jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/5/5 92/14/0027

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 05.05.1992

**Index**

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

BAO §115 Abs1;
B-VG Art139 Abs6;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs2;
LiebhabereiV §1 Abs2 Z1;
LiebhabereiV §2 Abs4;
LiebhabereiV Art2;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des JW und der RW in L, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 30. Dezember 1991, Zl. 6/56/3-BK/Re-1991, betreffend Umsatzsteuer (1986, 1987 und 1989) sowie Feststellung von Einkünften (1986 bis 1989), zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die beschwerdeführenden Eheleute sind Steuerberater. 1986 erwarben sie einen Liegenschaftsanteil, um auf der Liegenschaft in einem Wohnpark mit anderen Bauherrn Kleinwohnungen zu errichten, Wohnungseigentum an einer der Wohnungen zu erwerben und die Wohnung zu vermieten. Das Projekt war in einem Prospekt beschrieben, seine Verwirklichung erfolgte über Auftrag der Bauherrn durch verschiedene Gesellschaften, die jeweils einen Sektor der erforderlichen Maßnahmen betreuten und dafür von den Bauherrn honoriert wurden. Die Beschwerdeführer erklärten zur Feststellung der Einkünfte im Streitzeitraum die Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietung der

Eigentumswohnung und zur Umsatzsteuer die Umsätze aus der Vermietungstätigkeit sowie die aus dieser entstandenen abziehbaren Vorsteuern. Die Feststellung der Einkünfte und die Veranlagung zur Umsatzsteuer erfolgte - mit Ausnahme des Jahres 1989 - erklärungsgemäß durch vorläufige Bescheide.

Auf Grund der Ergebnisse einer abgabenbehördlichen Prüfung, die den Prüfer davon überzeugte, daß es sich bei der Vermietung der Eigentumswohnung um eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei handle, erließ das Finanzamt endgültige Bescheide für die vorher erwähnten Abgabenjahre und den Bescheid für 1989. Darin ging es, der Meinung des Prüfers folgend, davon aus, daß die Vermietung der Eigentumswohnung keine Einkunftsquelle bilde sowie die Vorsteuern für Leistungen im Zusammenhang mit der Wohnung nicht mit einem Unternehmen im Zusammenhang stünden, stellte dementsprechend keine Einkünfte fest und ließ die erwähnten Vorsteuern bei Festsetzung der Umsatzsteuer nicht zum Abzug zu.

Die Beschwerdeführer erhoben Berufung. Sie machten geltend, daß Vorschaurechnungen aufgrund von drei verschiedenen Finanzierungsvarianten die Möglichkeit eines Totalüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in 17, 19 oder 22 Jahren zeigten. Für die Beschwerdeführer ergebe sich unter Berücksichtigung der Tilgungsdauer für den Kredit auf 20 Jahre ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten nach 22 Jahren. Auf Grund der Vorschaurechnung sei daher bei Beginn der Vermietung absehbar, daß sich ein Totalüberschuß ergebe.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Die Eigentumswohnung sei ein Wirtschaftsgut, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne. Es finde daher § 1 Abs. 2 Z. 1 und § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung Anwendung. Die belangte Behörde erachtete es nicht als erwiesen, daß die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 Liebhabereiverordnung) erwarten lasse. Der Prognoserechnung folgte die belangte Behörde deshalb nicht, weil ihr im einzelnen aufgezählte Fehler bzw. Unklarheiten anhafteten. Es seien die in der Prognose angeführten Mieteinnahmen auch in Hinkunft in der Realität nicht erzielbar und es erscheine jeder Lebenserfahrung widersprechend, daß in dem aufgestellten Prognosezeitraum bis zum Jahr 2008 keinerlei Reparaturen bzw. Sanierungsmaßnahmen anfielen, die kostenmäßig die Beschwerdeführer zu tragen hätten.

Die Beschwerdeführer erachten sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht auf Anerkennung der Vermietung der Eigentumswohnung als Einkunftsquelle bzw. als Unternehmen verletzt. Sie behaupten inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragen deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerden beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zu Unrecht berufen sich die Beschwerdeführer auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1990, 90/14/0086, ÖStZB 1991, 222, und vom 20. November 1990,90/14/0131, WoBl 1991, 83, dafür, eine Anwendung der Liebhabereiverordnung wäre im Beschwerdefall offenkundig unrichtig und unvertretbar. Die zitierten Entscheidungen betrafen Beschwerdesachen, in denen der angefochtene Bescheid vor Kundmachung der Liebhabereiverordnung erlassen worden war und in denen daher die Präjudizialität der Liebhabereiverordnung für das verwaltungsgerichtliche Verfahren als Voraussetzung der Antragslegitimation nach Art. 139 B-VG nicht gegeben war.

Die Anwendbarkeit der Liebhabereiverordnung mit ihrem gesamten Inhalt im vorliegenden Beschwerdefall steht hingegen außer Zweifel, weil der angefochtene Bescheid durch Zustellung am 21. Jänner 1992 erlassen wurde, also nach Kundmachung der Liebhabereiverordnung im Bundesgesetzblatt (22. Juni 1990) und vor der Kundmachung der Aufhebung von Teilen der Liebhabereiverordnung durch den Verfassungsgerichtshof im Bundesgesetzblatt (BGBl. 1992/106) am 21. Februar 1992; außerdem handelt es sich weder um einen Anlaßfall für das kundgemachte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes noch um einen der beiden in diesem Erkenntnis besonders genannten Anfechtungsfälle. Gemäß Abschnitt I Art. II Liebhabereiverordnung ist Art. I auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Fälle anzuwenden. Auch diese Vorschrift hatte die belangte Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides zu beachten. Die Verfassungswidrigkeit dieser Norm ist im vorliegenden Beschwerdefall nicht mehr angreifbar.

Im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Liebhabereiverordnung, durch die der dem Gesetz entnehmbare Begriff der Einkunftsquelle präzisiert wurde, erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der in der Beschwerde zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor der Liebhabereiverordnung und damit auch mit der Kritik am Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. September 1989, 88/14/0137, ÖStZB 1990, 34.

Die Beschwerdeführer meinen, die belangte Behörde habe § 1 Abs. 2 Z. 1 Liebhabereiverordnung unrichtig angewendet. Sie haben nämlich niemals die Absicht gehabt, die Wohnung selbst bzw. im Rahmen der Familie zu nutzen, und werden dies auch in Zukunft nicht beabsichtigen. Es handle sich bei der Eigentumswohnung typischerweise um ein Wirtschaftsgut, das als "wertsichere Kapitalanlage" gehalten werde, mittel- und längerfristig aber auch positive Erträge abwerfe.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z. 1 Liebhabereiverordnung ist Liebhaberei bei einer Betätigung zu vermuten, 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 (z.B. 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.

Mit dieser Präzisierung des Gesetzes trägt der Verordnungsgeber dem von ihm als solchen erkannten Willen des Gesetzgebers Rechnung, die für die Einkunftsquelleneigenschaft entscheidende Absicht der Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) in Fällen nicht anzunehmen, in denen bei entstehenden Verlusten die Betätigung nach der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit überwiegend nicht einen solchen Totalgewinn bezweckt, weil sie im engen Zusammenhang mit durch bestimmte Wirtschaftsgüter manifestierten Lebensbereichen steht, die nicht in erster Linie der Erzielung einkommensteuerbarer Erträge dienen. Diese Zielvorstellung des Verordnungsgebers ist daher bei der Auslegung der Verordnung zu berücksichtigen.

Daß eine Eigentumswohnung ein Wirtschaftsgut ist, das der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dient und sich deshalb nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, unterliegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes im Hinblick auf die vorstehenden Überlegungen keinem Zweifel. Der Verordnungsgeber kann nach dem Gesagten nicht die Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses des sich Betätigenden gemeint haben. Es bildet folglich kein Hindernis für die Einstufung als Wirtschaftsgut im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 1 Liebhabereiverordnung, daß die Beschwerdeführer die Wohnung nicht selbst bewohnen und auch nicht beabsichtigen, sie in Zukunft selbst zu bewohnen. Eine Eigentumswohnung, die als Zweitwohnung gehalten wird, um - wie es in der Beschwerde heißt - dadurch eine "wertsichere", langfristige Kapitalanlage zu besitzen, entspricht aber auch typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung. Daran ändert es nichts, daß die Kapitalanlage, gerade um sie allenfalls noch günstiger zu gestalten, mittel- oder langfristig vermietet wird.

Der Vergleich der Beschwerdeführer mit der Vermietung eines Zinshauses geht schon deshalb fehl, weil Zinshäuser im Gegensatz zu einzelnen Wohnungen keine Wirtschaftsgüter sind, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen.

Daß durch die Betätigung (Vermietung der Eigentumswohnung) Verluste (Werbungskostenüberschüsse) entstehen, steht anhand der Steuererklärungen fest.

Die belangte Behörde durfte daher alle Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Z. 1 Liebhabereiverordnung als verwirklicht ansehen.

Gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung kann die Vermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 der Verordnung nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten läßt.

Es kommt daher darauf an, ob die Bewirtschaftungsart einen solchen Überschuß erwarten läßt, und nicht allein darauf, ob die Erzielung eines solchen Überschusses möglich ist.

Da in der Regel nur derjenige, der die Betätigung entfaltet oder zu entfalten beabsichtigt, über die gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung wesentlichen Umstände, worunter auch der Plan der Bewirtschaftung für die Zukunft bis zur Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses gehört, Bescheid weiß, ist es dessen Aufgabe, im Verfahren vor der Abgabenbehörde die betreffenden Umstände schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Hiezu

reicht die Darlegung der Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses nicht aus, es muß vielmehr dargelegt werden, daß die Erzielung eines solchen Überschusses nach der Art der Bewirtschaftung zu erwarten ist. Die Behörde hat sodann nach dem Ergebnis ihres Ermittlungsverfahrens gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu beurteilen, ob sie den Darlegungen Glauben schenkt und bejahendenfalls, ob sich aus ihnen eine Erwartung im Sinne des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung ergibt.

Im Hinblick auf die oben dargestellte Auslegung des § 1 Abs. 2 Z. 1 Liebhabereiverordnung ist § 2 Abs. 4 erster Satz dieser Verordnung wie folgt zu verstehen: Die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit muß so gestaltet sein, daß mit hoher Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, abweichend von der durch die Lebenserfahrung gestützten inneren Wahrscheinlichkeit werde die Betätigung doch einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuß) erbringen. Es handelt sich dabei um eine Prognose zukünftiger Entwicklungen, die maßgebend auch durch den Willen der Betreffenden und ihre Motive mitbestimmt werden. Auch diese sind daher bei Beurteilung der Frage, was sich erwarten läßt, zu berücksichtigen. Je länger der Zeitraum ist, auf den sich die Prognose erstreckt, umso unsicherer ist diese auch im zuletzt erwähnten Zusammenhang. Um der Prognose den Grad hoher Wahrscheinlichkeit zu verleihen, der es erlaubt, im Sinne der Verordnung davon zu sprechen, daß sich ein Totalüberschuß erwarten läßt, bedarf es deshalb auch eines entsprechend intensiven Interesses der Tätigen an der Erzielung eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses).

Im Beschwerdefall erstreckt sich der von den Beschwerdeführern herangezogene Prognosezeitraum, bis zu dessen Ablauf ein Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten möglich sein soll, bis zum Jahre 2009. Dieser Zeitraum ist gemessen an einem durchschnittlichen Menschenleben so lang, daß es - wie oben ausgeführt - eines besonders intensiven Interesses der Tätigen an der Erzielung eines Totalüberschusses bedürfte, welches das Interesse an der Realisierung der angestrebten Wertsicherung oder eines allenfalls mittlerweile sogar eingetretenen Wertzuwachses überstiege, um davon sprechen zu können, daß sich die Erzielung eines Totalgewinnes im Hinblick auf die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit erwarten läßt. Anhaltspunkte für ein derartiges Interesse an der Erzielung eines Totalgewinnes ergeben sich weder aus dem Vorbringen der Beschwerdeführer vor den Abgabenbehörden noch aus der Aktenlage sonst.

Schon dieser Umstand berechtigte die belangte Behörde, die Vermutung iSd § 1 Abs. 2 Z. 1 nicht gemäß § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung als widerlegt anzusehen.

Der belangten Behörde kann auch nicht entgegengetreten werden, wenn sie die Prognoserechnung hinsichtlich der Einnahmenseite und wegen Nichtberücksichtigung von Aufwendungen für Reparaturen bzw. Sanierungsmaßnahmen beanstandete.

Der in den Verwaltungsakten erliegende Mietvertrag sieht eine Wertsicherung des Mietzinses am Verbraucherpreisindex 1976 mit einer Sprungklausel vor, wonach Schwankungen des Index bis zu 5 % ohne Ansatz bleiben, die Wertänderung also jeweils erst nach Überschreiten dieser Grenze voll wirksam wird. Die Einnahmenseite ist daher nicht richtig angesetzt. Den Beschwerdeführern kann auch nicht beigepflichtet werden, daß langfristig sicherlich mit einer durchschnittlichen Indexsteigerung von 5 % zu rechnen sei.

Zu Recht hat die belangte Behörde an der Prognoserechnung auch beanstandet, daß trotz des langen Prognosezeitraums Aufwendungen für Reparaturen bzw. Sanierungsmaßnahmen unberücksichtigt geblieben seien, die die Beschwerdeführer treffen. Die Ansicht der Beschwerdeführer, solche Belastungen würden im Weg über die Betriebskosten durch den Mieter getragen, ist unrichtig. Reparaturen und Sanierungen fallen nicht unter den Begriff der Betriebskosten, und zwar auch nicht unter den des aus den Verwaltungsakten ersichtlichen Mietvertrages. Welche Beträge die Beschwerdeführer als Wohnungseigentümer der Hausverwaltung zur Dotierung einer Erhaltungs- und Verbesserungsrücklage zu bezahlen haben, ist für die Pflichten des Mieters gegenüber dem Vermieter nicht von Bedeutung. Die Mietzinsvereinbarung enthält nämlich keine Bestimmung, wonach der Mieter den Beschwerdeführern die von diesen an den Hausverwalter zu bezahlende Erhaltungs- und Verbesserungsrücklage zu ersetzen habe. Die Behauptung in der Beschwerde, der Mieter habe für Schäden innerhalb der Wohnung nach dem Mietrechtsgesetz selbst aufzukommen, ist schon deshalb ungeeignet, die Überlegung der belangten Behörde zu widerlegen, weil die Beschwerdeführer keinen Sachverhalt vortragen, aus dem sich die Anwendbarkeit der entsprechenden Vorschriften des Mietrechtsgesetzes (§ 8 Abs. 1) auf das konkrete Mietverhältnis an der betreffenden Wohnung entgegen § 1 Abs. 4 Z. 1 MRG ergibt. Selbst für den Fall der Anwendbarkeit der Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes wären aber Vereinbarungen in diesem Bereich zulässig (vgl. Würth-Zingher, Miet- und Wohnrecht19, Rz 4 zu § 8 MRG). Aus dem in

den Verwaltungsakten liegenden Mietvertrag ergibt sich eine Vereinbarung darüber, welche Schäden am Mietobjekt der Mieter zu tragen hat. Danach trifft ihn eine Pflicht zur pfleglichen Behandlung des Mietgegenstandes, zum Ersatz von Beschädigungen, zur Vornahme taxativ aufgezählter Schönheitsreparaturen und zur Instandhaltung im einzeln aufgezählter Installationen. Davon nicht erfaßte normale Abnützungen trotz pfleglicher Behandlung gingen daher zu Lasten des Vermieters.

Da bereits die beiden erwähnten Unrichtigkeiten der Prognoserechnung als weitere Umstände geeignet waren, die Glaubwürdigkeit der Überschußerzielungsabsicht der Beschwerdeführer zu verneinen, erübrigt sich ein Eingehen darauf, ob die belangte Behörde mit der Behauptung weiterer Fehler der Prognoserechnung im Unrecht ist.

Die Beschwerdeführer waren - wie die Beschwerde selbst darlegt - bei Anschaffung der Eigentumswohnung an einer wertsichernden Anlage interessiert. Die Prospektangaben heben sogar einen bedeutenden Realwertzuwachs und die "Wertverwertungsmöglichkeit durch Verkauf" werbend hervor. Auch auf Grund dieser Tatsachen durfte die belangte Behörde davon ausgehen, daß mit Rücksicht auf den langen Prognosezeitraum nicht mit ausreichender Wahrscheinlichkeit mit der Erzielung eines Gesamtüberschusses zu rechnen ist, dieser sich also nicht im Sinne des § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung erwarten läßt.

Die belangte Behörde mußte also auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse nicht zur Überzeugung gelangen, daß die Art der Bewirtschaftung der Eigentumswohnung einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten läßt.

Die Verneinung der Einkunftsquelleneigenschaft durch die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid erweist sich daher als nicht rechtswidrig.

Wenn auch die Liebhabereiverordnung in erster Linie für das Gebiet der Ertragsteuern gilt, präzisiert sie doch den Begriff der steuerlichen Liebhaberei. An diesen Begriff knüpft auch das Umsatzsteuerrecht an (§ 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1972). Der aus der Liebhabereiverordnung gewonnene Liebhabereibegriff kann daher auch zur Auslegung des Umsatzsteuergesetzes herangezogen werden, soweit nicht Sinn und Zweck dieses Gesetzes eine abweichende Betrachtung gebieten. Im Beschwerdefall ist eine solche abweichende Betrachtung nicht geboten.

Zum Beschwerdegrund der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begnügten sich die Beschwerdeführer mit dem Vorwurf, die belangte Behörde sei ihrer Pflicht zur (amtswegigen) Sammlung der wesentlichen Entscheidungsgrundlagen nicht nachgekommen, ohne diesen Vorwurf in einer Weise zu konkretisieren, die seine Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof ermöglichte. Nach der Aktenlage ist eine wesentliche Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht erkennbar.

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

Die von den Beschwerdeführern beantragte Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG unterbleiben, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1992140027.X00

**Im RIS seit**

05.05.1992

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at