

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/6/28 2002/13/0036

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.06.2006

## Index

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

## Norm

BAO §115 Abs1;  
BAO §115 Abs3;  
BAO §119 Abs1;  
BAO §167 Abs2;  
BAO §21 Abs1;  
EStG 1988 §2 Abs2;  
EStG 1988 §2 Abs3;  
LiebhabereiV §1 Abs2;  
LiebhabereiV §2 Abs4;  
LiebhabereiV 1993 §1 Abs2;  
LiebhabereiV 1993 §2 Abs4;  
LiebhabereiV 1993;  
VwGG §41 Abs1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde des Ing. HF in W, vertreten durch Treuhand-Union Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H. in 1040 Wien, Prinz Eugen-Straße 66, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 18. Dezember 2001, Zl. RV/050-15/14/97, betreffend u.a. Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Den Streitpunkt des Beschwerdefalles bildet die Frage, ob die den Abgabenerklärungen des Beschwerdeführers für die Streitjahre 1993 und 1994 zugrunde gelegten wirtschaftlichen Ergebnisse der Vermietung einer im Jahre 1992 fremdfinanziert angeschafften Eigentumswohnung steuerlich relevant sind, wie der Beschwerdeführer meint, oder als Resultate steuerlich unbeachtlicher Liebhaberei der Abgabenbemessung nicht zugrunde zu legen sind, wie dies die belangte Behörde sieht.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994 ergingen auf der Basis der Abgabenerklärungen für diese Jahre, in denen der Beschwerdeführer die aus der Vermietung der betroffenen Eigentumswohnung erwirtschafteten Verluste angesetzt hatte. Die Bescheide wurden vom Finanzamt allerdings nach § 200 Abs. 1 BAO nur vorläufig erlassen, was das Finanzamt - einem Ersuchen des Beschwerdeführers um Mitteilung der fehlenden Begründung entsprechend - mit der Erforderlichkeit der Überprüfung begründete, ob die Vermietung der betroffenen Eigentumswohnung eine Einkunftsquelle darstelle, ob die Einhaltung der (im Rahmen einer Umsatzsteuernachschauf vorgelegten) Prognoserechnung "errechneten Gewinnerzielung" erfolge und ob (im Umsatzsteuernachschaufahren erörterte) Darlehen "zurückgezahlt werden".

In seiner Berufung wandte sich der Beschwerdeführer in hier interessierender Hinsicht gegen die Vorläufigkeit der erlassenen Bescheide nach § 200 Abs. 1 BAO mit dem Vorbringen, dass die Möglichkeit zur Erlassung vorläufiger Bescheide nicht den Sinn haben könne, der Behörde die Ermittlung der für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ersparen. Anhand der bereits vorgelegten Prognoserechnung habe gezeigt werden können, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten bei der Vermietung der betroffenen Eigentumswohnung innerhalb von zwölf Jahren möglich sei. Selbst wenn die Erzielung des Gesamtüberschusses innerhalb dieses Zeitraumes aus welchen Gründen auch immer nicht gelingen sollte, müsse doch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ein Gesamtüberschuss innerhalb jenes Zeitraumes von 20 Jahren objektiv erzielbar sein, der nach der Liebhabereiverordnung und dem Erkenntnis des verstärkten Senates des Verwaltungsgerichtshofes zur Liebhaberei als absehbar gelten könne. Die Vermutung des Finanzamtes, der Beschwerdeführer würde die Erzielung eines Überschusses im Sinne der vorgelegten Prognoserechnung nicht einhalten, rechtfertige nicht die Erlassung vorläufiger Bescheide. Dass die Darlehen zurückgezahlt werden müssten, lasse sich nicht bestreiten, sodass nur der Zeitpunkt der Tilgung der gesamten Darlehensschuld einer Dispositionsmöglichkeit unterliege. Der Beschwerdeführer beabsichtige eine seinen wirtschaftlichen Verhältnissen angepasste, möglichst rasche Tilgung der Darlehen, wobei mit der darlehengewährenden Bank allerdings ein möglichst weiter Spielraum ausgehandelt worden sei, um "zeitweise unerwartete Engpässe" ohne größeren Umschuldungs- oder Finanzierungsaufwand überstehen zu können. Eine Rückzahlung der Darlehen innerhalb der für Immobilienfinanzierungen üblichen Zeitspanne von 20 Jahren werde mit Sicherheit erfolgen. Es lasse sich damit auch aus der Frage der Tilgungsweise der Darlehen die Vorläufigkeit der Bescheiderlassung nicht rechtfertigen.

Die in der Berufung angesprochene Prognoserechnung, die der Beschwerdeführer im Zuge der Umsatzsteuernachschauf vorgelegt hatte, beginnt mit einem Verlust von S 182.300,-- im Jahr 1993 und gelangt im Jahr 2004 zu einem positiven Gesamtergebnis von S 14.600,--. Nach den Erläuterungen zu dieser Prognoserechnung seien die Betriebskosten weder bei den Einnahmen noch bei den Ausgaben berücksichtigt, sondern als durchlaufende Posten behandelt und die Zinsenaufwendungen den Tilgungsplänen entnommen worden. Die Einnahmen seien mit jährlich 2 % Indexsteigerung gerechnet und für die Jahre 1993 bis 1995 seien die tatsächlichen Werte verwendet worden. Ab dem Jahre 2000 seien die Darlehen getilgt.

Der Berufungsschrift war ferner eine als "Prognoserechnung" bezeichnete "langfristige Erfolgsrechnung" für die Vermietung der Eigentumswohnung angeschlossen, welche mit einem Verlust von S 241.500,-- für das Jahr 1992 beginnt und für das Jahr 2012 erstmals ein positives Gesamtergebnis im Ausmaß eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von S 142.900,-- ausweist. Der für das Jahr 1996 mit S 140.000,-- angesetzte Nettomiettertrag wird in dieser Berechnung unter dem Titel "Inflation" jährlich um 2 % erhöht. Bei einem der beiden Darlehen scheint letztmalig für das Jahr 2007 und beim anderen letztmalig für das Jahr 2011 ein Zinsaufwand auf.

Die belangte Behörde erließ zunächst einen telefonischen Vorhalt, in dessen Beantwortung der Beschwerdeführer mitteilte, dass die hier in Rede stehende Eigentumswohnung im Jahre 1992 neu errichtet worden und dass mit dem ersten Mieter dieses Objektes der Mietvertrag mündlich abgeschlossen worden sei, sodass für dieses in den Jahren 1992 bis 1997 bestandene Mietverhältnis ein schriftlicher Vertrag nicht vorgelegt werden könne. Des Weiteren wurden vom Beschwerdeführer Unterlagen über die im Zusammenhang mit dieser Wohnung aufgenommenen Darlehen übermittelt. Mit Schreiben vom 6. Oktober 1998 legte der Beschwerdeführer eine Kopie seiner an das Finanzamt gerichteten Optionserklärung gleichen Datums vor, mit welcher der Beschwerdeführer im Sinne des § 8 Abs. 3 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. Nr. 33/1993, in der Fassung BGBl. II Nr. 358/1997 (im Folgenden kurz: LVO 1993), erklärte, dass § 1 Abs. 2 Z. 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden sei.

Nachdem der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 14. Juli 2000 Berechnungsblätter vorgelegt hatte, die er als "Abweichungsanalyse für die Jahre 1996 bis 1999" bezeichnet und in denen er prognostizierte Wirtschaftsdaten seiner Vermietungstätigkeit den tatsächlich eingetretenen Werten gegenüber gestellt hatte, wurde er von der belangten Behörde um Vorlage der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 1999 hinsichtlich des betroffenen Objektes und um Bekanntgabe ersucht, welche Umstände zum Abweichen der Ergebnisse der tatsächlichen Vermietung des Objektes von der Prognose geführt hätten. Im Besonderen möge begründet werden, weshalb die Mieterträge hinter den prognostizierten Mieterlösen im zutage getretenen Ausmaß zurück geblieben seien.

Der Beschwerdeführer legte mit Schreiben vom 25. Oktober 2000 die abgeforderte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 1999 für die Eigentumswohnung vor und führte aus, dass der für dieses Jahr erwirtschaftete Verlust von S 78.220,33 aus dem massiven Rückgang der Einnahmen aus der Vermietung resultiere. Die Mietpreise am Wohnungsmarkt seien ab dem Jahr 1997 allgemein stark gesunken, was den Beschwerdeführer dazu gezwungen habe, das Objekt zu einem im Vergleich zur Prognose wesentlich niedrigeren Zins zu vermieten. Während der Beschwerdeführer die Wohnung bis Mai 1997 zu einem Zins von rund S 11.600,-- habe vermieten können, sei er nach Auszug des Mieters unter Berücksichtigung der Entwicklungen am Wohnungsmarkt ab Juni 1997 dazu gezwungen gewesen, den Zins auf rund S 6.900,-- zu senken, um einen neuen Mieter für das Objekt zu finden; andernfalls wäre die Wohnung leer gestanden und wären dann die Verluste noch wesentlich höher ausgefallen. In der seinerzeitigen Prognoserechnung sei mit einem Nettomietzins für das Jahr 1999 von rund S 12.400,-- gerechnet worden. Bei Erstellung der Prognoserechnung habe dies als realistische Annahme angesehen werden können. Zufolge der Mindereinnahmen aus der Vermietung sei für Jahr 1999 im "Soll-Ist-Vergleich" ein Verlust von S 67.830,-- anstelle "der prognostizierten S 29.500,--" entstanden. Des Weiteren seien im Jahr 1999 höhere Kosten für Instandhaltung und höhere Betriebskosten erwachsen, als im Zuge der weiter verrechenbaren Aufwendungen habe "gegengerechnet" werden können. Der Betrag an Mindereinnahmen aus Vermietung habe allerdings durch die gegenüber der Prognose niedrigeren Darlehenszinsen gemildert werden können. Anstatt des in die Prognose eingerechneten Zinsenaufwandes von rund S 134.800,-- seien rund S 112.480,-- zu entrichten gewesen.

Mit Vorhalt vom 17. September 2001 übermittelte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer eine von ihr erstellte Prognoserechnung mit dem Ergebnis eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten aus der Vermietung erstmals nach 33 Jahren. Die belangte Behörde, so heißt es im Vorhalt, habe die Mieterträge, ausgehend von jenen für das Jahr 1999, ab dem Jahr 2000 mit einer jährlichen Erhöhung von 2 % angesetzt. Nach Darstellung der bisher tatsächlich erwirtschafteten Ergebnisse wies die belangte Behörde darauf hin, dass sich im Beobachtungszeitraum insgesamt ein Überschuss der Werbungskosten über die als Einnahmen berücksichtigten weiter verrechneten Kosten ergeben habe. Nicht überwälzbare Instandhaltungs- und Erhaltungskosten und sonstige Kosten wie etwa für die Renovierung der Wohnung vor einer eventuellen Neuvermietung und für Reparaturausgaben, die der Vermieter zu tragen habe, worunter auch der Ersatz von Einrichtungsgegenständen fallen könne, seien in die Prognoserechnung aufzunehmen. Diese Kosten würden in der von der belangten Behörde erstellten Prognoserechnung ab dem Jahr 2000 pauschal mit S 6.000,-- angesetzt. Angesichts des Ergebnisses der von der belangten Behörde erstellten Prognoserechnung (Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen nach 24 Jahren noch in Höhe von rund S 772.200,-- und Vorliegen eines positiven Gesamtergebnisses erst nach 33 Jahren) könne die Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden.

Der Beschwerdeführer beantwortete diesen Vorhalt mit einem Schreiben vom 14. November 2001, in welchem er auf das seiner Ansicht nach allgemein zu beobachtende Sinken der Mietzinse am Wohnungsmarkt ab dem Jahr 1997

hinwies, welches auf die zunehmende Wohnbautätigkeit und die für einen Mieter damit im größeren Ausmaß gegebene Auswahl an Mietobjekten zurückzuführen sei. Die Erforderlichkeit der Anpassung an diese Marktbedingungen habe den Beschwerdeführer dazu genötigt, das bis Mai 1997 zu Mieteinnahmen von monatlich S 11.600,-- vermietete Objekt ab Juni 1997 um Mieteinnahmen von lediglich S 6.900,-- zu vermieten. Nur wegen dieser unvorhersehbaren Tatsache habe die ehemals erstellte Prognoserechnung nicht eingehalten werden können. Die Einnahmenreduzierung aus der Vermietung habe aber durch die entgegen der Prognose niedrigeren Darlehenszinsen gemildert werden können. Durch die Konvertierung des Darlehens in Yen könne für Zeiträume ab dem 1. Juli 2001 mit einer deutlich geringeren Zinsenbelastung (S 63.300,-- entgegen der in der Prognoserechnung ausgewiesenen Belastung von S 105.400,-- für das Jahr 2001 und S 25.500,-- entgegen der in der Prognoserechnung ausgewiesenen Belastung von S 97.500,-- für das Jahr 2002) gerechnet werden. Vergleiche man die Prognoserechnung der belangten Behörde mit der vom Beschwerdeführer vorgelegten Prognoserechnung, dann werde deutlich, dass die Abweichung von der ursprünglichen Prognoserechnung maßgeblich von den Mieteinnahmen und den Aufwendungen zur Darlehensrückzahlung beeinflusst würden. Würde man der Prognoserechnung der belangten Behörde die im Jahre 1996 prognostizierten Mieteinnahmen zugrunde legen und den geringeren Zinsaufwand berücksichtigen, dann würde das Berechnungsmodell der belangten Behörde - unabhängig von angesetzten Werbungskosten - ein positives Gesamtergebnis für das Jahr 2010 ergeben und insoweit die vom Beschwerdeführer seinerzeit vorgelegte Prognose bestätigen. Eine Hochrechnung der Mietzinse des Jahres 1999 sei nicht zulässig, weil im Zeitpunkt der Erstellung der Prognoserechnung im Jahr 1996 der Markteinbruch nicht vorhersehbar gewesen sei. Den Grund der Berufung habe die vorläufige Bescheiderlassung gebildet, auf welches Anliegen die belangte Behörde bislang nicht eingegangen sei. Die vorläufige Erlassung der Bescheide aus dem Grunde einer Vermutung, dass die prognostizierten Ergebnisse nicht eintreten könnten, werde nach wie vor als unzulässig angesehen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde trug der Beschwerdeführer seinen Standpunkt vor, dass die tatsächliche Einhaltung der Prognoserechnung nicht relevant sei. Zum Zeitpunkt der Berufungserhebung seien Mieteinnahmen erzielt worden, die wesentlich höher gewesen seien, der Einbruch des Marktes sei nicht vorherzusehen gewesen. Der Beschwerdeführer habe sich marktgerecht verhalten, indem er ein Leerstehen der Wohnung vermieden und eine Verringerung der Zinsenbelastung aus der Fremdfinanzierung erwirkt habe. Es sei ihm nicht um eine steuerliche Begünstigung durch Anerkennung von Verlusten gegangen, sondern um die Schaffung einer weiteren Einkunftsquelle zum Zwecke des Ausgleichs der Unsicherheit am Arbeitsmarkt.

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 und 1994 ab und sprach die Endgültigkeit der abgeänderten Bescheide aus.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde nach Darstellung des Verwaltungsgeschehens aus, dass die LVO 1993 im Beschwerdefall zufolge wirksamer Optionserklärung des Beschwerdeführers in ihrer novellierten Fassung anzuwenden sei. Die belangte Behörde lege ihrer Entscheidung einen "achtjährigen Beobachtungszeitraum" zugrunde. Die Ertragsfähigkeit einer Betätigung lasse sich regelmäßig erst nach einem gewissen Zeitraum beurteilen, wobei die Eignung einer Tätigkeit, positive Ergebnisse abzuwerfen, in absehbarer Zeit feststehen müsse. Als absehbar sei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung regelmäßig ein Beobachtungszeitraum von fünf bis acht Jahren anzusehen. Nach Wiedergabe verschiedener sachlicher und rechtlicher Überlegungen aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor dem Ergehen des Erkenntnisses des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, Slg. NF. Nr. 7107/F, brachte die belangte Behörde ihre Auffassung zum Ausdruck, der Umstand, dass "in einem Beobachtungszeitraum von insgesamt acht Jahren (1992 bis 1999)" ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S 1.001.900,-- entstanden sei, stelle ein "immens wichtiges Indiz" für die objektive Ertragsunfähigkeit der Vermietung der Eigentumswohnung dar. Selbst wenn die Mieteinnahmen um S 5.000,-- netto pro Monat ab dem Jahr 2000 wieder steigen würden und auf diesem Niveau blieben, was realistisch nicht anzunehmen wäre, könnte dennoch "kein Gesamtgewinn innerhalb von 21 Jahren" erzielt werden. Auch die Verringerung der Höhe der Darlehenszinsen durch die Konvertierung der Kredite mache die Erzielung des Gesamtgewinnes nicht möglich. Auch der Zinsmarkt unterliege Schwankungen, sodass bis zur geplanten Tilgung der Kredite allenfalls damit gerechnet werden müsse, dass die Zinsen wieder das prognostizierte Niveau erreichen würden. Marktänderungen in der Höhe der erzielbaren Mietzinse seien Bestandteil des wirtschaftlichen Risikos, das ein Vermieter zu tragen habe. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Prognose sei schon deshalb nicht plausibel, weil sie einen Mietzins aus einer Phase hoher Mieterträge zugrunde gelegt und diesen hohen Mietertrag

noch zusätzlich einer jährlichen Erhöhung von 2 % aus dem Titel der Inflationsabgeltung unterzogen habe. In Anbetracht der generell zu beobachtenden Entwicklung der Mietzinse habe der Beschwerdeführer nicht ernstlich davon ausgehen können, dass er über 20 Jahre derart hoch prognostizierte Mieten würde erzielen können. Der vom Beschwerdeführer behauptete Einbruch am Wohnungsmarkt im Jahr 1997 habe nicht stattgefunden, sondern es lägen vielmehr laufende Auf- und Abwärtsbewegungen vor. Die belangte Behörde sei bei der von ihr erstellten Prognose von einer an die derzeitigen Marktverhältnisse angepassten Mietzinshöhe ausgegangen und habe eventuelle Erhöhungen der Mietzinse ohnehin durch eine Anpassung in Form einer Erhöhung um 2 % jährlich berücksichtigt. Bei Ansatz noch höherer Mietzinse hätten jedenfalls auch Zeiten von Leerstehungen angesetzt werden müssen. Instandhaltungs- und Erhaltungsausgaben seien in eine Prognose aufzunehmen. Der Behauptung des Beschwerdeführers über die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb von 12 Jahren nach der ersten Prognose sei zu entgegnen, dass die offensichtlich geplanten vorzeitigen Kreditrückzahlungen nicht stattgefunden hätten. Dass der Beschwerdeführer mit der Vermietungstätigkeit die am Arbeitsmarkt bestehende Unsicherheit habe ausgleichen wollen, könne ihm nicht helfen, weil es im Beschwerdefall nur darum gegangen sei, die Liebhabereivermutung zu widerlegen, was dem Beschwerdeführer sachbezogen nicht gelungen sei. Es seien die in den Streitjahren geltend gemachten Verluste deshalb nicht anzuerkennen und die Einkommensteuerbescheide dementsprechend abzuändern gewesen. Der vom Finanzamt bei Erlassung der erstinstanzlichen Bescheide gesehene Grund für die Vorläufigkeit der Bescheiderlassung sei weggefallen, weil Ungewissheit im Tatsachenbereich nicht mehr bestehe, was aus dem eklatanten Abweichen der Ergebnisse des Beobachtungszeitraumes von den vom Beschwerdeführer in seiner zweiten Prognose ermittelten Ergebnissen resultiere. Zur Abänderung des Ausspruches über die Vorläufigkeit der Bescheiderlassung in Richtung ihrer Endgültigkeit sei die Berufungsbehörde berechtigt.

Der Bescheidausfertigung schloss die belangte Behörde u.a. die Prognoserechnungen des Beschwerdeführers mit einem positiven Gesamtergebnis im Jahr 2003 (Beilage 1) und mit einem positiven Gesamtergebnis im Jahre 2012 (Beilage 2), die Prognoserechnung der belangten Behörde mit einem positiven Gesamtergebnis im Jahre 2024 (Beilage 3) sowie Berechnungsblätter für die Einkommensteuer der Jahre 1993 und 1994 an.

Gegen die Absprüche dieses Bescheides über Einkommensteuer der Jahre 1993 und 1994 richtet sich die Beschwerde, über welche der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie Erstattung einer Replik durch den Beschwerdeführer erwogen hat:

Nach § 1 Abs. 2 Z. 1 LVO 1993 in ihrer Stammfassung ist Liebhaberei zu vermuten bei einer Betätigung, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße 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.

Nach der Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO 1993 in ihrer Stammfassung liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Mit Verordnung BGBI. II Nr. 358/1997 wurde die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO 1993 neu gefasst und erhielt folgenden Wortlaut:

"Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen

1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder

2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder

3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngelände mit qualifizierten Nutzungsrechten."

§ 2 Abs. 4 LVO 1993 erhielt durch ihre Novellierung mit BGBl. II Nr. 358/1997 folgende Fassung:

"Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben)."

Das in einem Abschnitt IV der LVO 1993 verordnete Übergangsrecht für die Anwendbarkeit der verordneten Regelungen erhielt durch die Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 folgende Fassung:

"Abschnitt IV

§ 8. (1) Abschnitt I und II sind anzuwenden

1. bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 1993

2. bei der Umsatzsteuer ab dem 1. Jänner 1993.

(2) Die Verordnung vom 18. Mai 1990, BGBl. Nr. 322/1990, tritt mit 31. Dezember 1992 außer Kraft.

(3) § 1 Abs. 2 Z. 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 3 und 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 sind auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z. 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1998 schriftlich erklären, dass § 1 Abs. 2 Z. 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist."

Im Beschwerdefall wurde die im § 8 Abs. 3 Satz 2 der novellierten LVO 1993 vorgesehene schriftliche Erklärung des Abgabepflichtigen erstattet, was zur Folge hat, dass für die einkommensteuerliche Beurteilung der in den Streitjahren 1993 und 1994 vom Beschwerdeführer erwirtschafteten Verluste die LVO 1993 in ihrer novellierten Fassung anzuwenden ist. Da die Verluste der Streitjahre aus der Vermietung einer Eigentumswohnung entstanden, fiel die Betätigung im Grunde des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO 1993 unter die Vermutung steuerlich unbedeutlicher Liebhaberei. Dem Beschwerdeführer stand es gemäß § 2 Abs. 4 LVO 1993 frei, die durch die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO 1993 begründete Liebhabereivermutung zu widerlegen. Für diese Widerlegung bedurfte es nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 der Darlegung, dass die Art der Vermietungstätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der Vermietung (höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse.

Die Last der Behauptung und des Beweises der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO 1993 erforderten Zeitraumes liegt nicht auf der Behörde, sondern auf dem Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (siehe aus jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2001/13/0171). Hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, Slg. NF Nr. 7107/F, schon zur Rechtslage vor der Erlassung der Liebhabereiverordnungen ausgesprochen, dass es Sache des den Verlustausgleich begehrenden Steuerpflichtigen ist, der Abgabenbehörde alle Beurteilungsgrundlagen offen zu legen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lässt, so gilt dies umso mehr und in verstärktem Maße für die durch die Liebhabereiverordnungen geschaffene Rechtslage, durch die mit der Anordnung des § 1 Abs. 2 dieser Verordnungen für die dort genannten liebhabereiverdächtigen Betätigungen eine Vermutung aufgestellt wird, die vom Abgabepflichtigen zu widerlegen ist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, handelt es sich bei der Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung um eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende

Tatfrage, hinsichtlich deren Beantwortung er eine Fehlerhaftigkeit der behördlichen Beweiswürdigung nur dann aufgreifen kann, wenn diese zufolge eines Verstoßes gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut das Ausmaß einer Rechtsverletzung in der behördlichen Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen angenommen hat (siehe das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2001/13/0171). Im soeben zitierten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof auch klargestellt, dass die Überlegungen einer behördlichen Beweiswürdigung, der die Aufgabe gesetzt ist, die erst in der Zukunft liegenden Ergebnisse einer Betätigung zu beurteilen und die Realitätsnähe deren Einschätzung durch den festzustellen, der diese Betätigung ausübt, eine entsprechende Bandbreite von Sachverhaltsannahmen zulassen, denen eine Rechtswidrigkeit der behördlichen Sachgrundlagenermittlung nur im Falle eines auffälligen Widerspruches der dazu angestellten Überlegungen gegen die Lebenserfahrung oder die Denkgesetze anhaften könnte. Ebenso hat der Gerichtshof im genannten Erkenntnis ausgeführt, dass angesichts der Unsicherheiten, mit denen jede Prognostizierung künftiger Ereignisse zwangsläufig behaftet ist, die von einem Abgabepflichtigen erstellte Ertragsprognose einer Tätigkeit, die der steuerlichen Liebhaberei verdächtig ist, mit allen ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein muss, um Unstimmigkeiten einer Beweiswürdigung der Abgabenbehörde, mit welcher diese der Ertragsprognose die Realitätsnähe abspricht, als eine vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbare Rechtswidrigkeit der Sachverhaltsermittlung zu erweisen.

Die Anwendung der dargelegten Grundsätze auf den Beschwerdefall lässt eine dem Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid widerfahrene Rechtsverletzung im Ergebnis nicht erkennen:

Soweit sich der Beschwerdeführer auf die "Liebhabereirichtlinien" stützt, ist jede solche Argumentation zur Erfolglosigkeit verurteilt, weil aus Erlässen des Bundesministers für Finanzen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche abgeleitet werden können (siehe die Erkenntnisse etwa vom 25. Jänner 2006, 2006/14/0002 ff, vom 25. Februar 2003, 99/14/0323, und vom 24. April 2002, 96/13/0191).

Mit der Behauptung, eine Beurteilung seines wirtschaftlichen Verhaltens nach Maßgabe der im § 2 Abs. 1 LVO 1993 vorgesehenen Kriterienprüfung hätte die belangte Behörde zu einem anderen Ergebnis gelangen lassen müssen, zeigt der Beschwerdeführer eine dem angefochtenen Bescheid anhaftende Rechtswidrigkeit schon deswegen nicht auf, weil die von ihm angesprochene Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 LVO 1993 ausschließlich bei solchen Betätigungen vorzunehmen ist, die unter § 1 Abs. 1 der genannten Verordnung fallen, während die Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers unter die Bestimmung des § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO 1993 fällt und deshalb eben nicht der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 der Verordnung zu unterziehen ist, sondern die bei einer solchen Betätigung vermutete Liebhaberei nur nach Maßgabe der Bestimmung des § 2 Abs. 4 LVO 1993 widerlegt werden kann, wie dies bereits dargelegt worden ist.

Der vom Beschwerdeführer an der von der belangten Behörde erstellten Prognoserechnung in verschiedener Hinsicht geübten Kritik ist zunächst und grundsätzlich entgegenzuhalten, dass es nach der bereits dargestellten Rechtslage gar nicht Sache der belangten Behörde war, von sich aus eine solche Prognoserechnung zu erstellen. Dies war vielmehr Sache des Beschwerdeführers, dem die Widerlegung der Liebhabereivermutung nach § 2 Abs. 4 LVO 1993 oblag. Eine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende Fehlerhaftigkeit jener Überlegungen der behördlichen Beweiswürdigung, mit welchen die belangte Behörde den vom Beschwerdeführer vorgetragenen Ertragsvorstellungen die Lebensnähe abgesprochen hat, ist nicht zu erkennen. Wenngleich die Begründungsausführungen des angefochtenen Bescheides jedenfalls insofern über manche Strecken wenig glücklich erscheinen, als sie auf vom Verwaltungsgerichtshof inzwischen aufgegebene Rechtsanschauungen zurückgreifen, deren unbesehene Übertragung auf das durch die LVO 1993 normierte System der Liebhabereibeurteilung eher Verwirrung als Klarheit zu schaffen geeignet ist, so kommt aber dem zentralen Kritikpunkt, die Beurteilung der Ertragsunfähigkeit auf der Basis der real erzielten niedrigeren Mieteinnahmen sei nicht zulässig, keine Berechtigung zu. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist ein Zurückbleiben der tatsächlichen Einnahmen hinter den prognostizierten Einnahmen wie auch das Auftreten höherer als der prognostizierten Werbungskosten bei der Beurteilung der Lebensnähe einer Ertragsprognose durchaus zu beachten, weil es ansonsten gar keines "Beobachtungszeitraumes" bedürfte, innerhalb dessen die Richtigkeit der Prognose zu prüfen ist (siehe die hg. Erkenntnisse vom 21. September 2005, 2001/13/0278, vom 23. November 2004, 2002/15/0024, und vom 30. Oktober 2003, 2003/15/0028).

Insoweit der Beschwerdeführer sowohl in der Beschwerde als auch in der Replik auf die Gegenschrift ein detailliertes Sachvorbringen zu den einzelnen wirtschaftlichen Parametern der Vermietung der Eigentumswohnung erstattet,

kommt er mit all jenen Sachbehauptungen vor dem Verwaltungsgerichtshof zu spät, deren Vortrag er im Verwaltungsverfahren verabsäumt hat. Die belangte Behörde hat dem Beschwerdeführer die von ihr erstellte Prognoserechnung im Vorhalt vom 17. September 2001 übermittelt und den Beschwerdeführer darauf aufmerksam gemacht, dass angesichts der nach dieser Prognoserechnung gegebenen Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses erst nach 33 Jahren die Liebhabereivermutung nicht als widerlegt gelten könne. Dieser Vorhalt hätte den Beschwerdeführer dazu veranlassen müssen, spätestens in dessen Beantwortung nicht nur die behördlichen Sachverhaltsannahmen durch ein taugliches Gegenvorbringen zu entkräften, sondern darüber hinaus die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO 1993 nachvollziehbar auf der Basis konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmender Bewirtschaftungsdaten darzustellen.

Dass der Beschwerdeführer dies unterlassen hat, indem er sich in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 14. November 2001 ebenso wie in seinem Sachvorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung auf die Behauptung einer Reduzierung des Zinsenaufwandes ohne konkrete Darstellung der daraus resultierenden Konsequenzen für den Zeitpunkt des Eintritts des Gesamtergebnisses beschränkt hat, kann er nicht mit Erfolg der belangten Behörde vorwerfen, wie er auch das in dieser Richtung Versäumte vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht mehr nachholen darf. Dass die belangte Behörde den vom Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. November 2001 artikulierten Gedanken, der Ertragsberechnung die (ab Juni 1997 nicht mehr realisierten) früheren höheren Mieteinnahmen und die späteren niedrigeren Zinsaufwendungen zu Grunde zu legen, nicht aufgegriffen hat, war keineswegs rechtswidrig, weil einer Ertragsprognose, soll sie zur Widerlegung der Liebhabereivermutung taugen, nicht die jeweils für den Standpunkt des Abgabepflichtigen günstigsten, sondern die der wirtschaftlichen Realität am nächsten kommenden Sachverhaltsannahmen zu Grunde zu legen sind, wie dies der Verwaltungsgerichtshof in seinem schon mehrfach zitierten Erkenntnis vom 31. Mai 2006, Zl. 2001/13/0171, klargestellt hat.

Soweit der Beschwerdeführer schließlich der belangten Behörde noch vorwirft, ihre Annahme der Ertragsunfähigkeit der Vermietungstätigkeit innerhalb absehbarer Zeit im Sinne der LVO 1993 auf Beweisergebnisse gestützt zu haben, zu denen das Parteiengehör nicht in der gebotenen Weise gewahrt worden sei, wird auch mit diesem Beschwerdevorbringen ein zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides führender Verfahrensmangel nicht erfolgreich geltend gemacht. Mag es auch der Vorschrift des § 183 Abs. 4 BAO widersprochen haben, die in der Begründung des angefochtenen Bescheides angestellten Überlegungen zur Entwicklung der Mietzinse im Zeitraum zwischen 1988 und 1997 auf eine von der APA bezogene "Kurvengrafik" gestützt zu haben, zu der dem Beschwerdeführer nicht zuvor das Parteiengehör gewahrt worden war, macht der Beschwerdeführer doch mit seinem diesbezüglichen Vorbringen dessen ungeachtet nicht plausibel, dass sein in hypothetischer Kenntnis der Heranziehung dieser "Kurvengrafik" dem entgegen gesetztes Sachvorbringen auf der Basis der realen Wirtschaftsdaten seiner Vermietungstätigkeit die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses innerhalb des absehbaren Zeitraumes im Sinne des § 2 Abs. 4 letzter Satz LV 1993 hätte darstellen können. An die Erforderlichkeit, auf den Vorhalt der belangten Behörde vom 17. September 2001 mit einem sachdienlichen, konkreten und nachvollziehbaren Vorbringen zur Ertragsfähigkeit der Wohnungsvermietung in ihrer tatsächlich betriebenen Art zu reagieren, ist der Beschwerdeführer auch in diesem Zusammenhang zu erinnern. Mit der Versäumung eines im Verwaltungsverfahren erstatteten und zur Widerlegung der Liebhabereivermutung geeigneten Sachvorbringens ist auch das Schicksal der Beschwerde im Sinne ihrer Abweisung entschieden.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. Juni 2006

## **Schlagworte**

Beschwerdepunkt Beschwerdebegehren Erlässe Sachverhalt Beweiswürdigung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130036.X00

**Im RIS seit**

14.08.2006

**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)