

TE Vwgh Erkenntnis 2012/2/28 2008/15/0312

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.02.2012

Index

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

Norm

BAO §119 Abs1;
BAO §167 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §2 Abs4;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993;
LiebhabereiV;
VwGG §41 Abs1;

1. BAO § 119 heute
2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 167 heute
2. BAO § 167 gültig ab 01.01.1962

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 § 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 § 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
-
1. VwGG § 41 heute
 2. VwGG § 41 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 3. VwGG § 41 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
 4. VwGG § 41 gültig von 01.07.2012 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 5. VwGG § 41 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
 6. VwGG § 41 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

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 F B in W, vertreten durch Mag. Dr. Peter Roppenser, Wirtschaftstreuhänder in 4600 Wels, Konrad-Meindl-Straße 11, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 7. Oktober 2008, Zlen. RV/0217-L/05 und RV/0506-L/05, betreffend Einkommensteuer 1996 bis 2003, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb im Jahr 1996 eine Eigentumswohnung mit einer Nutzfläche von 30,37 m². Den Kaufpreis von 1.330.000 S finanzierte er mit Bauspardarlehen in Höhe von 800.000 S (Laufzeit 24 Jahre), mit einem Landesdarlehen von 150.000 S (Laufzeit 15 Jahre) sowie mit Eigenmitteln. Ab Mai 1997 vermietete er die Wohnung um 2.500 S monatlich (zuzüglich Umsatzsteuer).

Für das Jahr 1996 wurde ein Werbungskostenüberschuss von rund 1.334 S erklärt, welcher aus verausgabten Bankzinsen und Spesen resultierte. Die Überschussrechnung für das Jahr 1997 ergab negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von

57.876 S.

Über diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes teilte der Beschwerdeführer im Jahr 1999 mit, dass er einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in einem Zeitraum von zwölf Jahren erwarte. Dem schloss er folgende Prognoserechnung für die Jahre 1998 bis 2001 (Beträge in S) mit dem Bemerkten an, dass ab dem Jahr 2003 voraussichtlich sämtliche Darlehen getilgt sein werden.

1998

1999

2000

2001

Mieteinnahmen

34.800

39.600

39.600

39.600

- Abschreibung

- 19.133

- 19.133

- 19.133

- 19.133

- Bankzinsen

- 50.000

- 40.000

- 30.000

- 20.000

- 34.333

- 19.533

- 9.533

467

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 erklärungsgemäß fest.

Für die Jahre 1998 bis 2001 wurden Werbungskostenüberschüsse in Höhe von rund 41.698 S (1998), 29.742 S (1999), 25.317 S (2000) und 2.111 EUR (2001) erklärt. Über Vorhalt des Finanzamtes wurde der zuletzt genannte Betrag auf ca. 1.594 EUR reduziert.

Im angesprochenen Vorhalt vom 12. Dezember 2002 wies das Finanzamt den Beschwerdeführer darauf hin, dass die erklärten tatsächlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit den prognostizierten Ergebnissen in keiner Weise übereinstimmten. Das Finanzamt beabsichtige, die Vermietung als Liebhaberei zu beurteilen.

Der Beschwerdeführer trat dieser Beurteilung mit der Begründung entgegen, aufgrund der unvorhersehbaren Entwicklung am Kapitalmarkt sei es bisher nicht möglich gewesen, die Darlehen wie ursprünglich geplant zu tilgen. Aus der beigelegten Prognoserechnung für die Jahre ab 2002 sei ersichtlich, dass ab 2003 eine Umschichtung der Darlehen auf Schweizer Franken vorgenommen werde. Dies führe zu einer entsprechenden Reduzierung der Zinsen. Voraussichtlich ab 2007, im Falle günstiger Kapitalmarktentwicklung auch schon früher, werde eine gänzliche Tilgung der Darlehen erfolgen. Ein Gesamtüberschuss sei innerhalb von 16 Jahren zu erwarten.

Die beigelegte Prognoserechnung vom 14. Jänner 2003 hatte folgenden Inhalt (Beträge in Euro):

2002

2003

2004

2005

2006

2007

Mieteinnahmen

2.922,00

2.922,00

2.922,00

3.068,00

3.068,00

3.068,00

- Abschreibung

- 1,390,45

- 1,390,45

- 1,390,45

- 1,390,45

- 1,390,45

- 1,087,69

- sonstige Kosten

- 70,00

- 70,00

- 70,00

- 70,00

- 70,00

- 70,00

- Finanzkosten

- 3.230,00

- 1.480,00

- 1.334,00

- 1.200,00

- 1.080,00

Ergebnis

- 1.768,45

- 18,45

127,55

407,55

527,55

Das Finanzamt nahm die Verfahren für die Jahre 1996 bis 2000 wieder auf und erließ für diese Jahre und das Jahr 2001 Einkommensteuerbescheide, in denen die Vermietung der Wohnung mit der Begründung als so genannte Liebhaberei beurteilt wurde, dass die erklärten Vermietungseinkünfte nicht mit den Ergebniszahlen laut Prognoserechnung vom 13. Juli 1999 übereinstimmen. Die in Aussicht genommene Änderung in der Darlehensbewirtschaftung (Umstellung auf Niedrigverzinsung mit Risikofaktor und vorgesehene Darlehenstilgung) führe allenfalls zu einer Änderung der Bewirtschaftung.

In seiner gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2001 gerichteten Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, die vorzeitige Darlehenstilgung sei bereits beim Kauf der Wohnung geplant gewesen. "Unter diesem Gesichtspunkt" habe der Beschwerdeführer im Jahr 1996 eine Lebensversicherung auf 20 Jahre abgeschlossen und geplant, diese vorzeitig zu kündigen, um damit einen Teil der Darlehen tilgen zu können. Auch die Umschichtung der Darlehen in einen Fremdwährungskredit sei von vornherein geplant gewesen. Seine diesbezügliche Absicht habe der Beschwerdeführer aber erst 2003 verwirklichen können, weil die Entwicklung der Kapitalmärkte zuvor von großer Unsicherheit geprägt gewesen sei, sodass es immer wieder zur Aufschiebung der Umschichtung gekommen sei. Der Beschwerdeführer habe zudem zusätzliches Kapital am Kapitalmarkt veranlagt, "um dadurch Mittel zur Darlehenstilgung zu erhalten". Das vielversprechende Angebot habe ihm eine höhere Verzinsung in Aussicht gestellt, als die Fremdkapitalzinsen betragen hätten. "Nach entsprechender Anlagedauer" wäre auch dieses Geld zur vorzeitigen Darlehenstilgung verwendet worden. Auf Grund unvorhergesehener Entwicklungen sei die Anlage leider fehlgeschlagen. Der Beschwerdeführer habe auch geplant, die Miete kontinuierlich zu erhöhen, was aber an den finanziellen Möglichkeiten seiner Mieterin gescheitert sei. Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO liege nicht vor. In seiner gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 bis 2001 gerichteten Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, die vorzeitige Darlehenstilgung sei bereits beim Kauf der Wohnung geplant gewesen. "Unter diesem Gesichtspunkt" habe der Beschwerdeführer im Jahr 1996 eine Lebensversicherung auf 20 Jahre abgeschlossen und geplant, diese vorzeitig zu kündigen, um damit einen Teil der Darlehen tilgen zu können. Auch die Umschichtung der Darlehen in einen Fremdwährungskredit sei von vornherein geplant gewesen. Seine diesbezügliche Absicht habe der Beschwerdeführer aber erst 2003 verwirklichen können, weil die Entwicklung der Kapitalmärkte zuvor von großer Unsicherheit geprägt gewesen sei, sodass es immer wieder zur Aufschiebung der Umschichtung gekommen sei. Der Beschwerdeführer habe zudem zusätzliches Kapital am Kapitalmarkt veranlagt, "um dadurch Mittel zur Darlehenstilgung zu erhalten". Das vielversprechende Angebot habe ihm eine höhere Verzinsung in Aussicht gestellt, als die Fremdkapitalzinsen betragen hätten. "Nach entsprechender Anlagedauer" wäre auch dieses Geld zur vorzeitigen Darlehenstilgung verwendet worden. Auf Grund unvorhergesehener Entwicklungen sei die Anlage leider fehlgeschlagen. Der Beschwerdeführer habe auch geplant, die Miete kontinuierlich zu erhöhen, was aber an den finanziellen Möglichkeiten seiner Mieterin gescheitert sei. Liebhaberei iSd Paragraph eins, Absatz 2, LVO liege nicht vor.

In den Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 blieben die erklärten Werbungskostenüberschüsse von 2.219,47 EUR bzw. 740,68 EUR unberücksichtigt.

Auch gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Unter Außerachtlassung der Umschuldung und der vorzeitigen Rückzahlung sei ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten laut Berechnung des Beschwerdeführers vom 22. Juli 2008 erst im Jahr 2018 und damit nach Ablauf von 22 Jahren erreichbar. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die vom Beschwerdeführer geschätzten Einnahmen, wie frühere Prognoserechnungen gezeigt hätten, von deutlich zu hohen möglichen Steigerungsraten (jährlich 5%) ausgingen. Zudem habe der Beschwerdeführer weder die in der Vergangenheit angefallenen Beratungskosten noch Telefonkosten und auch keine nach einem Zeitraum von 15 bis 20 Jahren jedenfalls zu erwartenden Reparatur- und Renovierungskosten angesetzt. Auch ein Abschlag für Leerstände, die tatsächlich schon aufgetreten seien, fehle. Berücksichtige man, dass nach der somit unvollständigen Prognose des Beschwerdeführers der von der Judikatur geforderte Zeitraum von 20 Jahren bereits um zwei Jahre überschritten werde, sei davon auszugehen, dass ohne Umschuldung und Rückzahlung der Darlehen 2006 in einem überschaubaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht zu erreichen sei.

Der Beschwerdeführer habe im Jahr 2003 seine ursprünglichen Darlehen auf zinsgünstige Fremdwährungsdarlehen

umgeschuldet und diese Ende 2006 vollständig getilgt. Unter Berücksichtigung dieser Umstände rechne der Beschwerdeführer nach der von ihm vorgelegten Prognoserechnung mit einem Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten im Jahr 2013, also 18 Jahre nach der Aufnahme der Betätigung. Da nur zeitliche Abschnitte gleicher Bewirtschaftungsart der Liebhabereibeurteilung zu Grunde zu legen seien, komme es - abgesehen von einigen Zweifeln an dieser Prognose - somit entscheidend darauf an, ob die im Jahr 2003 erfolgte Umschuldung und die Darlehenstilgung im Jahr 2006 als Änderung der Bewirtschaftungsform anzusehen seien.

Betrachte man die ursprüngliche Form der Bewirtschaftung sei die Betätigung objektiv nicht ertragsfähig. Eine Änderung der Bewirtschaftung vor dem Erreichen des positiven Gesamtergebnisses im überschaubaren Zeitraum führe dazu, dass der Zeitraum vor dieser Änderung gemäß § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nicht als Einkunftsquelle einzustufen sei. Betrachte man die ursprüngliche Form der Bewirtschaftung sei die Betätigung objektiv nicht ertragsfähig. Eine Änderung der Bewirtschaftung vor dem Erreichen des positiven Gesamtergebnisses im überschaubaren Zeitraum führe dazu, dass der Zeitraum vor dieser Änderung gemäß Paragraph 2, Absatz 4, letzter Satz LVO nicht als Einkunftsquelle einzustufen sei.

Die Umschuldung der bestehenden Darlehen stelle keine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung der Wohnung dergestalt dar, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig geworden wäre. Bei Fremdwährungskrediten komme nämlich zu den in der Regel geringen Zinsen auch ein erhebliches Währungsrisiko hinzu, welches den aleatorischen Charakter der Betätigung wesentlich erhöhe. Insofern wäre daher ein wesentlich kürzerer Zeitraum zu fordern, in welchem der Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erreichen sei, spiegle doch der überschaubare Zeitraum iSd § 2 Abs. 4 LVO in seiner Dauer das mit der jeweiligen Betätigung verbundene Risiko wider (je höher das Risiko, umso kürzer der Zeitraum, in welchem der Gesamtüberschuss erreicht werden müsse). Die Umschuldung der bestehenden Darlehen stelle keine wesentliche Änderung der Bewirtschaftung der Wohnung dergestalt dar, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig geworden wäre. Bei Fremdwährungskrediten komme nämlich zu den in der Regel geringen Zinsen auch ein erhebliches Währungsrisiko hinzu, welches den aleatorischen Charakter der Betätigung wesentlich erhöhe. Insofern wäre daher ein wesentlich kürzerer Zeitraum zu fordern, in welchem der Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erreichen sei, spiegle doch der überschaubare Zeitraum iSd Paragraph 2, Absatz 4, LVO in seiner Dauer das mit der jeweiligen Betätigung verbundene Risiko wider (je höher das Risiko, umso kürzer der Zeitraum, in welchem der Gesamtüberschuss erreicht werden müsse).

Anders sei das vollständige Tilgen aller Verbindlichkeiten im Jahr 2006 zu beurteilen. Eine solche Sondertilgung könne sehr wohl bewirken, dass eine bis dahin objektiv nicht ertragsfähige Betätigung in einem absehbaren Zeitraum zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen führe. Im Beschwerdefall liege keine von Beginn der Betätigung an geplante vorzeitige Darlehensrückzahlung vor. Der Beschwerdeführer habe erst nach mehrmaligem Hinweis der Abgabenbehörde, die Vermietung werde möglicherweise als Liebhaberei zu beurteilen sein, im Schreiben vom 14. Jänner 2003 erstmals behauptet, die Darlehen vorzeitig tilgen zu wollen. Einen bestimmten, für eine allfällige Rückzahlung oder Umschuldung vorgesehenen Termin habe auch der Anlageberater des Beschwerdeführers nicht zu nennen vermocht. Auch enthalte die erste Prognoserechnung vom 13. Juli 1999 keinen Hinweis auf eine für 2006 geplante Darlehenstilgung. Diese Prognoserechnung (mit kontinuierlich sinkenden Zinsen) ließe eher auf eine laufende teilweise Sondertilgung schließen. Eine derartige Absicht habe der Beschwerdeführer aber niemals gegenüber der Abgabenbehörde bekannt gegeben. Selbst im Schreiben vom 14. Jänner 2003 habe der Beschwerdeführer eine vollständige Darlehenstilgung "voraussichtlich 2007" nur für möglich gehalten, sich aber nicht eindeutig festgelegt. Nichts anderes ergebe sich auch aus der Stellungnahme des Anlageberaters des Beschwerdeführers.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers zeige auf, dass er eine Tilgung lediglich für den Fall vorgehabt habe, dass sich keine andere (bessere) Investitionsmöglichkeit für das vorhandene (hohe) Einkommen des Beschwerdeführers ergeben sollte. Eine solche Anlagealternative habe der Beschwerdeführer im Erwerb einer Wohnung in Spanien (2002) und in Aktienspekulationen am amerikanischen Aktienmarkt (2000) gesehen. Der Beschwerdeführer habe auch im Schreiben vom 14. März 2003 ausdrücklich erklärt, die Art der Finanzierung der gegenständlichen Eigentumswohnung von der Entwicklung am Kapitalmarkt und der Investition in Hochrisikoplanlagen abhängig gemacht zu haben. Dabei handle es sich um Zufälligkeiten, die eine vollständige Darlehenstilgung zeitlich unvorhersehbar machten.

Dass der Beschwerdeführer in seiner ersten Prognoserechnung (Stand Juli 1999) einen Gesamtüberschuss nach 12 Jahren erwartet habe, in der zweiten Prognoserechnung (Stand Jänner 2006) hierfür 16 Jahre angesetzt habe und in der dritten (aktuellen) Prognoserechnung von 18 Jahren ausginge, spräche gleichfalls nicht dafür, dass er einen

konkreten Zeitpunkt der Sondertilgung der Darlehen verfolgt habe.

Der fehlende Wille des Beschwerdeführers, sich durch die Vermietung der Eigentumswohnung eine Einkunftsquelle zu schaffen, zeige sich schließlich auch darin, dass er während des Zeitraums der Vermietung der Wohnung an die Tochter seines Anlageberaters auf eine Mieterhöhung laut Indexklausel verzichtet habe. Es liege nahe, dass der Beschwerdeführer die beschriebene Konstruktion nur gewählt habe, um die erklärten Werbungskostenüberschüsse mit seinen nichtselbständigen Einkünften auszugleichen und sich Vermögen als Altersvorsorge aufzubauen. Ob die Vermietung nach der Änderung der Bewirtschaftungsart als Einkunftsquelle anzusehen sei, sei im Rahmen des Berufungsverfahrens ebenso wenig zu klären, wie die Frage, ob die derzeitige Vermietung der Wohnung an den Sohn des Beschwerdeführers die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfülle.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass für Zeiträume, in welchen die LVO 1993 in der Stammfassung BGBl Nr. 33/1993 zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von rund 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar ist (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2006/15/0055). Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass für Zeiträume, in welchen die LVO 1993 in der Stammfassung Bundesgesetzblatt Nr. 33 aus 1993, zur Anwendung kommt, die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren ist, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von rund 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielbar ist vergleiche , mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2006/15/0055).

Der Liebhabereibetrachtung sind jeweils nur Zeiträume gleicher Bewirtschaftungsart zugrunde zu legen. Ändert sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend und sind deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge in die Vergangenheit projiziert werden, dass eine bisher ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird.

Eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart, die zur objektiven Ertragsfähigkeit führt, kann bei grundlegender Änderung der Finanzierung gegeben sein. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist beispielsweise eine nicht von vornherein geplante Sondertilgung von Fremdmitteln zur Anschaffung des Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Liegt eine "Sondertilgung" vor, ist die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung. Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen (vgl. mit weiteren Hinweisen die hg. Erkenntnisse vom 16. September 2003, 2000/14/0159, und vom 28. März 2001, 98/13/0032). Eine wesentliche Änderung der Bewirtschaftungsart, die zur objektiven Ertragsfähigkeit führt, kann bei grundlegender Änderung der Finanzierung gegeben sein. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist beispielsweise eine nicht von vornherein geplante Sondertilgung von Fremdmitteln zur Anschaffung des Mietobjektes, somit eine nicht planmäßige Tilgung der Fremdmittel, bei der Beurteilung der Frage, ob eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei vorliegt, gedanklich auszuklammern. Liegt eine "Sondertilgung" vor, ist die Vermietung vor der Änderung der Bewirtschaftungsart so zu beurteilen, als würde sie weiterhin ohne Änderung betrieben. Für die Zeit nach der Änderung der Bewirtschaftungsart erfolgt eine neue Beurteilung. Liegt hingegen keine Änderung der Bewirtschaftungsart vor, weil der Fremdmittelabbau Teil eines von Anfang an bestehenden Planes der wirtschaftlichen Tätigkeit war, ist eine gemeinsame Betrachtung der vor und nach der betroffenen Bewirtschaftungsmaßnahme gelegenen Zeiträume bei Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Tätigkeit vorzunehmen vergleiche , mit weiteren Hinweisen die hg. Erkenntnisse vom 16. September 2003, 2000/14/0159, und vom 28. März 2001, 98/13/0032).

Bei der Frage, ob eine tatsächlich erfolgte vorzeitige Darlehenstilgung Teil eines von Anfang an bestehenden Planes war, handelt es sich um eine Tatsachenfrage, deren Beantwortung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit unterliegt, ob die dazu vorgenommene Beweismwürdigung der belangten Behörde schlüssig ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. April 2002, 96/13/0191). Bei der Frage, ob eine tatsächlich erfolgte vorzeitige Darlehenstilgung Teil eines von Anfang an bestehenden Planes war, handelt es sich um eine Tatsachenfrage, deren Beantwortung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle nur insoweit unterliegt, ob die dazu vorgenommene Beweismwürdigung der belangten Behörde schlüssig ist vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 24. April 2002, 96/13/0191).

Der Beschwerdeführer bringt vor, der Abschluss einer Lebensversicherung und die kurzfristige Veranlagung finanzieller Mittel auf dem Kapitalmarkt dokumentierten, dass die Umschuldung und die vorzeitige Rückzahlung der ursprünglichen Fremdfinanzierung bereits von Anbeginn der Vermietung konkret geplant gewesen seien. Auch der Anlageberater habe dies bestätigt, indem er erklärt habe, dass die Planung des Beschwerdeführers dahin gegangen sei, möglichst rasch einen günstigeren Zinssatz zu lukrieren und eine vorzeitige Tilgung vorzunehmen. Dies hätte auch der im Jahr 1999 erstellten Prognoserechnung entnommen werden können. Dass anderweitig veranlagte Mittel veruntreut worden seien und die Tilgung letztendlich durch Verkauf einer Wohnung in Spanien und nicht wie ursprünglich geplant durch Kündigung der Lebensversicherung und Heranziehung der kurzfristig angelegten Mittel erfolgt sei, dürfe bei der Liebhabereibeurteilung nicht von Relevanz sein.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt eine vorzeitige Darlehenstilgung nur dann keine zur Änderung der Bewirtschaftung führende außerordentliche Tilgung dar, wenn erwiesen ist, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestand. Dies ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen (z.B. Versicherungsverträge, Bausparverträge etc.) nachzuweisen und in die Prognoserechnung konkret aufzunehmen. Einen solchen Nachweis hat der Beschwerdeführer nicht erbracht. Das Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren erschöpfte sich in der Darstellung seiner Absicht, die ursprünglichen Darlehen bei günstiger Gelegenheit vorzeitig zurückzuzahlen. Konkretes konnte die belangte Behörde auch nicht der Erklärung des Anlageberaters entnehmen. Eine derartige Absicht stellt aber keinen bestimmten auf vorzeitige Darlehenstilgung oder auf eine Umschuldung in ein Fremdwährungsdarlehen gerichteten Plan dar (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2002/15/0170). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt eine vorzeitige Darlehenstilgung nur dann keine zur Änderung der Bewirtschaftung führende außerordentliche Tilgung dar, wenn erwiesen ist, dass bereits bei Betätigungsbeginn die ernsthafte Absicht für eine solche Tilgung bestand. Dies ist vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen (z.B. Versicherungsverträge, Bausparverträge etc.) nachzuweisen und in die Prognoserechnung konkret aufzunehmen. Einen solchen Nachweis hat der Beschwerdeführer nicht erbracht. Das Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren erschöpfte sich in der Darstellung seiner Absicht, die ursprünglichen Darlehen bei günstiger Gelegenheit vorzeitig zurückzuzahlen. Konkretes konnte die belangte Behörde auch nicht der Erklärung des Anlageberaters entnehmen. Eine derartige Absicht stellt aber keinen bestimmten auf vorzeitige Darlehenstilgung oder auf eine Umschuldung in ein Fremdwährungsdarlehen gerichteten Plan dar vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 6. Juli 2006, 2002/15/0170).

Die belangte Behörde hat in der Umschuldung keine Änderung der Bewirtschaftungsart mit der Begründung erblickt, dass die Vermietung dadurch nicht objektiv ertragsfähig werden könne, weil bei Inanspruchnahme von Fremdwährungskrediten auf Grund des damit verbundenen Währungsrisikos ein Gesamteinnahmenüberschuss innerhalb eines wesentlich kürzeren Zeitraumes erreicht werden müsse.

In dieser Beurteilung kann der belangten Behörde nicht gefolgt werden. Der Zeitraum von 20 Jahren zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses kommt unabhängig von der konkreten Finanzierungsform zur Anwendung. Er leitet sich aus der Überlegung ab, dass der wirtschaftliche Gesamterfolg einer Vermietungstätigkeit innerhalb einer Zeitspanne erfolgen soll, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. In diesem Sinne ist ein solcher Zeitraum angesprochen, der im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur vorhersehbaren Dauer der Nutzbarkeit des Gegenstandes der Vermietung zu Vermietungszwecken für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 94/14/0054). Dass eine Verkürzung des maßgeblichen Zeitraumes in Abhängigkeit von der gewählten Finanzierungsform im Bereich der LVO BGBl. II Nr. 358/1997 schon an der Bestimmung des § 2 Abs. 4 letzter Satz scheitern muss, räumt auch die belangte Behörde implizit ein, indem sie in

diesem Zusammenhang betont, dass der Beschwerdefall noch unter das Regime der Stammfassung der LVO BGBl. Nr. 33/1993 fällt. In dieser Beurteilung kann der belangten Behörde nicht gefolgt werden. Der Zeitraum von 20 Jahren zur Erzielung eines Gesamteinnahmenüberschusses kommt unabhängig von der konkreten Finanzierungsform zur Anwendung. Er leitet sich aus der Überlegung ab, dass der wirtschaftliche Gesamterfolg einer Vermietungstätigkeit innerhalb einer Zeitspanne erfolgen soll, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen, üblichen Relation steht. In diesem Sinne ist ein solcher Zeitraum angesprochen, der im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur vorhersehbaren Dauer der Nutzbarkeit des Gegenstandes der Vermietung zu Vermietungszwecken für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird (vergleiche, das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 94/14/0054). Dass eine Verkürzung des maßgeblichen Zeitraumes in Abhängigkeit von der gewählten Finanzierungsform im Bereich der LVO Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 358 aus 1997, schon an der Bestimmung des Paragraph 2, Absatz 4, letzter Satz scheitern muss, räumt auch die belangte Behörde implizit ein, indem sie in diesem Zusammenhang betont, dass der Beschwerdefall noch unter das Regime der Stammfassung der LVO Bundesgesetzblatt Nr. 33 aus 1993, fällt.

Die belangte Behörde hätte daher Feststellungen zur Frage treffen müssen, wie sich die Umschuldung in einen Fremdwährungskredit auf den Zeitraum auswirkt, innerhalb dessen mit einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen ist. In diesem Zusammenhang wird die belangte Behörde auch zu prüfen haben, ob die Aufnahme eines kurzläufigen Frankenkredites bereits Teil eines geänderten - auf vorzeitige Rückzahlung des Fremdkapitals gerichteten - Bewirtschaftungsplanes war. In diesem Fall wäre schon ab diesem Zeitpunkt von einer geänderten Wirtschaftsführung auszugehen.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Umsatzsteuer bereits im Pauschalbetrag für den Schriftsatzaufwand enthalten ist. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Umsatzsteuer bereits im Pauschalbetrag für den Schriftsatzaufwand enthalten ist.

Wien, am 28. Februar 2012

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2008150312.X00

Im RIS seit

02.04.2012

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