

TE Vwgh Erkenntnis 2012/4/26 2009/15/0194

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.04.2012

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs3;
LiebhabereiV 1993 §2 Abs4;
LiebhabereiV 1993;

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 28 heute
2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des J K in L, vertreten durch Mag. Max Verdino, Rechtsanwalt in 9300 St. Veit/Glan, Waagstraße 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 10. Juni 2009, Zl. RV/0739-K/07, betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2003 und Einkommensteuer 1996 bis 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb 1994 eine Liegenschaft in G und 1996 eine Liegenschaft in K und erklärte aus der Vermietung der Liegenschaft in G in den Jahren 1995 und 1996 Werbungskostenüberschüsse. Einer anlässlich der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 1996 erfolgten Aufforderung des Finanzamtes zur Beibringung einer Prognoserechnung betreffend die zu erwartenden Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in G entsprach der Beschwerdeführer nicht, weshalb die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide ab 1996, mit denen die Betätigung nicht als Liebhaberei eingestuft wurde, vorläufig ergingen. Anlässlich der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 1998 gab der Beschwerdeführer dem Finanzamt nach einer neuerlichen Aufforderung zur Vorlage einer Prognoserechnung bekannt, dass ab 2001 mit Einnahmenüberschüssen aus der Vermietung der Liegenschaft in G zu rechnen sei. Nachdem im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft in G auch ab 2001 keine Einnahmenüberschüsse erzielt wurden, beurteilte das Finanzamt die Vermietung als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (im Folgenden nur: LVO) und erließ betreffend die Jahre 1996 bis 2004 endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, in denen es die aus der Vermietung der Liegenschaft in G resultierenden Werbungskostenüberschüsse und die im Zusammenhang mit dieser Vermietung stehenden Umsätze und Vorsteuern außer Ansatz ließ. Der Beschwerdeführer erwarb 1994 eine Liegenschaft in G und 1996 eine Liegenschaft in K und erklärte aus der Vermietung der Liegenschaft in G in den Jahren 1995 und 1996 Werbungskostenüberschüsse. Einer anlässlich der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 1996 erfolgten Aufforderung des Finanzamtes zur Beibringung einer Prognoserechnung betreffend die zu erwartenden Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in G entsprach der Beschwerdeführer nicht, weshalb die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide ab 1996, mit denen die Betätigung nicht als Liebhaberei eingestuft wurde, vorläufig ergingen. Anlässlich der Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer 1998 gab der Beschwerdeführer dem Finanzamt nach einer neuerlichen Aufforderung zur Vorlage einer Prognoserechnung bekannt, dass ab 2001 mit Einnahmenüberschüssen aus der Vermietung der Liegenschaft in G zu rechnen sei. Nachdem im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft in G auch ab 2001 keine Einnahmenüberschüsse erzielt wurden, beurteilte das Finanzamt die Vermietung als Liebhaberei im Sinne des Paragraph eins, Absatz 2, der Liebhabereiverordnung (im Folgenden nur: LVO) und erließ betreffend die Jahre 1996 bis 2004 endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide, in denen es die aus der Vermietung der Liegenschaft in G resultierenden Werbungskostenüberschüsse und die im Zusammenhang mit dieser Vermietung stehenden Umsätze und Vorsteuern außer Ansatz ließ.

Der Beschwerdeführer berief gegen die endgültigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2004 und brachte in der Berufung vor, dass die Liegenschaft in G als Mietobjekt adaptiert und umgebaut worden sei. Sie beinhalte drei Wohnungen, deren Vermietung zu jährlichen Mieteinnahmen von 12.000 EUR führe. Den Mieteinnahmen stünden jährliche Aufwendungen von ca. 5.000 EUR gegenüber, was einen Einnahmenüberschuss von 7.000 EUR ergebe. Liebhaberei könne in Bezug auf die Liegenschaft in G nicht vorliegen. Lediglich unglückliche Umstände hätten zu dieser Annahme geführt. Der Beschwerdeführer habe die Umbau- und Adaptierungsarbeiten selbst durchgeführt, weil sich ein Althaus sonst nicht rechne. Das habe ca. fünf Jahre gedauert. Dann habe er versucht, das gesamte Haus zu vermieten. Dies habe weitere eineinhalb Jahre gedauert. Im August 2002 habe er das Haus verkauft. Die Käuferin habe den Mietern gekündigt, das Haus leergeräumt und blau ausgemalt. Einen Monat später habe sie die Sachwalterschaft für sich beantragt, um den Kaufvertrag zu "unterlaufen". Diesbezüglich sei seit drei Jahren ein Prozess anhängig. Zwischenzeitig seien wieder zwei Wohnungen eingerichtet und um 700 EUR pro Monat vermietet, wodurch bereits Gewinne gesichert seien. Die dritte Wohnung werde nach dem Kücheneinbau um 350 EUR vermietet. "Dh. es sind 1.050 EUR Miete per Monat gesichert, bzw. ca. 7000 EUR Gewinn im Jahr." Ohne die unglücklichen Umstände wären im Mietobjekt zwei weitere Wohnungen fertiggestellt worden. Dadurch hätten sich die Mieteinnahmen auf

1.750 EUR pro Monat und der Jahresgewinn auf 10.000 EUR erhöht.

Nach Eingehen der Berufung befragte das Finanzamt den Beschwerdeführer zum Werdegang der streitgegenständlichen Vermietung und nahm darüber eine Niederschrift auf. Der Beschwerdeführer legte zudem eine Prognoserechnung betreffend die Jahre 1994 bis 2019 vor, in der ab 2007 ein jährlicher Einnahmenüberschuss von 3.338 EUR und für den Gesamtzeitraum ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von ca. 40.000 EUR ausgewiesen wird. Über Aufforderung des Finanzamtes brachte er weiters Überschussrechnungen und Mieterlisten für die Jahre 2003 bis 2006 sowie eine Aufstellung seiner laufenden Kredite, laut der in Bezug auf die Liegenschaft in G 2006 ein Kredit von 76.306,48 EUR (1,050.000 S) aushaftete, bei.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2002 im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung statt und brachte die in diesen Jahren erklärten Umsätze und Vorsteuern mit der Begründung, dass es sich bei der Vermietung der Liegenschaft in G um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO handle, bei der gemäß § 6 LVO keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen könne, wieder in Ansatz. Im Jahr 2003 führte das Finanzamt mit dem Hinweis darauf, dass im November 2002 ein zuvor gestellter Antrag auf Regelbesteuerung widerrufen worden sei, eine Berichtigung der auf die Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen 1995 und 1996 entfallenden Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 durch. Das Finanzamt gab der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2002 im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung statt und brachte die in diesen Jahren erklärten Umsätze und Vorsteuern mit der Begründung, dass es sich bei der Vermietung der Liegenschaft in G um eine Betätigung im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, LVO handle, bei der gemäß Paragraph 6, LVO keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegen könne, wieder in Ansatz. Im Jahr 2003 führte das Finanzamt mit dem Hinweis darauf, dass im November 2002 ein zuvor gestellter Antrag auf Regelbesteuerung widerrufen worden sei, eine Berichtigung der auf die Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen 1995 und 1996 entfallenden Vorsteuern gemäß Paragraph 12, Absatz 10, UStG 1994 durch.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2002 wies das Finanzamt mit endgültigen Bescheiden ab und begründete dies - unter Bezugnahme auf die mit dem Beschwerdeführer aufgenommene Niederschrift - damit, dass der Beschwerdeführer schon im Jahr 2000 die Absicht gehabt habe, die Liegenschaft in G zu veräußern. Er habe auch entsprechende Schritte (z.B. Schaltung von Inseraten und Beauftragung eines "Immobilienhändlers") zur Veräußerung gesetzt. In weiterer Folge habe er bewusst die Vollvermietung unterlassen, um den geplanten Verkauf nicht zu gefährden. Im Jahr 2002 sei ein Verkauf erfolgt, der aber in weiterer Folge wieder rückgängig gemacht worden sei. Der Verkauf und die unzutreffenden Prognosen ließen den Schluss zu, dass die Vermietung nicht von vornherein auf die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ausgerichtet gewesen sei.

Für die Jahre 2003 und 2004 brachte das Finanzamt die aus der Vermietung der Liegenschaft in G resultierenden Werbungskostenüberschüsse vorläufig nicht in Ansatz. Begründend dazu führte es in der Berufungsvorentscheidung aus, der Beschwerdeführer habe die Vermietung nach dem gescheiterten Verkauf fortgeführt und erkläre seit 2003

wieder Werbungskostenüberschüsse. Auch in Bezug auf die 2003 neu begonnene Vermietung der Liegenschaft sei eher von Liebhaberei als von einer Einkunftsquelle auszugehen, weil die vom Beschwerdeführer übermittelte Prognoserechnung nicht realistisch sei. Das Mietausfallswagnis werde darin mit nur zwei Monaten pro Jahr und Wohnung berücksichtigt, obwohl der Ansatz von vier Monatsmieten pro Jahr und Wohnung eher angemessen erscheine. Es werde zudem keine Absetzung für Abnutzung angesetzt. Auch zukünftige Herstellungskosten, Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen seien nicht berücksichtigt und der prognostizierte Zinsaufwand sei nicht nachvollziehbar.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte im Vorlageantrag aus, dass er die Liegenschaft in G 1994 gekauft und die Adaptierungsarbeiten selber durchgeführt habe. 1996 sei ihm die Liegenschaft in K günstig angeboten worden und er habe auch diese gekauft. Dadurch sei er mit der Arbeit an der Liegenschaft in G unter Zugzwang gekommen, weil man nicht auf zwei Stellen zugleich sein könne. Nach Fertigstellung der drei Wohnungen in G habe sich herausgestellt, dass diese für das ländliche Gebiet falsch konzipiert und daher schlecht vermietbar seien. Sie hätten daher erneut umgebaut werden müssen. Im Jahr 2000 habe der Beschwerdeführer mit einem Interessenten über die Vermietung des ganzen Hauses verhandelt, weshalb dieses fast ein Jahr lang leer gestanden sei. Wegen Schulden habe er im Jahr 2002 versucht, die Liegenschaft in G zu verkaufen. Es habe drei Interessenten gegeben, wobei sich die zum Zug gekommene Käuferin vor der Zahlung des Kaufpreises habe besachwalen lassen. Der daraus resultierende Schaden habe in einem Mietentgang von fast zwei Jahren bestanden. 2004 sei der Beschwerdeführer von der Bank überredet worden, einen CHF-Kredit in Euro zu konvertieren. Die daraus resultierende Zinsbelastung habe den Einnahmenüberschuss 2006 zunichte gemacht. Durch den (Rück-)Umstieg auf Schweizer Franken und die Adaptierung der dritten in G befindlichen Wohnung, die zwar fertig, aber fürs Land um ein Zimmer zu klein sei, werde ab 2008 ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von ca. 3.000 EUR erzielt.

Mit dem hier angefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde über Umsatzsteuer 1996 bis 2003 und Einkommensteuer 1996 bis 2004 ab.

Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2002 gab die belangte Behörde statt. Im Jahr 2003 führte sie - wie zuvor das Finanzamt - eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 durch, weil der Beschwerdeführer ab 2003 als Kleinunternehmer behandelt werden wollte. Der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 bis 2002 gab die belangte Behörde statt. Im Jahr 2003 führte sie - wie zuvor das Finanzamt - eine Vorsteuerberichtigung gemäß Paragraph 12, Absatz 10, UStG 1994 durch, weil der Beschwerdeführer ab 2003 als Kleinunternehmer behandelt werden wollte.

In Bezug auf die ertragssteuerlichen Behandlung der Vermietung stellte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, dass der Beschwerdeführer bis 2006 einen Gesamtverlust von 27.550,47 EUR erzielt habe und ab 2007 einen jährlichen Überschuss der Einnahmen von 3.338 EUR prognostiziere. Selbst für den Fall, dass die prognostizierten Einnahmenüberschüsse erzielbar wären, ergebe sich erst mit Ablauf des Jahres 2015 ein Gesamtüberschuss "(bis 2006 -EUR 27.550,47 EUR, 2007 bis 2015 a EUR 3.338,00 = EUR 30.042,00, Gesamtgewinn von EUR 2.491,53)". Die Prognose sei aber - wie das Finanzamt zutreffend ausgeführt habe - nicht realistisch. Hinsichtlich des Mietausfallsrisikos seien die vom Finanzamt in Ansatz gebrachten vier Monate pro Jahr und Wohnung realistischer als die vom Beschwerdeführer veranschlagten zwei Monate, weil die Wohnungen in G auch in den besten Zeiten nicht zu zwei Dritteln des Jahres vermietet gewesen seien. Korrigiere man die Prognoserechnung des Beschwerdeführers zudem um die auf den Umbau der Jahre 1994 bis 1996 entfallende AfA und die für einen so langen Zeitraum jedenfalls anzusetzenden Instandhaltungsaufwendungen, die mit den Beträgen laut Finanzamt geschätzt würden, ergebe sich nach dem laut den Liebhabereirichtlinien 1997 höchstmöglichen Kalkulationszeitraum von 35 Jahren folgendes Bild:

in EUR

Verluste bis 2006 laut Finanzamt

- 27.550,47

Gewinn lt. Beschwerdeführer pro Jahr (3.338 EUR für 22 Jahre)

73.436,00

Zwischensumme

45.885,53

abzgl. Instandhaltung laut Finanzamt (500 EUR x 22 Jahre)

- 11.000,00

abzgl. AfA Umbau laut Finanzamt (436,22 EUR x 22 Jahre)

- 9.596,84

weiteres Mietausfallsrisiko (2.160 EUR x 22 Jahre)

- 47.520,00

Verlust nach 35 Jahren

- 22.231,31

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Kalkulationszeitraum nicht mit 35 Jahren bestimmt, sondern nach den Umständen des Falles durch Ermittlung bestehender Übung festzustellen, wobei der Zeitraum, innerhalb dessen ein Einnahmenüberschuss erwirtschaftet werden müsse, bei einer Vermietung, die vor dem 14. November 1997 begonnen habe, mit rund 20 Jahren anzunehmen sei.

Der Beschwerdeführer habe nur 1994 einen Einnahmenüberschuss erzielt, der aus Mieteinnahmen resultiere, die er von der Verkäuferin der Liegenschaft in G erhalten habe. Von 1995 bis 1997 habe es umbaubedingt keine Mieteinnahmen gegeben. Ab Beginn der Vermietung im Jahr 1998 habe der Beschwerdeführer nur Werbungskostenüberschüsse erklärt, die bis 2002 zurückgegangen und dann wieder angewachsen seien.

Als Ursache dafür, dass der Beschwerdeführer keine Einnahmenüberschüsse erzielt habe, könne nur die schlechte Lage der Liegenschaft in G, der Einsatz von Fremdkapital und das durch den Erwerb der Liegenschaft in K eingeschränkte Engagement der ersten Jahre angesehen werden. Diese Ursachen stellten keine "Unwägbarkeiten" dar und hinderten die Annahme von Liebhaberei nicht. Dass die Wohnungen in G nach der Fertigstellung hätten umgebaut werden müssen, weil sie fürs Land zu klein gewesen seien, lasse zudem darauf schließen, dass sich der Beschwerdeführer in Bezug auf die angebotenen Leistungen nicht unbedingt marktkonform verhalten habe, was als Indiz für das Vorliegen von Liebhaberei zu werten sei. Nur die Preisgestaltung spreche für eine Einkunftsquelle.

Da der Beschwerdeführer unbestrittenermaßen Bemühungen in Richtung Vermietung des (gesamten) Hauses gesetzt habe, "kann trotz des 'Verkaufs' nicht davon ausgegangen werden, dass seine Absicht von Anfang an auf den Verkauf ausgerichtet gewesen und ein abgeschlossener Zeitraum (gemeint wohl: der Zeitraum vom Erwerb der Liegenschaft im Jahr 1994 bis zu deren (versuchten) Verkauf im Jahr 2002) vorgelegen wäre". Angesichts des Missverhältnisses zwischen dem Zeitraum, innerhalb dessen mit der Vermietung der Liegenschaft in G ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen wäre, und dem üblichen Kalkulationszeitraum stelle die Vermietung in G aber trotzdem eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar.

Das Finanzamt sei in der Berufungsvorentscheidung von einer Änderung der Bewirtschaftung im Jahr 2003 ausgegangen. Auch der Beschwerdeführer verneine, die Vermietung habe nach dem misslungenen Verkauf neu begonnen werden müssen. "Diese Betrachtung ist bei den vorliegenden Abläufen auch nicht von der Hand zu weisen und bietet sie dem (Beschwerdeführer) eine neuerliche Chance, alles daran zu setzen, seine nun 'volle' Vermietung von drei Wohnungen ab 2003 'in die Gewinnzone zu bringen'. Folgt man jetzt dieser Betrachtung, so ist ab 2003 ein neuer Zeitraum der Vermietung anzunehmen."

"Bei der 'großen Vermietung' ist nach § 2 Abs. 3 LVO II das Vorliegen der Absicht nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn geplant ist, zu einem 'absehbaren Zeitraum' zu beurteilen. Als 'absehbarer Zeitraum' gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben." "Bei der 'großen Vermietung' ist nach Paragraph 2, Absatz 3, LVO römisch zwei das Vorliegen der Absicht nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn geplant ist, zu einem 'absehbaren Zeitraum' zu beurteilen. Als 'absehbarer Zeitraum' gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Ausgaben."

Die Vermietung der dritten Wohnung habe sich auch ab 2003 hingezogen. Der Zinsaufwand sei angestiegen. Bei den

vom Finanzamt zugrunde gelegten Zahlen in der Berufungsvorentscheidung würde - gerechnet ab 2003 - im Jahr 2021 (also nach 19 Jahren) ein Gesamtverlust von rund 20.000 EUR verbleiben. Um den Gesamtverlust innerhalb von 28 Jahren abdecken zu können, müsste in den verbleibenden neun Jahren jährlich ein Gewinn von rund 2.222 EUR erwirtschaftet werden, was nach der bisherigen Entwicklung nicht realistisch sei. Daher könne dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es betreffend die Einkommensteuer 2003 und 2004 vorläufig von Liebhaberei ausgegangen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hielt im Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffenden Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, VwSlg 7107/F, fest, dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, absehbar sein muss, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des § 2 EStG 1988 zuordnen zu können. Der Verwaltungsgerichtshof hielt im Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffenden Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, VwSlg 7107/F, fest, dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, absehbar sein muss, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des Paragraph 2, EStG 1988 zuordnen zu können.

Zur LVO 1993 in der Fassung vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass der "übliche Kalkulationszeitraum" des § 2 Abs. 3 LVO mit dem "überschaubaren Zeitraum" des § 2 Abs. 4 LVO gleichzusetzen ist und jeweils rund 20 Jahre beträgt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 206, mwN). Zur LVO 1993 in der Fassung vor der Novelle Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 358 aus 1997, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass der "übliche Kalkulationszeitraum" des Paragraph 2, Absatz 3, LVO mit dem "überschaubaren Zeitraum" des Paragraph 2, Absatz 4, LVO gleichzusetzen ist und jeweils rund 20 Jahre beträgt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Paragraph 2, Tz 206, mwN).

Für Vermietungstätigkeiten, die nach dem 14. November 1997 begonnen haben, gilt gemäß § 2 Abs. 3 und Abs. 4 LVO 1993 in der Fassung der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 die Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses von 25 Jahren (für Vermietungen nach § 1 Abs. 1 LVO) bzw. 20 Jahren (für Vermietungen nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO), mit einer jeweiligen Verlängerungsmöglichkeit um drei Jahre, als absehbar (vgl. wiederum Hofstätter/Reichel, aaO, § 2 Tz 206). Für Vermietungstätigkeiten, die nach dem 14. November 1997 begonnen haben, gilt gemäß Paragraph 2, Absatz 3 und Absatz 4, LVO 1993 in der Fassung der Novelle Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 358 aus 1997, die Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses von 25 Jahren (für Vermietungen nach Paragraph eins, Absatz eins, LVO) bzw. 20 Jahren (für Vermietungen nach Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 3, LVO), mit einer jeweiligen Verlängerungsmöglichkeit um drei Jahre, als absehbar (vgl. wiederum Hofstätter/Reichel, aaO, Paragraph 2, Tz 206).

In der Beschwerde wird unter Hinweis darauf, dass "mit der Vermietung vor dem 14. November 1997 begonnen worden ist und der Beschwerdeführer nicht auf die Anwendung der neuen Vorschrift optiert hat", die Auffassung vertreten, dass "in concreto" von einem Prognosezeitraum von 35 Jahren auszugehen sei, "wie dies die belangte Behörde dem Beschwerdeführer in ihren Berechnungen auch fallweise zugestanden hat". Unter den Gesichtspunkten einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes und einer Rechtswidrigkeit infolge von Verletzung von Verfahrensvorschriften wird zudem vorgebracht, die belangte Behörde habe ihren Berechnungen zu Unrecht ein weiteres Mietausfallsrisiko von zwei Monaten pro Jahr und Wohnung zu Grunde gelegt, weil sich früher oder später Mieter fänden, die bereit seien, ein Mietverhältnis auf Dauer einzugehen, "wie dies gegenständlich bereits der Fall ist". Die belangte Behörde habe es bei ihrer Durchschnittsbetrachtung auch unterlassen "auf den beabsichtigten Verkauf des Hauses im Jahr 2002 einzugehen, insbesondere wurde keine Rücksicht darauf genommen, dass der Beschwerdeführer zur leichteren Durchführung des beabsichtigten Verkaufs, verständlicherweise keine neuen Bestandverhältnisse eingegangen ist". Bei Berücksichtigung eines Mietausfallsrisikos von zwei Monaten pro Jahr und Wohnung würde sich laut Beschwerde folgendes Bild ergeben:

in EUR

Verluste bis 2006 laut Finanzamt

- 27.550,47

Gewinn lt. Beschwerdeführer pro Jahr (3.338 EUR für 22 Jahre)

73.436,00

Zwischensumme

45.885,53

abzgl. Instandhaltung laut Finanzamt (500 EUR x 22 Jahre)

- 11.000,00

abzgl. AfA Umbau laut Finanzamt (436,22 EUR x 22 Jahre)

- 9.596,84

25.288,69

Diese realistische Prognose ergebe sohin nach Ablauf von 35 Jahren einen Gesamtgewinn in nicht unbeträchtlicher Höhe

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil die im Geltungsbereich der LVO 1993 in der Fassung vor der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 geltende Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rund 20 Jahre beträgt. Dass innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar wäre, wird in der Beschwerde nicht behauptet und ist aus den vom Beschwerdeführer für zutreffend erachteten Berechnungen nicht ableitbar, nach denen sich erst im Jahr 2018 und damit im 25. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss ergibt. Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil die im Geltungsbereich der LVO 1993 in der Fassung vor der Novelle Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 358 aus 1997, geltende Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rund 20 Jahre beträgt. Dass innerhalb von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss erzielbar wäre, wird in der Beschwerde nicht behauptet und ist aus den vom Beschwerdeführer für zutreffend erachteten Berechnungen nicht ableitbar, nach denen sich erst im Jahr 2018 und damit im 25. Jahr der Vermietung ein Gesamtüberschuss ergibt.

Die Beschwerde richtet sich weiters dagegen, dass die belangte Behörde infolge des "rückgängig gemachten 'Verkauf' und den damit verbundenen Schwierigkeiten von einer Änderung der Bewirtschaftung ausgegangen" sei und daraus gefolgert habe, dass ab 2003 ein neuer Zeitraum der Vermietung anzunehmen wäre. Der Verkauf sei zivilrechtlich nie gültig zu Stande gekommen, weshalb nicht von einer Änderung der Bewirtschaftungsart auszugehen sei. Dass die vermeintliche Käuferin die Mieter gekündigt sowie das Haus leergeräumt und ausgemalt habe, stelle allenfalls einen Grund für die Verlängerung des Zeitraumes für die Prognoserechnung dar. Es sei daher rechtswidrig, wenn die belangte Behörde einerseits die Vermietung der Jahre 1996 bis 2002 als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifiziere und andererseits ausspreche, "dem Beschwerdeführer eine neuerliche Chance einzuräumen, alles daran zu setzen, seine nun 'volle' Vermietung von drei Wohnungen ab 2003 'in die Gewinnzone zu bringen'. Dem zur Folge hätte der Beschwerdeführer die im Zusammenhang mit der Vermietung stehenden Verluste für den Zeitraum von 1994 - 2002 selbst zu tragen und unter der Annahme, dass er in der neuen Periode Gewinne erzielt, hierfür Steuern zu entrichten".

Diesem Beschwerdevorbringen ist zunächst zu entgegnen, dass die belangte Behörde die Änderung der Bewirtschaftung nicht mit dem misslungenen Verkauf, sondern mit den im angefochtenen Bescheid näher dargestellten Abläufen der Vermietung bis zum Verkauf begründet hat.

Aber selbst für den Fall, dass man den Ausführungen in der Beschwerde folgt, wird damit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Laut Vorlageantrag bestand der Schaden, den der Beschwerdeführer im

Zusammenhang mit der versuchten Veräußerung der Liegenschaft in G erlitten hat, in einem Mietentgang von fast zwei Jahren. Unter der Prämisse, dass es 2003 zu keiner Änderung der Bewirtschaftungsart gekommen ist, müsste sich nach rund 22 Jahren ein Gesamtüberschuss einstellen, wovon - wie bereits dargelegt - auch nach den in der Beschwerde für zutreffend erachteten Berechnungen nicht auszugehen ist. Die Vermietung der Liegenschaft in G wäre demnach auch in diesem Fall im gesamten Streitzeitraum als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren. Die streitgegenständlichen Werbungskostenüberschüsse der Jahre 2003 und 2004 wären bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu Recht nicht berücksichtigt worden. Dagegen, dass die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vorläufig ergingen, wendet sich die Beschwerde nicht.

Schließlich trifft es auch nicht zu, dass Aufwendungen der Liebhabereiperiode für den Fall, dass der Beschwerdeführer "in der neuen Periode Gewinne erzielt" gänzlich unberücksichtigt blieben.

Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes darf die Teilung der Tätigkeit in eine unbeachtliche verlustbringende Periode und einen der Besteuerung zu unterziehenden Abschnitt der Erzielung von Überschüssen nicht dazu führen, dass Aufwendungen außer Acht gelassen werden, die zur Erzielung der Einkünfte im letztgenannten Besteuerungsabschnitt beitragen. Jener Teil der Aufwendungen der Liebhabereiperiode, der für den - im Abschnitt nach der Änderung der Bewirtschaftungsart - zu erwartenden Gesamtüberschuss noch von Einfluss bleibt, muss daher in der Folge Berücksichtigung finden. Ein zunächst ohne Erfolgsaussicht getätigter Aufwand der Liebhabereiphase darf also nach Vornahme einer erfolgsversprechenden Veränderung dann nicht endgültig verloren sein, wenn der nach der Änderung der Bewirtschaftungsart der Besteuerung zu unterziehende Erfolg (mit) auf ihm beruht. Vielmehr ist jener Teil des Aufwandes einer zunächst nicht genügend nachhaltig entfalteten Tätigkeit, der nach Vornahme der Veränderung wirksam bleibt, bei Ermittlung der Einkünfte für die Zeit ab der Änderung in Abzug zu bringen (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995, B 301/94, und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 2010, 2007/15/0227, sowie VwGH: Wartetastenverlust bei Liebhaberei aus Vermietung, RdW 2010, 422). Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und des Verwaltungsgerichtshofes darf die Teilung der Tätigkeit in eine unbeachtliche verlustbringende Periode und einen der Besteuerung zu unterziehenden Abschnitt der Erzielung von Überschüssen nicht dazu führen, dass Aufwendungen außer Acht gelassen werden, die zur Erzielung der Einkünfte im letztgenannten Besteuerungsabschnitt beitragen. Jener Teil der Aufwendungen der Liebhabereiperiode, der für den - im Abschnitt nach der Änderung der Bewirtschaftungsart - zu erwartenden Gesamtüberschuss noch von Einfluss bleibt, muss daher in der Folge Berücksichtigung finden. Ein zunächst ohne Erfolgsaussicht getätigter Aufwand der Liebhabereiphase darf also nach Vornahme einer erfolgsversprechenden Veränderung dann nicht endgültig verloren sein, wenn der nach der Änderung der Bewirtschaftungsart der Besteuerung zu unterziehende Erfolg (mit) auf ihm beruht. Vielmehr ist jener Teil des Aufwandes einer zunächst nicht genügend nachhaltig entfalteten Tätigkeit, der nach Vornahme der Veränderung wirksam bleibt, bei Ermittlung der Einkünfte für die Zeit ab der Änderung in Abzug zu bringen vergleiche , das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 1995, B 301/94, und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. April 2010, 2007/15/0227, sowie VwGH: Wartetastenverlust bei Liebhaberei aus Vermietung, RdW 2010, 422).

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG i. römisch fünf.m. der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 26. April 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2009150194.X00

Im RIS seit

24.05.2012

Zuletzt aktualisiert am

08.01.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at