

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

17.12.2001

Geschäftszahl

95/14/0010

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Mag. Heinzl, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des H und der E R in S, vertreten durch Dr. Karl Wagner, Rechtsanwalt in 4780 Schärding, Unterer Stadtplatz 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 22. November 1993, 10/24/2-BK/Kd-1993, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund je zu gleichen Teilen Aufwendungen von insgesamt 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die miteinander verheirateten Beschwerdeführer erwarben im Frühling 1981 ein Grundstück. Im Herbst 1981 begannen sie mit der Errichtung eines Gebäudes, wobei sie die Absicht hatten, den Großteil dieses Gebäudes zu vermieten. Die Kosten der Errichtung dieses Gebäudes wurden überwiegend mit Krediten finanziert. Das Gebäude war im Herbst 1982 bezugsfertig und wurde zu 85 % vermietet. Der Rest des Gebäudes diente eigenen Wohnzwecken der Beschwerdeführer.

Im Streitjahr erklärten die Beschwerdeführer Entgelte aus der Vermietung des Gebäudes von rund 116.000 S sowie negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von rund 921.000 S. Auf Grund der geltend gemachten Vorsteuer ergab sich eine Umsatzsteuergutschrift von rund 773.000 S.

Das Finanzamt erließ am 9. April 1986 einen vorläufigen Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr, wobei es die geltend gemachte Vorsteuer kürzte und so zu einer Umsatzsteuergutschrift von rund 454.000 S gelangte.

Im Jahr 1990 fand eine abgabenbehördliche Prüfung statt, anlässlich derer der Prüfer feststellte, die Beschwerdeführer hätten bisher nur erhebliche negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwirtschaftet, weswegen insbesondere auf Grund der hohen Zinsenbelastung in absehbarer Zeit mit keinem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen sei. Die Vermietung des Gebäudes sei daher als Liebhaberei anzusehen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an, hob mit endgültigem Bescheid vom 11. Juli 1991 den vorläufigen Bescheid vom 9. April 1986 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr auf und erließ unter einem neuen Bescheid, in dem die Umsatzsteuer für das Streitjahr nicht festgesetzt wurde. Darüber hinaus erließ das Finanzamt der Ansicht des Prüfers folgend weitere Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1983 bis 1989. In allen Bescheiden verwies das Finanzamt zur Begründung auf den gemäß § 151 Abs 3 BAO erstatteten Bericht.

Gegen die prüfungskonform erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1983 bis 1989 erhoben die Beschwerdeführer Berufung, wobei sie unter Vorlage einer Prognoserechnung im Wesentlichen ausführten, die Vermietung des Gebäudes könne nicht als Liebhaberei angesehen werden, weswegen die Umsatzsteuer erklärungsgemäß zu veranlagen sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 26. Jänner 1993 gab das Finanzamt der Berufung der Beschwerdeführer gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1983 bis 1989 statt, wobei es

zunehmend die Ansicht vertrat, die Vermietung des Gebäudes führe zu steuerlich relevanten Einkünften, weswegen die geltend gemachte Vorsteuer dem Grund nach steuerlich zu berücksichtigen sei.

Am 22. Februar 1993 regten die Beschwerdeführer an, den am 15. August 1991 in Rechtskraft erwachsenen prüfungskonform erlassenen endgültigen Bescheid vom 11. Juli 1991 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr gemäß § 299 BAO aufzuheben.

Mit Erledigung vom 12. März 1993 entsprach die Behörde dieser Anregung unter Hinweis auf § 302 Abs 1 BAO nicht.

Am 5. März 1993 beantragten die Beschwerdeführer die Nachsicht jenes Betrages, der als Umsatzsteuergutschrift im nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden vorläufigen Bescheid vom 9. April 1986 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr ausgewiesen worden war. Unter Darlegung des Verfahrensablaufes betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1982 bis 1989 führten die Beschwerdeführer aus, sie hätten vergessen, auch gegen den prüfungskonform erlassenen endgültigen Bescheid vom 11. Juli 1991 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr zu berufen, was dazu führe, dass sie durch die steuerliche Nichtberücksichtigung der im Streitjahr angefallenen Vorsteuer erheblich belastet würden, was unbillig sei und überdies eine erhebliche Härte darstelle. Überdies würde durch die Nachsicht ein sachkonformer und rechtlich richtiger Zustand herbeigeführt werden.

Inwieweit die Behörde dem Nachsichtsansuchen entsprochen hat, ist aus den vorgelegten Administrativakten nicht ersichtlich.

Am 8. März 1993 beantragten die Beschwerdeführer, das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Streitjahr gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO wieder aufzunehmen. Zu Begründung führten die Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, die Behörde habe mit Wirkung ab dem Jahr 1983 entschieden, die Vermietung des Gebäudes sei nicht als Liebhaberei anzusehen, sondern führe zu steuerlich relevanten Einkünften. Hierbei handle es sich um die nachträgliche Entscheidung einer Vorfrage, anlässlich derer die zuständige Behörde in wesentlichen Punkten anders als im prüfungskonform erlassenen endgültigen Bescheid vom 11. Juli 1991 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr entschieden habe. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 6. Dezember 1990, B 783/89, (idF nur: Erkenntnis B 783/89) vertraten die Beschwerdeführer die Ansicht, in verfassungskonformer Interpretation des § 303 Abs 1 BAO müsse die Wiederaufnahme von Verfahren bewilligt werden, wenn Bescheide durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in ihren Grundlagen erschüttert seien. Die Nichtberücksichtigung der im Streitjahr geltend gemachten Vorsteuer sei somit von der Vorfrage abhängig, ob sie als Vermieter des Gebäudes unternehmerisch tätig geworden seien. Das der Wiederaufnahme von Verfahren zugrunde liegende und diese rechtfertigende Ziel sei es, insgesamt rechtmäßige Ergebnisse zu erreichen, um so unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Es könne kein Zweifel bestehen, dass die Vermietung des Gebäudes auch im Jahr 1982 nicht als Liebhaberei anzusehen sei. Mit der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Streitjahr flössen ihnen rund 454.000 S zu, weswegen die Abweisung ihres Ansuchens unbillig wäre.

Das Finanzamt wies den Antrag, das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Streitjahr gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO wieder aufzunehmen mit der Begründung ab, die Feststellung, eine Tätigkeit sei nicht als Liebhaberei anzusehen, stelle für sich allein keine taugliche Grundlage für die Wiederaufnahme von Verfahren dar.

In ihrer Berufung wiederholten die Beschwerdeführer das Vorbringen im Antrag vom 8. März 1993.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, wobei sie zur Begründung im Wesentlichen ausführte, eine geänderte Rechtsansicht der Behörde stelle jedenfalls keine Vorfrage dar. Die Wiederaufnahme von Verfahren für bestimmte Bemessungszeiträume führe auch nicht zur Änderung der Abgabenfestsetzung für frühere Bemessungszeiträume. Aus dem Erkenntnis B 783/89 sei für die Beschwerdeführer nichts zu gewinnen. In diesem Erkenntnis sei die Behörde verhalten worden, die Wiederaufnahme von Verfahren zu bewilligen, um die doppelte Besteuerung eines steuerlich relevanten Vorganges zu vermeiden. Nur aus diesem Grund sei die (damalige) Entscheidung der Behörde vom Verfassungsgerichtshof wegen Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes aufgehoben worden. Im zu beurteilenden Fall gehe es jedoch um keine doppelte Besteuerung eines steuerlich relevanten Vorganges, sondern bloß um die Frage, ob eine geänderte Rechtsansicht der Behörde - bei unveränderter Tatsachenlage - auf frühere Bemessungszeiträume rückwirkend anzuwenden sei. Eine geänderte Rechtsansicht führe aber keineswegs zur Wiederaufnahme von Verfahren.

In der zunächst an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerde vertreten die Beschwerdeführer unter Hinweis auf das Erkenntnis B 783/89 im Wesentlichen unter teilweiser Wiederholung ihres Vorbringens im Antrag vom 8. März 1993 die Ansicht, mit der Wiederaufnahme von Verfahren solle die Möglichkeit geschaffen werden, ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis zu erreichen, um so unter den Voraussetzungen des § 20 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit zum Durchbruch zu verhelfen. Es widerspreche daher den Grundsätzen der Wiederaufnahme von Verfahren, wenn Entscheidungen derselben Behörde, die spätere Bemessungszeiträume betreffen, nicht auch bei gleicher Sachlage zur Wiederaufnahme von Verfahren für frühere Bemessungszeiträume führten. Die Frage, ob die Vermietung des Gebäudes auch im Streitjahr als steuerlich relevante unternehmerische

Tätigkeit anzusehen sei, führe bei nachträglicher Anerkennung ihrer Unternehmereigenschaft bei verfassungskonformer Interpretation des § 303 Abs 1 lit c BAO zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Streitjahr. Die von der belangten Behörde vertretene Ansicht würde hingegen zum willkürlichen, somit verfassungswidrigen Ergebnis führen, dass die im Streitjahr geltend gemachte Vorsteuer nicht berücksichtigt, die in den Folgejahren angefallene Umsatzsteuer jedoch entrichtet werde. Damit käme es auch insofern zu einer doppelten Besteuerung eines wirtschaftlich einheitlichen Vorganges, als zu entrichtender Umsatzsteuer keine abziehbare Vorsteuer gegenüber gestellt werde.

Mit Beschluss vom 28. November 1994, B 99/94, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde ab und trat sie gemäß Art 144 Abs 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. In der Begründung führte der Verfassungsgerichtshof im Wesentlichen aus, das Vorbringen der Beschwerdeführer lasse angesichts des Zeitpunktes, zu dem (auch) eine Berufung gegen den (prüfungskonform erlassenen endgültigen) Bescheid vom 11. Juli 1991 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr hätte erhoben werden können, die behaupteten Rechtsverletzungen, aber auch die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass das Vorbringen - unter dem Blickwinkel der von ihm zu prüfenden Rechtsverletzungen - keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe.

In einem ergänzenden Schriftsatz wiederholen die Beschwerdeführer im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen, wobei sie nach wie vor die Ansicht vertreten, die nachträgliche Anerkennung ihrer Unternehmereigenschaft müsse gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO zur Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Streitjahr führen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführer stützen die von ihnen vertretene Ansicht, das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Streitjahr sei gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO wieder aufzunehmen, im Wesentlichen auf das Erkenntnis B 783/89. Der diesem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt ist jedoch mit dem, der dem zu entscheidenden Beschwerdefall zugrunde liegt, nicht ident. Im Erkenntnis B 783/89 war die Frage zu lösen, ob die nachträgliche Änderung der behördlichen Auffassung zur Frage der Aktivierung oder Nichtaktivierung eines Aufwandes für ein bestimmtes Veranlagungsjahr zur Wiederaufnahme nachfolgender - bereits rechtskräftiger - Veranlagungsjahre, in denen der selbe Aufwand (im Hinblick auf seine Aktivierung) Auswirkungen zeitigt, führen kann. Die Wiederaufnahme von Verfahren hat der Verfassungsgerichtshof im Wesentlichen mit der Begründung bejaht, die im Nachhinein für ein früheres Veranlagungsjahr geänderte rechtliche Beurteilung betreffend die Frage der Aktivierung, die im Endeffekt eine doppelte Besteuerung bewirke, führe in der konkret gegebenen Sachverhaltskonstellation zu einem Treu und Glauben verletzenden Ergebnis, wodurch der Gleichheitsgrundsatz verletzt werde. Der Behörde sei zwar zuzugestehen, dass die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes für frühere Bemessungszeiträume keine Vorfrage im technischen Sinn und die geänderte rechtliche Beurteilung auch keine neu hervorgekommene Tatsache darstellten. Dennoch sei § 303 Abs 1 BAO einer verfassungskonformen Interpretation zugänglich. Die Wiederaufnahme von Verfahren öffne den Weg, durch Bescheide erledigte Rechtssachen in neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn die betreffenden Bescheide durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in ihren Grundlagen erschüttert seien. Das dem Institut der Wiederaufnahme von Verfahren zugrunde liegende und dieses rechtfertigende Ziel sei es, insgesamt rechtmäßige Ergebnisse zu erreichen. Es widerspräche diesen Grundsätzen, wollte man annehmen, dass zwar nachträglich von einer anderen (hiefür zuständigen) Behörde getroffene abweichende Entscheidungen einen Wiederaufnahmegrund darstellten, nicht aber Entscheidungen derselben Behörde für frühere Bemessungszeiträume, die sich direkt auf spätere Bemessungszeiträume auswirkten.

Ohne auf die Erwägungen im Erkenntnis B 783/89 einzugehen, ist festzuhalten, dass sich der zu entscheidende Beschwerdefall wesentlich vom dortigen Fall unterscheidet. Abgesehen davon, dass es im zu entscheidenden Beschwerdefall keineswegs zu einer doppelten Besteuerung gekommen ist, ist die Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführer im Streitjahr ausschließlich darauf zurückzuführen, dass die Beschwerdeführer gegen den prüfungskonform erlassenen endgültigen Bescheid vom 11. Juli 1991 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr keine Berufung erhoben haben. Dies hat auch der Verfassungsgerichtshof im die Beschwerdeführer betreffenden Beschluss vom 28. November 1994, B 99/94, zum Ausdruck gebracht. Wie sich aus dem Erkenntnis B 783/89 ergibt, ist es der damaligen Beschwerdeführerin gar nicht möglich gewesen, eine Berufung gegen die bereits in Rechtskraft erwachsenen Bescheide für die nachfolgenden Veranlagungsjahre zu ergreifen. Nur aus diesem Grund ist der Verfassungsgerichtshof in verfassungskonformer Auslegung der Bestimmungen des § 303 Abs 1 BAO zu dem Schluss gelangt, die Wiederaufnahme von Verfahren wäre zulässig. Unter einem hat der Verfassungsgerichtshof jedoch ausgeführt, der Behörde sei zuzugestehen, dass die rechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes für frühere Bemessungszeiträume keine Vorfrage im technischen Sinn und die geänderte rechtliche Beurteilung auch keine hervorgekommene Tatsache darstellten. Den Beschwerdeführern ist es somit nicht gelungen, unter Hinweis auf das Erkenntnis B 783/89 eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides insofern aufzuzeigen, als die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Streitjahr zu verfügen gewesen wäre.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 27. Februar 1985, 83/13/0056, 0089, 0090, Slg Nr 5972/F, ausgeführt hat, führt die rechtliche Beurteilung einer bestimmten Tätigkeit als Liebhaberei nicht

zur Wiederaufnahme von Verfahren. Gleiches gilt auch dann, wenn eine bestimmte Tätigkeit im Nachhinein als steuerlich relevant angesehen wird. Die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt, ist überdies keine Vorfrage, sondern eine für jeden Bemessungszeitraum zu lösende Rechtsfrage (vgl das hg Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0124).

Abschließend wird bemerkt, dass die Beschwerdeführer fast gleichzeitig mit dem Antrag, das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Streitjahr gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO wieder aufzunehmen, einen Antrag auf Nachsicht jenes Betrages, der als Umsatzsteuergutschrift im nicht mehr dem Rechtsbestand angehörenden vorläufigen Bescheid vom 9. April 1986 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr ausgewiesen worden war, eingebracht haben, in dem sie ua ausführten, sie hätten vergessen, auch gegen den prüfungskonform erlassenen endgültigen Bescheid vom 11. Juli 1991 betreffend Umsatzsteuer für das Streitjahr zu berufen. Das Institut der Wiederaufnahme von Verfahren dient aber keineswegs dazu, die Rechtskraft von Bescheiden nur deswegen zu durchbrechen, weil auf mögliche Berufungen vergessen worden ist (vgl das hg Erkenntnis vom 3. Oktober 1988, 87/15/0075).

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

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

Wien, am 17. Dezember 2001