

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

28.04.2009

**Geschäftszahl**

2006/13/0140

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der B Gesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch die Dr. Scholler & Partner Wirtschaftstreuhand Gesellschaft m.b.H. in 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 29. Juni 2006, GZ. RV/1367- W/02, betreffend Körperschaftsteuer für 1995 und 1996, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Beschwerdeführerin) betrieb ein Institut für physikalische Medizin. Über eine bei der Beschwerdeführerin durchgeführte Buch- und Betriebsführung u. a. hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1994 bis 1996 hielt der Prüfer in seinem Bericht vom 20. April 1999 unter Tz 20 fest, die Beschwerdeführerin habe am 23. Dezember 1994 einen Liegenschaftsanteil in Wien, M.gasse, erworben. Nach Fertigstellung des Bauvorhabens sei ab Mai 1997 die Wohnung Top 3 auf dem auf der Liegenschaft errichteten Gebäude vermietet worden. Eine von der Beschwerdeführerin abverlangte Prognoserechnung habe sich als falsch erwiesen ("unrichtige Miete, unrichtige Zinsen, falsche AfA, falsche 1/10 Abschreibung ..."). Die vom Prüfer deshalb erstellte Prognoserechnung weise einen Gesamtüberschuss der Ausgaben von rund 268.000 S nach einem Beobachtungszeitraum von 23 Jahren ab Beginn der Aufwendungen auf. Daher nehme der Prüfer an, dass ab Beginn der Vermietungstätigkeit Liebhaberei vorliege. Die geltend gemachten Aufwendungen seien aus der Gewinnermittlung der Beschwerdeführerin auszuschneiden und außerbilanzmäßig hinzuzurechnen. Die Zurechnung umfasse für das Jahr 1995 rund 276.000 S und für das Jahr 1996 rund 64.000 S.

Das Finanzamt folgte insoweit dem Prüferbericht und setzte dementsprechend - nach Wiederaufnahme der betreffenden Verfahren - die Körperschaftsteuer mit Bescheid vom 27. Mai 1999 für 1995 und mit Bescheid vom 16. Juni 1999 für 1996 fest.

In der dagegen erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin aus, dass sich die in Rede stehende Wohnung in ihrem Betriebsvermögen befinde und aus diesem Grund die Liebhabereiverordnung nicht angewendet werden könne, zumal auch ein allfälliger Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen sei.

Im weiteren Verwaltungsverfahren trug die Beschwerdeführerin vor, dass alle Einkünfte einer GesmbH den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen seien und daher auch die Vermietung einer Eigentumswohnung im Rahmen einer GesmbH immer unter die gewerblichen Einkünfte falle. Das Immobilienvermögen sei Betriebsvermögen und könne somit nur steuerpflichtig veräußert werden, weshalb der Anfangsverlust durch spätere Veräußerungsgewinne aufgehoben werde und die Liebhabereivermutungen durch den zu versteuernden Veräußerungsgewinn de facto ausgeschlossen sei. Auf Grund der generellen, jährlichen Steigerungen der Grundstückspreise in Wien sei daher mit einem dementsprechend hohen Veräußerungsgewinn in den nächsten Jahren zu rechnen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Schilderung des Verwaltungsgeschehens und Wiedergabe von rechtlichen Bestimmungen und Rechtsätzen fasste die belangte Behörde zusammen, dass der absehbare Zeitraum nach der Rechtsprechung 20 Jahre ab Beginn der

Vermietung oder 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen betrage. Erstmals seien im Jahr 1995 Aufwendungen aus der Vermietung geltend gemacht worden. Der im Zuge der Schlussbesprechung von der Beschwerdeführerin vorgelegten Prognoserechnung über den Zeitraum von 1999 bis 2017 (19 Jahre), welche einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von rund 206.000 S ergebe, liege zu Grunde, dass ein Veräußerungsgewinn mit einzubeziehen sei, sodass "zu jedem beliebigen Zeitpunkt eine Einkunftsquelle vorliege". Die Prognoserechnung des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin lasse die Verluste der Jahre 1995 bis 1998 in Höhe von rund 438.000 S außer Ansatz. Berücksichtige man diese Verluste, dann ergebe sich auf Grund auch dieser Prognoserechnung ein Gesamtverlust in Höhe von rund 232.000 S. Auf Grund des vorhandenen Datenmaterials habe der Prüfer eine Prognoserechnung erstellt, die einen Gesamtverlust in Höhe von rund 268.000 S innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren unter Zugrundelegung näher ausgeführter Überlegungen erreiche. Nach näher ausgeführten Überlegungen halte die belangte Behörde die Prognoserechnung des Prüfers für wahrscheinlicher als die der Beschwerdeführerin.

Im Rahmen der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" sei ein allfälliger Veräußerungsüberschuss jedenfalls nicht in die Prognoserechnung einzubeziehen. Wenn jedoch die Vermietung durch eine Kapitalgesellschaft erfolge, welche unabhängig von der Tätigkeit jedenfalls betriebliche Einkünfte erziele, stelle die Wohnung jedenfalls Betriebsvermögen dar und sei im Fall einer Veräußerung ein Veräußerungsgewinn steuerlich zu erfassen. Konkrete Maßnahmen zur Veräußerung seien allerdings von der Beschwerdeführerin nicht gesetzt worden. Da die Beschwerdeführerin während der Betriebsprüfung darauf hingewiesen habe, dass die Wohnung für die Pensionsvorsorge ihrer Gesellschafter-Geschäftsführerin gedacht gewesen sei, sei es auch unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin überhaupt geplant habe, die Wohnung zu veräußern. Daher gelange die belangte Behörde zur Ansicht, dass im Beschwerdefall ein Veräußerungsgewinn in die Prognoserechnung nicht einzubeziehen sei. Da eine dies berücksichtigende Prognoserechnung nicht aufzuzeigen vermöge, dass innerhalb eines Zeitraumes von 23 Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden könne, stelle die Wohnungsvermietung keine Einkunftsquelle dar, sondern eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin erachtet sich im Recht auf "Berücksichtigung eines Veräußerungsgewinnes bei der Prognoserechnung, somit Anerkennung der im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin befindlichen Wohnung (Postleitzahl) Wien, M.gasse Top 3 als Einkunftsquelle beschwert".

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Stammfassung der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), der Sanierungsgewinne (§ 23 Z 1) sowie des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 Z 2). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz.

Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind - darunter die GesmbH -, sind alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen (§ 7 Abs. 3 KStG 1988 in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Stammfassung).

Nach § 1 Abs. 2 der u.a. zu § 7 Abs. 2 KStG 1988 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen BGBl. Nr. 33/1993 in der Stammfassung (Liebhabereiverordnung) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste u.a. 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. u.a. Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Eine (Eigentums-) Wohnung stellt unabhängig von der Größe ein Wirtschaftsgut dar, das sich in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, auch wenn die Wohnung durch eine Körperschaft (z.B. GesmbH) bewirtschaftet wird.

Bei der genannten Betätigung liegt nach § 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung 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 solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird.

Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Auch eine von einer der Körperschaftsteuer unterliegenden Gesellschaft ausgeübte Betätigung kann als Liebhaberei angesehen werden (vgl. zur - im Beschwerdefall anzuwendenden - Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 33/1993 das hg. Erkenntnis vom 26. März 2007, 2006/14/0017, und Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 7 Rz 72ff, sowie bereits zum KStG 1996 ausdrücklich das hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, 86/14/0196, und zur im zeitlichen Geltungsbereich des KStG 1988 erlassenen Liebhabereiverordnung BGBl. Nr. 322/1990 im Ergebnis das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 96/13/0041).

Die Beschwerdeführerin trägt vor, sie habe im Verwaltungsverfahren "rechnerisch fundiert und nach in der Praxis geläufigen Verfahren einen Verkaufspreis (Ertragswert) der Eigentumswohnung ermittelt" und dargelegt, dass sowohl unter Einbeziehung ihrer Prognoserechnung als auch bei Heranziehung der seitens der Finanzbehörde erstellten Prognoserechnung ein Gesamtgewinn erzielt werden könne.

Die Feststellung der belangten Behörde, dass konkrete Maßnahmen zur Veräußerung durch die Beschwerdeführerin nicht gesetzt worden seien und dass die Beschwerdeführerin während der Prüfung darauf hingewiesen habe, die Wohnung sei zur Pensionsvorsorge der Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin gedacht gewesen, sowie die Folgerung der belangten Behörde, es sei daher unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin überhaupt geplant habe, die Wohnung zu veräußern, bestreitet die Beschwerdeführerin nicht. In der Beschwerde wird auch kein Hinweis darauf gegeben, dass die Beschwerdeführerin eine konkrete Veräußerung der in Rede stehenden Wohnung im Streitzeitraum beabsichtigt oder irgendwelche dahin gerichtete Maßnahmen ergriffen hätte.

Einen allerdings nur allenfalls erzielbaren Veräußerungsgewinn hatte die belangte Behörde in ihre Betrachtungen nicht einzubeziehen, weil die Beschwerdeführerin keine konkreten Maßnahmen zur Veräußerung des Betriebes gesetzt hat (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 17. Dezember 2002, 99/14/0230, vom 15. Juni 1993, 93/14/0032, vom 17. November 1992, 89/14/0128, und vom 28. Jänner 1992, 88/14/0042, sowie die bei Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (Wien 2004), 84, FN 289, zitierte Rechtsprechung).

Die Beschwerdeführerin hat weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde behauptet, dass die Anschaffung der Wohnung (und die ausgeübte Vermietung) auf die Erzielung eines Veräußerungsgewinnes ausgerichtet gewesen wäre oder sie die Veräußerung der Wohnung beabsichtigt hätte. Sie wurde durch den angefochtenen Bescheid daher im geltend gemachten Recht auf Berücksichtigung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes bei der Prognoserechnung nicht verletzt.

Dass bei der unter Ausklammerung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes von der belangten Behörde angenommenen Prognoserechnung ein Gesamtgewinn in einem überschaubaren Zeitraum zu erzielen gewesen wäre, behauptet die Beschwerdeführerin nicht.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455.

Wien, am 28. April 2009