

# TE Vwgh Erkenntnis 1991/12/5 89/13/0243

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 05.12.1991

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;  
40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AVG §58 Abs2;  
AVG §60;  
BAO §93 Abs3 lit a;  
EStG 1972 §16 Abs1;  
EStG 1972 §2 Abs2;  
EStG 1972 §28 Abs1;  
EStG 1972 §28 Abs2;  
EStG 1972 §4 Abs1;  
UStG 1972 §12;  
VwGG §42 Abs2 Z3 lit b;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Dr. Bumberger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des R in B, des Dkfm. Dr. G in W, des M in W, des Mag. H in W und des K in W, alle vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der FLD für Wien, NÖ und Bgld vom 28.9.1989, GZ. 6/5-1883/89, betreffend Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für 1985 und Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 10.320,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführer sind mit weiteren Personen Miteigentümer der Liegenschaft W, N-Gasse 10. In einer mit 1. Oktober 1985 datierten "Dokumentationmappe", die die Überschrift "Miteigentümergeinschaft und Ausbau Wohnhaus W, N-Gasse 10" trägt, sind Angaben über den (damals geplanten) Umbau des angeführten Gebäudes enthalten. Danach war als Bauherr die Miteigentümergeinschaft vorgesehen. "Konzeption, Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung" obliege dem Institut N-GmbH (in der Folge "N-Institut-GmbH"), die Generalplanung mit Höchstpreis- und Fertigstellungsgarantie der C-Wohnbaugesellschaft mbH in Linz, die "Geschäftsbesorgung und kommerzielle Betreuung der Miteigentümer" ebenfalls dem N-Institut-GmbH und der "Vertrieb der Miteigentumsanteile und Anlegerbetreuung" der Institut für Anlageberatung und Vermögensplanung GmbH in Linz. In der Dokumentationsmappe wurden die näheren Umstände der geplanten Umbauarbeiten nach Art eines Prospektes dargestellt. Unter anderem wurde darin die Entstehung "negativer Einkünfte" aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von "ca. 148 % der Einlage" in Aussicht gestellt. Nach einer "steuerlichen Ergebnisrechnung" wurde für 1985 ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von

S 16,663.139,-- prognostiziert. Für die Jahre 1986 bis 1995 wurde folgendes Ergebnis erwartet:

	Mietein-	AfA	Steuer-	Zinsen	Steuerliches	
	nahmen		beratung		Ergebnis	
1986	85.000	222.278	0	0	-137.278	
1987	837.343	222.278	40.000	665.000	-89.935	
1988	837.343	222.278	42.000	665.000	-91.935	
1989	921.078	222.278	44.100	639.046	15.654	
1990	921.078	222.278	46.305	624.119	28.376	
1991	1,013.185	222.278	48.620	605.958	136.329	
1992	1,013.185	222.278	51.051	587.844	152.012	
1993	1,114.504	222.278	53.604	564.644	273.978	
1994	1,114.504	222.278	56.284	541.029	294.913	
1995	1,225.954	222.278	59.098	515.248	430.330	

Bei einer am 30. Oktober 1985 abgehaltenen Versammlung wurde die Konstituierung einer "Miteigentümergeinschaft W, N-Gasse 10" beschlossen.

Am selben Tag schlossen die Miteigentümer einen "Miteigentümervertrag", dessen Gegenstand die wechselseitigen Rechte und Pflichten der Miteigentümer bei der gemeinsamen Instandsetzung und dem Ausbau des Gebäudes, der Aufteilung der damit verbundenen Aufwendungen und Lasten sowie der Verwendung und Nutzung der Liegenschaft nach Durchführung des Bauvorhabens war. Die Miteigentümer verpflichteten sich unter anderem, das Bauherrenrisiko für das Vorhaben zu übernehmen, weiters das Investitionsvorhaben so bald wie möglich durchzuführen und anschließend die Liegenschaft gemeinsam zu vermieten.

In einem schriftlichen "Auftrag" gleichfalls vom 30. Oktober 1985 beauftragte die Miteigentümergeinschaft die N-Institut-GmbH, mit der Abwicklung des gegenständlichen Investitionsvorhabens. Insbesondere wurde die N-Institut-GmbH beauftragt, im Namen und auf Rechnung der Miteigentümergeinschaft die erforderlichen Aufträge zu erteilen bzw. die entsprechenden Verträge abzuschließen, die erforderlichen Finanzierungsmaßnahmen durchzuführen, insbesondere Kredit- und Darlehensverträge für jeden einzelnen Miteigentümer abzuschließen, Belastungen der einzelnen Liegenschaftsanteile vorzunehmen, für die Miteigentümer den Zahlungsverkehr abzuwickeln, Zustellungen als Zustellungsbevollmächtigter entgegenzunehmen, Erklärungen gegenüber Behörden aller Art, Gerichten, Banken und sonstigen natürlichen und juristischen Personen mit Wirkung gegenüber jedem Miteigentümer abzugeben und entgegenzunehmen und die Hausverwaltung durchzuführen. Nach § 3 des Auftrages wurde N-Institut-GmbH berechtigt, "unter Aufhebung des Verbotes des Selbstkontrahierens tätig zu sein".

Nach der Aktenlage wurden von der Miteigentümergeinschaft, jeweils vertreten durch N-Institut-GmbH, am 11. November 1985 folgende Vereinbarungen gefertigt:

Nach einer "Vereinbarung über Finanzierungsbeschaffung und -bearbeitung" wurde die N-Institut-GmbH mit der "Beschaffung von Finanzierungszusagen" durch eine bestimmte Sparkasse beauftragt.

In einer gleichfalls mit der N-Institut-GmbH abgeschlossenen "Vereinbarung über Verwertung der Konzeption" wurde festgestellt, daß die Miteigentümergeinschaft einstimmig und unwiderruflich beschlossen und durch Auftragserteilung an die N-Institut-GmbH als Geschäftsbesorger zum Ausdruck gebracht habe, das Investitionsvorhaben in Anlehnung an die von N-Institut-GmbH erstellte Konzeption durchzuführen.

In einem "Vertrag über Höchstpreis- und Fertigstellungsgarantie" übernahm die C-Wohnbaugesellschaft mbH die Garantie, daß die Bau- und Baunebenkosten den Betrag von S 9,740.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer nicht übersteigen und daß die Instandsetzungs- und Ausbauarbeiten bis 31. Dezember 1986 fertiggestellt werden. Nach § 2 der Vereinbarung beinhaltet diese Garantie die Instandsetzung und den Ausbau des Gebäudes auf der Grundlage und unter Verwendung der Einreichpläne vom 12. September 1985.

In einer mit Mag. Ing. L abgeschlossenen "Vereinbarung über Planung, Ausschreibung und technische Baubetreuung" wurde unter § 1 festgehalten, daß sich der Auftragnehmer mit der baureifen Planung des gegenständlichen Bauvorhabens befaßt. Er habe diesbezüglich Einreich- und Polierpläne, Nutzflächenaufstellungen, Bau- und Ausstattungsbeschreibung verfaßt und eine umfassende Kostenberechnung durchgeführt. Mit der Miteigentümergeinschaft werde vereinbart, daß die Gemeinschaft berechtigt sei, sämtliche mit der Planung im weitesten Sinn im Zusammenhang stehenden Leistungen für das Bauvorhaben zu verwerten.

Mit der I.-Service GmbH wurde eine "Vereinbarung über Hausverwaltung und Vermietung" abgeschlossen.

Nach § 2 einer "Vereinbarung über die Zusammenführung der Miteigentümer" erhielt die I. GmbH in L "für die Erstellung des Marketing- und Vertriebskonzeptes und der Vertriebsrichtlinien sowie für die Zusammenführung der Miteigentümer und deren Nachbetreuung" eine Vergütung von S 1,232.000,--.

Für das Jahr 1985 wurden von der Miteigentümergeinschaft eine Umsatzsteuererklärung mit einer Gutschrift in Höhe von S 774.827,-- und eine Erklärung der Einkünfte von Gemeinschaften eingereicht, in welcher bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Werbungskostenüberschuß in Höhe von S 15,439.024,80 ausgewiesen wurde. In einer Beilage wurde zur Erläuterung einzelner Positionen der Überschußrechnung ausgeführt, die Miteigentümergeinschaft sei durch ein Darlehen der Sparkasse St. in Höhe von S 14,000.000 finanziert worden. Es sei der Gemeinschaft die Möglichkeit eingeräumt, eine Zinsenvorauszahlung von 4 % p.a. für die Zeit vom 1. Jänner 1987 bis 31. Dezember 1996 zu leisten. Als Gegenleistung verpflichtete sich die Bank, den Zinssatz von 8,75 % für die Bauphase fix zu halten und für die Zeit ab 1. Jänner 1987 bei allfälligen Zinssatzerhöhungen einen Zinssatz, der maximal einen Prozentpunkt über der jeweiligen von der Oesterreichischen Nationalbank veröffentlichten Sekundärmarktrendite für Bundesanleihen liege, anzurechnen. Die Miteigentümergeinschaft habe von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, weil damit auch die liquiditätsmäßige Situation auf Grund der anfänglich niedrigen Mieten gesichert erscheine. Durch Indexsteigerungen bei den Mieten werde die spätere Bedienung der Fremdmittel erleichtert. Die Instandsetzungskosten seien als Vorauszahlung an die F. AG geleistet worden. Es handle sich dabei um typischen Erhaltungsaufwand, der sofort abzugsfähig sei.

In einer Eingabe vom 2. August 1988 wurde ausgeführt, daß die jährlichen Mieterträge vorläufig rund S 865.000,-- betragen. Damit seien die im Prospekt prognostizierten Mieterträge bereits um S 28.000,-- überschritten worden. Auch hinsichtlich der Fremdfinanzierung hätten gegenüber dem Prospekt Verbesserungen erzielt werden können. So habe das Amt der Wiener Landesregierung einen Annuitätenzuschuß von S 52.650,-- p.a. für zehn Jahre gewährt. Das Förderungsdarlehen von S 603.000,-- sei zur Fremdmitteltilgung bei der Sparkasse St. verwendet worden. Außerdem sei mit der Bank eine Senkung des Zinssatzes von 8,75 % auf 8,25 % vereinbart worden.

In der Folge wurden von der Miteigentümergeinschaft für 1986 ein Werbungskostenüberschuß von S 1,044.253,33, für 1987 von S 2,032.686,65, und für 1988 von S 151.220,94 erklärt.

Mit Eingabe vom 14. Juli 1989 beantragte die Miteigentümergeinschaft den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde dem Devolutionsantrag stattgegeben. Die Umsatzsteuer wurde für

das Jahr 1985 nicht festgesetzt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden für 1985 mit Null festgestellt. In der Begründung des Bescheides wurde ausgeführt, daß mit dem Kauf eines Grundanteils die Erwerber derart in ein vorgegebenes Vertragsgeflecht eingebunden gewesen seien, daß eine Einflußnahme auf das Baugeschehen nicht mehr gegeben gewesen sei. Eine Bauherreneigenschaft der Miteigentümer sei aus den vorgelegten Unterlagen nicht abzuleiten gewesen, sodaß "der beantragte Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen zu aktivieren war". Nach den von den Initiatoren vorgelegten steuerlichen Ergebnisrechnungen ergebe sich nach "Anlaufverlusten" während der ersten vier Jahre erstmals 1989 ein bescheidener steuerlicher Überschuß. Persönliche Werbungskosten seien bei dieser Annahme jedoch nicht berücksichtigt. In der Dokumentationsmappe werde noch darauf hingewiesen, daß die sich ergebenden Überschüsse durch die Bildung einer Mietzinsreserve steuerlich neutral gehalten werden könnten. Da die Rentabilitätsberechnungen auf einen Verkauf abgestellt seien, könne das Beteiligungsmodell nicht auf die Erzielung steuerlicher Überschüsse ausgerichtet sein. Dies ergebe sich daraus, daß die Kosten des Projekts von S 25 Millionen erst nach ca. 30 Jahren durch Mieteinnahmen gedeckt sein würden. Das Vorliegen einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle könne daher nicht bejaht werden, weswegen eine Unternehmereigenschaft nicht gegeben sei. Da die (von den Miteigentümern) persönlich getragenen Werbungskosten im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital bzw. mit dem Erwerb der Liegenschaft stünden, sei auch deren Abzugsfähigkeit zu verneinen.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wird dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Neben den Feststellungen im Tatsachenbereich, also den Sachverhaltsannahmen auf Grund der Ergebnisse des Beweisverfahrens, hat in der Begründung insbesondere zum Ausdruck zu kommen, unter welchen Tatbestand der festgestellte Sachverhalt subsumiert worden ist (vgl. Stoll, Handbuch zur BAO, S 222). Diesen Erfordernissen entspricht die Begründung des angefochtenen Bescheides in keiner Weise:

Zunächst vertritt die belangte Behörde auf Grund des durchgeführten Beweisverfahrens die Auffassung, daß den Miteigentümern der gegenständlichen Liegenschaft eine "Bauherreneigenschaft" nicht zukommt. Eine solche Begründung stützt aber den Spruch des angefochtenen Bescheides, wonach eine Festsetzung von Umsatzsteuer nicht erfolgt bzw. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit "Null" festgestellt wurden, in keiner Weise. Die Schlußfolgerung, die Miteigentümer seien nicht "Bauherren" der Instandsetzung des Gebäudes gewesen, hat in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht Auswirkungen allenfalls auf die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1972); eine diesbezügliche Sachverhaltsannahme kann somit nicht den Ausspruch nach sich ziehen, daß Umsatzsteuer nicht festgesetzt wird, zumal die Gemeinschaft der Miteigentümer Einnahmen aus Vermietung erzielt hat. In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht hat die Verneinung der Bauherreneigenschaft lediglich Auswirkungen auf die Absetzbarkeit des Instandsetzungsaufwandes (vgl. insbesondere § 28 Abs. 2 Z. 2 bis 4 EStG 1972), nicht aber darauf, ob überhaupt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen; dabei mag dahingestellt sein, ob ein Ausspruch, daß derartige Einkünfte "Null" betragen, einem Ausspruch, daß solche Einkünfte nicht vorliegen, gleichzusetzen ist.

Nicht nachvollziehbar ist der von der belangten Behörde aus dem Fehlen der Bauherreneigenschaft gezogene - von den Beschwerdeführern zu Recht gerügte - Schluß, daß "der beantragte Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen zu aktivieren" gewesen sei.

In der weiteren Folge zieht aber die belangte Behörde aus den vorgelegten Ergebnisrechnungen den Schluß, daß eine Einkunftsquelle nicht vorliegt, "weswegen die Unternehmereigenschaft zu verneinen" gewesen sei. Im übrigen ist bei Beurteilung der steuerlichen Liebhaberei entgegen der Auffassung der belangten Behörde nicht auf eine wirtschaftliche Kostenrechnung abzustellen, sondern darauf, ob sich unter Beachtung der abgabenrechtlichen Vorschriften in absehbarer Zeit insgesamt ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ergibt.

Zwischen dem Spruch und der Begründung des angefochtenen Bescheides einerseits und innerhalb der Begründung andererseits bestehen somit wesentliche Widersprüche. Die zumindest drei verschiedenen, in der Begründung aufgezeigten Schlußfolgerungen können weder miteinander noch mit dem Spruch des angefochtenen Bescheides in

Einklang gebracht werden. Die belangte Behörde hat daher ihren Bescheid mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet (vgl. Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit<sup>3</sup>, S 606 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Im Hinblick auf die Art dieses Verfahrensmangels vermag der Verwaltungsgerichtshof auf die weiteren Beschwerdepunkte nicht mehr einzugehen. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

#### **Schlagworte**

Begründung Allgemein Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Bauherreneigenschaft Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Liebhaberei

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

ECLI:AT:VWGH:1991:1989130243.X00

#### **Im RIS seit**

11.07.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

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