jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/11/11 2006/13/0199

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 11.11.2008

Index

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

Norm

BAO §119 Abs1;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28;
LiebhabereiV 1993;
LiebhabereiV;

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 N in W, vertreten durch die Arnold Rechtsanwalts-Partnerschaft in 1010 Wien, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 16. November 2006, GZ. RV/0538-W/05, RV/2629-W/06, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1990 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Umsatzsteuer 1990 und 1991 sowie die Einkommensteuer 1990, 1991 und 1996 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben; im übrigen Umfang der Anfechtung (Einkommensteuer 1997) wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erklärte in den Jahren 1990 bis 1997 Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung zur Umsatz- und Einkommensteuer.

In den (gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig ergangenen) Abgabenbescheiden jeweils vom 11. Dezember 2003 wurden die erklärten steuerlichen Ergebnisse aus der Vermietung der Eigentumswohnung für die Jahre 1990 bis 1997 nicht berücksichtigt. Begründet wurde dies damit, dass die Eigentumswohnung nach dem Beobachtungszeitraum 1990 bis

1998 ohne Erzielung eines Totalüberschusses im Jahr 1998 verkauft worden sei. Es liege deshalb eine steuerrechtlich unbeachtliche Liebhabereitätigkeit vor. Die Einnahmen sowie die damit verbundenen Werbungskosten und Vorsteuerbeträge seien daher ab dem Veranlagungsjahr 1990 außer Ansatz zu lassen.

In der gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1997 eingebrachten Berufung wurde geltend gemacht, dass die Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung (November 1991) einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hätte erwarten lassen. Die Eigentumswohnung sei nicht mit Fremdmitteln angeschafft, sondern im Erbweg erworben worden. Die Wohnung sei in den Jahren 1990 und 1991 renoviert und ab November 1991 bis Juli 1996 an denselben Mieter vermietet worden. Bereits im ersten ganzjährig vermieteten Zeitraum (1992) habe sich ein Überschuss von 74.949,22 S ergeben. In der Folge seien "jährliche Gewinne" bis zum Auszug des Mieters erzielt worden. Hätte dieses Mietverhältnis länger bestanden, wäre schon im achten Jahr der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss erzielt worden. Zusätzlich wäre ab diesem Jahr der größte Posten der Werbungskosten (nämlich die Abschreibungen für die Investitionen) weggefallen, weil die Renovierungsarbeiten der Jahre 1990 und 1991 auf zehn Jahre abgeschrieben worden seien. Die objektive Ertragsfähigkeit der Eigentumswohnung sei eindeutig gegeben gewesen. Nachdem das erste Mietverhältnis rd. fünf Jahre gedauert habe, hätten sich bei der Suche nach einem Nachfolgemieter Probleme ergeben. Die Beschwerdeführerin sei zu diesem Zeitpunkt 67 Jahre alt und schwer gehbehindert gewesen, sodass sie Wohnungsbesichtigungen mit potenziellen Mietern etc. nicht mehr selbst habe durchführen können. Die Beschwerdeführerin habe deshalb die "einzig wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme" gesetzt und rasch gehandelt, indem sie das Mietobjekt verkauft habe. Für den Verkauf sei noch ein Erlös erzielt worden, der über den angenommenen Anschaffungskosten des Jahres 1990 gelegen sei. Es werde beantragt, die Werbungskosten und Vorsteuerbeträge ab dem Veranlagungsjahr 1990, wie diese in den vorläufigen Veranlagungen festgestellt worden seien, zu gewähren.

Mit Berufungsvorentscheidungen jeweils vom 9. Dezember 2004 gab das Finanzamt der Berufung keine Folge. Werde eine Tätigkeit, die unter § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhaberei-VO subsumiert werden könne, vor Erreichen eines Gesamtüberschusses beendet, sei üblicherweise von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum auszugehen. Das Problem, einen Mieter oder Nachmieter zu finden oder die Situation, dass ein Mieter vorzeitig kündige, stellten für sich allein keine Unwägbarkeiten dar. Der Verlust der Arbeitskraft könne zwar grundsätzlich eine Unwägbarkeit darstellen, im Beschwerdefall wäre aber "eine Vertretung bei Wohnungsbesichtigungen grundsätzlich denkbar" gewesen. Eine altersbedingte Abnahme der körperlichen Leistungsfähigkeit entspreche außerdem den Erfahrungen des täglichen Lebens. Die objektive Ertragsfähigkeit und die rasche Reaktion durch eine wirtschaftlich sinnvolle Maßnahme (den Verkauf der Immobilie) mögen zwar gegeben sein, seien aber nicht zu prüfen, weil die im Vorfeld gelegenen "echten" Unwägbarkeiten nicht gegeben gewesen seien.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertrat die Beschwerdeführerin im Wesentlichen den Standpunkt, dass bei objektiver Ertragsfähigkeit eines Mietobjektes unerwartete Probleme in der Abwicklung des Bestandsverhältnisses auch bei einer nach wirtschaftlichen Prinzipien geführten Vermietungstätigkeit Verluste entstehen lassen könnten, wodurch aber nicht der Einkunftsquellencharakter verloren gehe. Die ohne Fremdmittel angeschaffte Eigentumswohnung habe niemals der Befriedigung privater Wohnbedürfnisse gedient und die objektive Ertragsfähigkeit sei zweifelsohne gegeben gewesen. Es sei schon im dritten Jahr der Vermietungstätigkeit ein namhafter Gewinn erzielt worden. Lt. den Prognoserechnungen wäre schon im achten Jahr der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss angefallen. Die Beschwerdeführerin habe die Vermietungstätigkeit für einen zeitlich unbegrenzten Zeitraum geplant gehabt. Die spätere Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder die Steuervermeidung seien für die Vermietungstätigkeit nicht maßgeblich gewesen. Es seien auch immer marktkonforme Mieten verlangt worden.

In einem Schriftsatz vom 2. August 2005 teilte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde mit, dass die im Erbweg erhaltene Wohnung der betagten Erblasserin über Jahre hindurch nicht renoviert worden sei, sodass diese zunächst von der Beschwerdeführerin habe adaptiert werden müssen. Da es trotz Sanierung schwierig gewesen sei, einen Mieter zu finden, habe die Beschwerdeführerin für den Mieter auch noch verschiedene Einrichtungsgegenstände angeschafft (eine Küche, diverse Karniesen, Stores etc.). Der Mieter habe das Mietobjekt von November 1991 bis Juli 1996 bewohnt. Wie den Überschussrechnungen zu entnehmen sei, sei sofort mit der Ganzjahresvermietung ein Überschuss erzielt worden. Nach der Beendigung des Mietverhältnisses habe sich die Suche nach einem neuen Mieter "wieder ebenso schwierig und zeitaufwendig wie beim ersten Mal" gestaltet. Nachdem dies die Beschwerdeführerin

erkannt habe, habe sie beschlossen, das Objekt zu verkaufen. Auch die Suche nach einem Käufer habe mehrere Monate gedauert. Um wenigstens einen Teil der laufenden Kosten zu erwirtschaften, habe die Beschwerdeführerin 1997 die Wohnung "gegen Kostenersatz an Studenten vermietet, die befristet bis zum Verkauf die Wohnung angemietet hatten".

Der Vorhaltsbeantwortung vom 2. August 2005 waren der Mietvertrag aus dem Jahr 1991 (Abschluss des mit 1. November 1991 begonnenen Mietverhältnisses auf die Dauer von fünf Jahren) und die "Überschussrechnungen 1990-1997" angeschlossen (mit einer Bruttoverrechnung hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 1990 und 1991 und einer Nettoverrechnung für die Jahre 1992 bis 1997).

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-VO 1993 sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigentumswohnungen entstünden. Die Vermutung könne nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhaberei-VO als auch danach sei Liebhaberei anzunehmen, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. "Gesamtüberschuss" erzielbar sei. Ein kürzerer Zeitraum komme nur dann in Betracht, wenn die Betätigung von vornherein auf einen solchen ausgelegt sei. Es müsse der Annahme der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegenstehen, wenn das Vermietungsobjekt vor der tatsächlichen Erzielung eines positiven Ergebnisses übertragen werde. In diesem Fall sei es Aufgabe des Steuerpflichtigen, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein für einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen sei, sondern sich deren Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben habe, denen steuerlich beachtliche Indizwirkung selbst dann zukommen könne, wenn sie den Bereich der privaten Lebensführung beträfen. Was das äußere Erscheinungsbild anlange, sei der der belangten Behörde vorgelegte Bestandsvertrag der Beweis für die Absicht der Beschwerdeführerin, das in Rede stehende Objekt nicht unbefristet, sondern lediglich für die Dauer von fünf Jahren in Bestand zu geben. Die Vereinbarung, dass das am 1. November 1991 begonnene Mietverhältnis spätestens am 31. Oktober 1996 ende, ohne dass es einer weiteren Aufkündigung bedürfe, habe von vornherein das Vorliegen eines auf fünf Jahre begrenzten Beobachtungszeitraumes bedeutet. Die Summe der aus den Überschussrechnungen für die Streitjahre ersichtlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung "von - S 226.140,74 für das Jahr 1990, - S 186.450,65 für das Jahr 1991, + S 74.949,22 für das Jahr 1992, + 61.399,52 für das Jahr 1993, + 48.083,51 für das Jahr 1994, + 47.921,64 für das Jahr 1995 und - S 24.344,70 für das Jahr 1996 indizierten die Vorlage eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen in Höhe von S 204.582,20 innerhalb dieses mit der Beendigung des Mietverhältnisses im Jahr 1996 abgeschlossenen Zeitraums".

Auch wenn mit der Vermietung der Wohnung an Studenten im Jahr 1997 ein neuer Beobachtungszeitraum begonnen habe, ändere dies nichts an der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin dem Finanzamt für die Jahre 1997 und 1998 lediglich negative Einkünfte aus der Vermietung in Höhe von 86.645,77 für das Jahr 1997 erklärt und das Bestandobjekt im Jahr 1998 verkauft habe, womit das Vorliegen eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen auch für den zweiten Beobachtungszeitraum anzunehmen sei. Diese Annahme finde auch Deckung im Schreiben vom 2. August 2005, demzufolge die Beschwerdeführerin "die Wohnung gegen Kostenersatz an Studenten befristet (bis zum Verkauf der Wohnung) vermietet habe, um wenigstens einen Teil der laufenden Kosten zu erwirtschaften".

Da die Beendigung des befristeten Mietvertrages die Möglichkeit für die Beschwerdeführerin eröffnet habe, sowohl zwischen dem Verkauf der Wohnung als auch der Bestimmung der Nutzung der Wohnung für eigene Wohnzwecke oder Bestandzwecke zu wählen, habe die von der Beschwerdeführerin gewählte Art der Bewirtschaftung des Objektes für den vorrangigen Willen gesprochen, über das Bestandobjekt nach Ablauf des befristeten Mietverhältnisses frei zu verfügen. Mit dem Abschluss eines befristeten Mietvertrages habe sich die Beschwerdeführerin "auf das Risiko sowohl eines Gesamtüberschusses der Werbungskosten über die Einnahmen in diesen fünf Jahren, als auch der altersbedingten Probleme, die mit der Suche nach einem Nachfolgemieter verbunden waren, eingelassen, womit das Vorliegen einer Unwägbarkeit zu verneinen war".

In der Beschwerde wird der angefochtene Bescheid - entsprechend der jeweils zu Lasten der Beschwerdeführerin wirkenden Steuervorschreibungen - insoweit angefochten, als er die Umsatzsteuer 1990 und 1991 sowie die Einkommensteuer 1990, 1991, 1996 und 1997 betrifft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik durch die Beschwerdeführerin erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof u.a. im Erkenntnis vom 21. November 2007, 2003/13/0032, zum Ausdruck gebracht hat, ist sowohl für Zeiträume vor Inkrafttreten der Liebhaberei-VO 1990 als auch für Zeiträume, in welchen die Liebhaberei-VO 1990 zur Anwendung kommt, eine Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist. Dies gilt auch für die Rechtslage nach der Stammfassung der Liebhaberei-VO 1993.

Dieser Zeitraum von ca. 20 Jahren kommt nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein.

Es muss der Ertragsfähigkeit einer Vermietungsbetätigung nicht entgegen stehen, wenn die Liegenschaft vor der tatsächlichen Erzielung eines gesamtpositiven Ergebnisses übertragen wird. Dies gilt entsprechend für den Fall der Einstellung einer Vermietung. Die Behörde kann allerdings in der Regel keine Kenntnis davon haben, ob der Steuerpflichtige geplant hat, die Vermietung unbegrenzt (bzw. zumindest bis zum Erzielen eines gesamtpositiven Ergebnisses) fortzusetzen, oder ob er die Vermietung für einen zeitlich begrenzten Zeitraum geplant hat. Daher wird es, wenn der Steuerpflichtige die Vermietung tatsächlich einstellt, an ihm gelegen sein, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten, ergeben hat (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 27. April 2000, 99/15/0012, vom 23. November 2000, 95/15/0177, 0178, und vom 8. Februar 2007, 2004/15/0079).

Gemäß § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Das Parteiengehör besteht u.a. darin, der Partei Gelegenheit zur Äußerung zu behördlichen Sachverhaltsannahmen zu geben (vgl. z.B. Ritz, BAO3, § 115 Tz 14).

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde aus dem ihr mit der Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Bestandvertrag den Schluss gezogen, wegen der in diesem vorgesehenen Befristung sei der Beweis dafür erbracht, dass die Beschwerdeführerin von vornherein die Absicht gehabt habe, das Objekt nicht unbefristet, sondern lediglich für die Dauer von fünf Jahren in Bestand zu geben. Zu Recht bringt die Beschwerde vor, dass der Beschwerdeführerin zu dieser behördlichen Sachverhaltsannahme kein Parteiengehör gewährt worden sei, wobei sie u.a. darlegt, dass die Befristung u.a. aus mietrechtlichen Gründen (Vermeidung von Kündigungsbeschränkungen) erfolgt sei und keineswegs als Beweis für eine von vornherein nur auf eine begrenzte Zeit geplante Vermietung angesehen werden könne. Die belangte Behörde hat damit den angefochtenen Bescheid mit einem wesentlichen Verfahrensmangel belastet. Darauf, dass eine fehlende Bescheidbegründung in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann, weist die Beschwerdeführerin in ihrer Replik ebenfalls zutreffend hin. Der angefochtene Bescheid war somit bereits deshalb, soweit dieser die Streitjahre 1990 bis 1996 betrifft, im Umfang seiner Anfechtung gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Dass bei Abschluss von befristeten Mietverträgen nach deren Ablauf auftretende Schwierigkeiten bei der Mietersuche oder auch gesundheitliche Beeinträchtigungen keine im Sinne der oben zitierten Judikatur zu beachtenden Unwägbarkeiten bilden könnten, macht der angefochtene Bescheid ebenfalls nicht einsichtig.

Was das Streitjahr 1997 anlangt, ist allerdings festzuhalten, dass diesbezüglich die Beschwerdeführerin in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. August 2005 gegenüber der belangten Behörde erklärt hat, dass sie nach der vergeblichen Suche von Nachmietern beschlossen habe, das Objekt zu verkaufen. Um wenigstens einen Teil der laufenden Kosten zu erwirtschaften, habe sie 1997 die Wohnung "gegen Kostenersatz an Studenten vermietet, die befristet bis zum Verkauf die Wohnung angemietet hatten". Aus diesem Vorbringen ging hervor, dass die "Vermietung" an Studenten lediglich gegen Kostenersatz erst erfolgte, nachdem die Beschwerdeführerin die ernsthafte Absicht zur (ertragbringenden) Vermietung aufgegeben hatte. Den für dieses Jahr geltend gemachten Aufwendungen fehlte es damit schon an dem für einen Werbungskostenabzug nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 notwendigen Veranlassungszusammenhang mit Einkünften (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. Juli 2007, 2006/14/0034). Soweit die

Beschwerdeführerin im verwaltungsgerichtlichen Verfahren (etwa in der Replik) auch vorbringt, den Entschluss zum Verkauf erst nach der "Vermietung an Studenten" gefasst zu haben (erst "danach" hätten sie die auch wegen ihrer Behinderung aktualisierten Schwierigkeiten bei der Vermietung zum Verkauf veranlasst), ist dies schon wegen des Neuerungsverbotes nach § 41 Abs. 1 VwGG unbeachtlich. Die Beschwerde war daher, soweit sie die Einkommensteuer 1997 betrifft, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 11. November 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006130199.X00

Im RIS seit

15.12.2008

Zuletzt aktualisiert am

14.07.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at