

TE Vwgh Erkenntnis 2001/3/28 98/13/0032

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.03.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §200 Abs2;

BAO §303;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3 Z6;

EStG 1972 §2 Abs3;

EStG 1972 §28;

EStG 1988 §2 Abs2 impl;

EStG 1988 §2 Abs3 Z6 impl;

EStG 1988 §28 impl;

LiebhabereiV;

Beachte

Besprechung in:SWK 2001, S 677 - S 681;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der Verlassenschaft nach Gustav M, vertreten durch die erbserklärten Erben Dr. Frances M und Diana M in W, diese vertreten durch Dr. Michael Günther, Rechtsanwalt in Wien I, Wollzeile 29/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 27. März 1997, Zl. GA 16-94/3265/10, betreffend Einkommensteuer für 1986, 1987 und 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beschwerdeführende Partei ist die Verlassenschaft des am 26. August 1993 verstorbenen Gustav M. Strittig ist im Beschwerdefall die von der belangten Behörde als ertragsteuerlich nicht relevante Betätigung (Liebhaberei)

qualifizierte Vermietung von vier Eigentumswohnungen im Wohnpark F und von zwei Eigentumsgeschäftslokalen im Wohnpark M. Mit ähnlichen Betätigungen in den genannten Wohnparks hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals, zuletzt in den Erkenntnissen vom 24. März 1998, 93/14/0028, und vom 28. März 2000, 98/14/0217, beschäftigt.

Zu den Objekten im Wohnpark F wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die vier Wohnungen würden nach Baufertigstellung im November 1986 seit 1. Februar 1987 über einen Treuhänder vermietet. Die Kosten der Anschaffung, Errichtung und Projekterstellung (Vermittlung, Beratung, Garantien etc.) seien fremdfinanziert (Laufzeit 20 Jahre, Tilgung ab 1. Jänner 1987 mit Monatsraten zu 18.513 S) worden. Der Tilgungsverlauf sei durch bedeutende außerordentliche Tilgungszahlungen in den Jahren 1990 (1.043.413 S, davon 1.000.000 S am 8. Mai 1990) und 1991 (332.251 S, davon 300.000 S am 24. Juli 1991) beschleunigt und so die Fremdfinanzierungskosten ab Mitte 1992 gänzlich beseitigt worden. Mit nach § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre sei die Tätigkeit vom Finanzamt als Liebhaberei beurteilt worden.

Bei der Investition im Wohnpark M sei die 77 %ige Fremdfinanzierung (Laufzeit 20 Jahre, Tilgung ab 1. November 1988 mit Monatsraten zu rd. 40.000 S) durch Sondertilgungszahlungen vor allem 1990 (2.348.085 S, davon 2.000.000 S am 8. Mai 1990 und 500.000 S am 31. Oktober 1990) und 1991 (964.839 S, davon am 24. Juli 1991 800.000 S bzw. am 2. Dezember 1991 400.000 S) abgebaut worden, sodass die Fremdfinanzierungskosten etwa Mitte 1993 weggefallen seien. Die Vermietung habe am 15. Oktober 1988 begonnen. Auch hier habe das Finanzamt auf Grund des objektiven Ergebnisverlaufes im Rahmen der gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassenen endgültigen Einkommensteuerbescheide die geltend gemachten Verluste ertragsteuerrechtlich nicht anerkannt.

Zur in der Berufung aufgeworfenen Verfahrensfrage, ob eine endgültige Bescheiderlassung gemäß § 200 Abs. 2 BAO nach vorheriger Bescheiderlassung gemäß § 200 Abs. 1 BAO überhaupt zulässig sei, wenn die vorläufigen Bescheide seinerzeit gar nicht hätten ergehen dürfen, weil keine Ungewissheit, vielmehr eine hohe Wahrscheinlichkeit des Eintreffens der prognostizierten Ergebnisverläufe anzunehmen gewesen sei, verwies die belangte Behörde insbesondere auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nach der gegen die Erlassung endgültiger Bescheide auch bei fehlender "beseitigbarer Ungewissheit" keine Bedenken bestünden.

Im Rahmen der materiellrechtlichen Erwägungen hielt die belangte Behörde u.a. fest, sie sei nach Aufhebung der Rückwirkungsklausel durch den Verfassungsgerichtshof an die somit erst für Zeiträume ab 1990 geltende Liebhabereiverordnung nicht mehr förmlich gebunden. Bei den streitgegenständlichen Betätigungen habe es sich weder einzeln noch insgesamt um solche erwerbswirtschaftlichen ("quasi betrieblichen") Zuschnitts gehandelt. Nach den Umständen des Falles sei die grundlegende Abkehr von der Fremdfinanzierung, womit versucht worden sei, sich auf die damals rückwirkend in Kraft getretene Liebhabereiverordnung 1990 und auf den schwelenden Einkommensteuerstreit mit dem Finanzamt betreffend die gegenständliche Tätigkeit einzustellen, weder als unternehmerisches Reagieren auf eine geänderte Marktlage (z.B. Zinssatzänderungen) noch als ertragsverbessernde Korrektur von erkannten unternehmerischen Fehlentscheidungen zu werten. Das im Trend der Vorjahre liegende Zinsengefüge, die solide Einkommens- und Vermögenslage des Erblassers und sein über die beauftragte Treuhänderin planmäßig vollzogenes Handeln als Investor (ausgeprägte Fremdfinanzierung bei voller Kostenklarheit; systematische Verlustausgleichsstrategie bei der Vermögensveranlagung) ließen keinen erwerbswirtschaftlichen Rückzahlungsgrund als gegeben erscheinen.

Betreffend die Geschäftslokale im Wohnpark M biete schon die von der beschwerdeführenden Partei vorgelegte Prognose (Totalüberschuss im 15. Jahr, keine Instandhaltung veranschlagt) keine Grundlage dafür, die Verluste aus diesen Vermietungen steuerlich anzuerkennen und zum Ausgleich mit positiven Einkünften zuzulassen. Noch weniger gestatte dies eine Fortschreibung der ursprünglichen Ergebnisdaten ohne Rücksicht auf Sondertilgungen. Die belangte Behörde verwies dazu auf die rechnerischen Darstellungen in den dem angefochtenen Bescheid beigeschlossenen Tabellen (nach der Tabelle 2 a ergab sich bei "tilgungsplanmäßiger Kreditabwicklung" und verschiedenen Berechnungsvarianten betreffend die Berücksichtigung von Instandsetzungsreserven und Zinsen für einen Zeitraum von rd. 20 Jahren ein Totalverlust von zumindest rd. 200.000 bis 1,2 Mio S). Bei planmäßiger Tilgung wäre - so die belangte Behörde weiter in ihrer Begründung - das Erreichen eines Totalüberschusses binnen "üblicher Kalkulationshorizonte für Geldkapitalanlagen" nicht absehbar gewesen. Die durch Vermietung erzielten Jahreseinnahmen hätten etwa auch noch im 18. Jahr ab der Erstinvestition nicht ausgereicht, um die Summe der vorgeschriebenen Rückzahlungsraten (40.740 S pro Monat = rd. 488.000 S pro Jahr) abzudecken. Dabei seien noch

nicht die jährliche Abschreibung und keine "Mittelreserve" für innerhalb von 20 Jahren voraussichtlich notwendige Instandsetzungen berücksichtigt.

Bei der Eigentumswohnungsvermietung im Wohnpark F komme bei den von der belangten Behörde angestellten Berechnungen (die belangte Behörde verweist wiederum auf die dem angefochtenen Bescheid angeschlossenen Tabellen) keine der Wohnungen auch nur annäherungsweise binnen 20 Jahren in die Totalgewinnzone. Bereits der vom "Steuersubjekt angelegte (18-jährige) Kalkulationshorizont" erscheine wegen der wesentlich kürzeren Renditeerwartungen von Geldanlagen eindeutig als zu lang. Erst recht gelte dies für das Prognosebild, das sich ohne Einbeziehung außerplanmäßiger Sondertilgungen ergebe. Hier verschiebe sich der Totalgewinnhorizont weit über das zwanzigste Jahr ab Investitionsbeginn hinaus. Damit erweise sich das Projekt F mit der zu Anfang gegebenen Finanzierungsstruktur (100 % fremdfinanziert) als von vornherein ohne Aussicht auf Ertragsfähigkeit.

Der Hintergrund für die außerplanmäßigen Sondertilgungen sei nur damit erläutert worden, dass in der kreditvertraglich eingeräumten Möglichkeit beschleunigter Rückzahlung schon die von der Behörde geforderte Planmäßigkeit liege. In der kreditvertraglichen Einräumung einer vorzeitigen Rückzahlungsmöglichkeit sei allerdings nach Ansicht der belangten Behörde kein Umstand zu sehen, der die Planmäßigkeit der massiven Mittelzufluss von außen belegen könne. Von den ziffernmäßig definierten Tilgungsplänen (den vereinbarten Pauschalraten) sei seit 8. Mai 1990 massiv abgewichen worden. Die in den Darlehensverträgen enthaltenen Klauseln dienten nur der Aufhebung des bei Fixzinsvereinbarungen ansonsten gegebenen Verbotes beschleunigter Rückzahlung. Sie wichen von den dafür üblichen Routineformulierungen nicht ab. Die in den Jahren 1985 bis 1991 unverändert gute Einkommens- und Vermögenslage des Erblassers (sonstiges Vermögen lt. Erklärung zum 1. Jänner 1986 bzw. 1989 rd. 20 bzw. 24 Mio. S) hätte von Beginn an für eine Kosten sparende Finanzierung der strittigen Projekte ausgereicht. Daher sei die ausgeprägte Fremdfinanzierungsstruktur und deren Beibehaltung in den Anfangsjahren nicht etwa auf entsprechende Eigenmittelengpässe, sondern auf das aus dem Gesamtzusammenhang der aktenkundigen Einkommensteuererklärungen 1984 bis 1991 klar ersichtliche Verlustausgleichsstreben (stetig anwachsende Zahl von Verlustbeteiligungsmodellen) zurückzuführen. Die Sondertilgungen seien eindeutig nur mit dem "schwelenden Steuerstreit" und im Lichte der rückwirkend in Kraft gesetzten Liebhabereiverordnung 1990 erklärbar.

Die Behandlung der gegen den angefochtenen Bescheid vor dem Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerde hat dieser mit Beschluss vom 30. September 1997, B 1251/97-3, abgelehnt.

Über die auf nachträglichen Antrag mit Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 5. Februar 1998, B 1251/97-5, abgetretene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

In der Beschwerde wird vorgebracht, die negativen Einkünfte aus der in Rede stehenden Vermietungstätigkeit seien im Rahmen der am 14. Mai 1992 für die Streitjahre ergangenen Berufungsvorentscheidungen anerkannt worden (Anm.: Mit diesen Bescheiden wurde die Einkommensteuer für die Jahre 1986 bis 1988 jeweils vorläufig festgesetzt). Erstmals in der Beschwerde wird dazu geltend gemacht, über die Berufung gegen die "Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 1986, 1987 und 1988 vom 24.2.1994" sei "bis heute" nicht entschieden worden, sodass die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die genannten Jahre nicht hätten ergehen dürfen. Zu Recht weist die belangte Behörde in der Gegenschrift auf die Aktenwidrigkeit dieses Vorbringens hin. Mit der Berufungsvorentscheidung vom 30. März 1994 gab nämlich das Finanzamt der am 25. Februar 1994 beim Finanzamt eingelangten Berufung betreffend "Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO (betr. EST 1985-1988)" Folge. Mit dieser Berufung, die sich u. a. gegen die "von Amts wegen verfügten Wiederaufnahmen der Verfahren der Einkommensteuerveranlagung für 1985, 1986, 1987 und 1988" richtete, waren die Wiederaufnahmbescheide des Finanzamtes vom 21. Jänner 1994 bekämpft worden, in deren Gefolge die strittigen Verluste mit den Einkommensteuerbescheiden gleichen Datums keine Anerkennung mehr fanden. Durch die mit der Berufungsvorentscheidung erfolgte Aufhebung der die Wiederaufnahme der Verfahren bewilligenden Bescheide trat das Verfahren gemäß § 307 Abs. 3 BAO ex lege in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hatte. Im Beschwerdefall "lebten" somit die vor der verfügten Wiederaufnahme vom 21. Jänner 1994 in Rechtsbestand gestandenen (vorläufigen) Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre wieder auf. Diese Bescheide, jeweils vom 7. Dezember 1993, wurden nach § 200 Abs. 2 BAO mit den mit dem angefochtenen Bescheid bestätigten Bescheiden des Finanzamtes vom 25. Juli 1994 durch endgültige Festsetzungen ersetzt.

Mit der Behauptung einer nicht entschiedenen Berufung über Wiederaufnahmbescheide zeigt die Beschwerde damit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf (mit dem weiteren Beschwerdevorbringen, der angefochtene

Bescheid sei auch "inkonsequent", weil die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Jahres 1985 erfolgreich gewesen sei und im Jahr 1985 die negativen Einkünfte aus der Vermietung im Wohnpark F anerkannt worden seien, wird im Übrigen das Ergehen der oben genannten Berufungsvorentscheidung vom 30. März 1994 indirekt bestätigt, zumal dieser Bescheid nicht nur über 1985, sondern über die Wiederaufnahme "betr. ESt 1985 - 1988" insgesamt absprach).

Ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO kann auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Für den in der Beschwerde u.a. auch vertretenen Standpunkt, im Fall einer ohne Ungewissheit erfolgten Erlassung eines vorläufigen Bescheides wäre dieser fiktiv wie ein endgültiger und somit grundsätzlich nur bei Vorliegen von Wiederaufnahmegründen iSd § 303 BAO abänderbarer Bescheid zu beurteilen, fehlt gesetzlich jeder Anhaltspunkt (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Juli 1995, 91/14/0016).

Zur Liebhabereibeurteilung ist vorweg festzuhalten, dass der Beschwerdefall noch auf Grundlage der Rechtslage vor Ergehen der Liebhabereiverordnung 1990 (LVO 1990) zu beurteilen ist (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. März 2000, 98/14/0217, und vom 25. Oktober 2000, 94/13/0150).

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 27. April 2000, 99/15/0012, und vom 23. März 2000, 97/15/0009, zum Ausdruck gebracht hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der LVO 1990 als auch für Zeiträume, in welchen die LVO 1990 zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein Gesamtgewinn bzw. Gesamt-Einnahmenüberschuss erzielbar ist (vgl. auch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 2000, 95/15/0177, 0178).

Die Beschwerde lässt die an Hand verschiedener Tabellen im angefochtenen Bescheid belegten Berechnungen, wonach aus den streitgegenständlichen Vermietungen im Wohnpark F und Wohnpark M ohne Berücksichtigung der vor allem in den Jahren 1990 und 1991 getätigten Sondertilgungen der Fremdmittel in einem Zeitraum von ca. 20 Jahren kein Gesamtüberschuss erzielbar gewesen wäre, unbekämpft. Unbestritten bleibt in der Beschwerde auch die von der belangten Behörde angenommene Motivation für die Sondertilgungen, nämlich die Kundmachung der LVO 1990 im Mai 1990 (die erste wesentliche Sondertilgung erfolgte am 8. Mai 1990) und die im Raum stehende Liebhabereibeurteilung.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden. Dass eine "Sondertilgung", somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern ist, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt zum Ausdruck gebracht (vgl. z.B. das bereits eingangs zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. März 1998, 93/14/0028, mWh). Eine andere Beurteilung wäre nur dann möglich, wenn der Fremdmittelabbau in den Jahren 1990 und 1991 Teil eines von Anfang an bestandenen Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit gewesen wäre (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Dezember 1999, 95/14/0116, und vom 31. Jänner 2001, 95/13/0032, 0033). Dafür besteht aber nach der Aktenlage und dem Beschwerdevorbringen kein Anhaltspunkt. Eine von "ihrem Zuschnitt" - von vornherein - erwerbswirtschaftliche Tätigkeit lag damit nicht vor, sodass auch die in der Beschwerde gerügte Teilung der Tätigkeit in eine unbedeutliche Verlustbringende Periode und einen der Besteuerung zu unterziehenden Abschnitt der Erzielung von Überschüssen, ins Leere geht (im Übrigen weist die belangte Behörde in der Gegenschrift darauf hin, dass das Finanzamt ohnedies im Rahmen der Veranlagungen der Jahre 1991 bis 1993 auch die erklärten positiven Vermietungsergebnisse außer Ansatz gelassen hat).

Warum wegen der steuerlichen Berücksichtigung der in der Steuererklärung 1985 erklärten Verluste aus dem Wohnpark F (in Höhe von rd. 970.000 S) für die Folgejahre 1986 bis 1988 ebenfalls eine Anerkennung der Verluste erfolgen müsste, ist in Hinblick auf die jeweils periodenbezogene Besteuerung im Einkommensteuerrecht unverständlich. Zur Beurteilung des Zeitraumes innerhalb dessen ein wirtschaftlicher Gesamterfolg erzielbar ist, waren ungeachtet einer im Jahr 1985 erfolgten erklärungsgemäßen Veranlagung allerdings auch diese Verluste einzubeziehen.

Die Beschwerde zeigt damit insgesamt keine Rechtswidrigkeit und keine wesentliche Verletzung von Verfahrensvorschriften durch den angefochtenen Bescheid auf. Sie war daher nach § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI Nr. 416/1994.

Wien, am 28. März 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998130032.X00

Im RIS seit

06.03.2002

Zuletzt aktualisiert am

22.12.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at