einer Einkunftsquelle auszugehen ist, ist daher nicht im Rahmen einer ex ante Betrachtung zu beurteilen (vergleiche, zu

alldem VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0042). Folglich kann auch im Falle einer Vermietung einer Eigentumswohnung eine Ungewissheit iSd Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorliegen, welche die Erlassung vorläufiger Bescheide rechtfertigt. Das Revisionsvorbringen, das Finanzamt hätte zu Beginn sämtliche Ermittlungen durchführen müssen, um bereits eine endgültige Beurteilung der Vermietung durchführen zu können, ist somit nicht geeignet, eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufzuzeigen.

13 Ungeachtet dessen führt dieses Vorbringen aber auch deshalb nicht zum Erfolg, weil die vorläufigen Umsatzsteuerbescheide in Rechtskraft erwachsen sind.

1 4 Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat (vgl. VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073). Gemäß Paragraph 207, Absatz eins, BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Gemäß Paragraph 207, Absatz 2, BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß Paragraph 208, Absatz eins, Litera a, BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Gemäß Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO beginnt sie allerdings in den Fällen des Paragraph 200, BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein endgültiger Bescheid nach Paragraph 200, Absatz 2, BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des (rechtskräftigen) vorläufigen Bescheides erfolgt ist, obwohl eine Ungewissheit nicht bestanden hat vergleiche , VwGH 27.2.2014, 2010/15/0073).

1 5 Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO bei Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des § 208 Abs. 1 lit. d BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides liegen kann (vgl. VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178). Wird eine Abgabe gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist in der Folge auch für die Frage, mit welchem Zeitpunkt die Verjährung beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des Paragraph 200, Absatz eins, BAO bei Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass der Verjährungsbeginn nach der Regelung des Paragraph 208, Absatz eins, Litera d, BAO bestimmt wird und keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides liegen kann vergleiche , VwGH 29.3.2012, 2009/15/0178).

16 Im Revisionsfall wurde der (vorläufige) Umsatzsteuerbescheid 2003 am 7. Februar 2005 erlassen. Die Verjährungsfrist begann daher (frühestens) mit Ablauf des Jahres 2005 zu laufen und endete mit 31. Dezember 2010. Der endgültige Bescheid über die Umsatzsteuer 2003 erging am 22. Juli 2009, also jedenfalls innerhalb der offenen Verjährungsfrist.

1 7 Die Revision wendet noch ein, der Vorlagebericht sei nicht dem Vertreter, sondern den Revisionswebern zugestellt worden, wodurch die Zustellung rechtsunwirksam wäre. Gemäß § 265 Abs. 4 BAO hat die Abgabenbehörde die Parteien vom Zeitpunkt der Vorlage an das Verwaltungsgericht unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen. Dies ist im Revisionsfall unterlassen worden. Die Revision macht mit ihrem Vorbringen einen Verfahrensfehler geltend. Verfahrensfehler führen dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof, wenn auch deren Relevanz aufgezeigt wird (vgl. VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095). Die Zulässigkeitsbegründung enthält keine solche Relevanzdarstellung. Sie legt weder dar, welches Vorbringen die Revisionswerber bei ordnungsgemäßer Zustellung hätten erstaten können, noch, inwieweit ein solches zu einem anderen Ergebnis hätte führen können. Die Revision wendet noch ein, der Vorlagebericht sei nicht dem Vertreter, sondern den Revisionswebern zugestellt worden, wodurch die Zustellung rechtsunwirksam wäre. Gemäß Paragraph 265, Absatz 4, BAO hat die Abgabenbehörde die Parteien vom Zeitpunkt der Vorlage an das Verwaltungsgericht unter Anschluss einer Ausfertigung des Vorlageberichtes zu verständigen. Dies ist im Revisionsfall unterlassen worden. Die Revision macht mit ihrem Vorbringen einen Verfahrensfehler geltend. Verfahrensfehler führen dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof, wenn auch deren Relevanz aufgezeigt wird vergleiche , VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095). Die Zulässigkeitsbegründung enthält keine

solche Relevanzdarstellung. Sie legt weder dar, welches Vorbringen die Revisionswerber bei ordnungsgemäßer Zustellung hätten erstaten können, noch, inwieweit ein solches zu einem anderen Ergebnis hätte führen können.

18 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 21. April 2023

#### **Schlagworte**

Gemeinschaftsrecht Richtlinie richtlinienkonforme Auslegung des innerstaatlichen Rechts EURallg4/3

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2022150093.L00

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)