

TE Vwgh Erkenntnis 2008/5/28 2008/15/0013

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 28.05.2008

Index

E6j;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

61990CJ0097 Lennartz VORAB;

61992CJ0291 Armbrecht VORAB;

61998CJ0110 Gabalfrisa VORAB;

61998CJ0415 Bakcsi VORAB;

EStG 1988 §16 Abs1;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3 Z6;

EStG 1988 §28;

LiebhabereiV 1993;

LiebhabereiV;

UStG 1972 §12;

UStG 1972 §2 Abs5 Z2;

UStG 1994 §12;

UStG 1994 §2 Abs5 Z2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des KJ in T, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Wirtschaftsprüfer in 1090 Wien, Berggasse 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 4. Juni 2003, GZ. RV/0298-K/02, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1989 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Vom Beschwerdeführer wurden im Streitzeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. In den Abgabenerklärungen für die Jahre 1989 bis 1998 wies der Beschwerdeführer neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und den Einkünften aus der Vermietung zweier Liegenschaften auch Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern aus, die im Zusammenhang mit der Errichtung eines zur Vermietung bestimmten Objektes in K. angefallen sind.

Die Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1989 bis 1998 wurden vorerst erklärungsgemäß veranlagt. Die Veranlagung erfolgte gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

In den endgültig erlassenen Abgabenbescheiden für die Jahre 1989 bis 1998 wurden die Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern betreffend das Objekt in K. nicht berücksichtigt, wobei die Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern der Jahre 1989 bis 1992 vorerst geschätzt wurden, weil der diese Jahre betreffende Teil des Steueraktes in Verstoß geraten war. Die Außerachtlassung der auf das Objekt in K. entfallenden Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern wurde damit begründet, dass dieses Objekt letztlich nicht vermietet, sondern privat genutzt worden sei. Abgesehen davon habe der Beschwerdeführer in der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 1999 eine Berichtigung der im Zusammenhang mit der Errichtung des Objektes in K. angefallenen Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 beantragt. Gemäß § 1 (2) der Liebhabereiverordnung würde in Bezug auf dieses Objekt keine Einkunftsquelle vorliegen. Daher sei ein Verlustausgleich zwischen den einzelnen Einkunftsarten und ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Vom Beschwerdeführer wurde in der Berufung gegen die endgültigen Abgabenbescheide die unzureichende Begründung der Liebhaberei und die Schätzung der Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern 1989 bis 1992 bemängelt.

In einer ergänzenden Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, dass es sich bei dem Objekt in K. um ein Einfamilienhaus handle, das der Beschwerdeführer selbst bezogen habe. Dies werde durch die in der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 1999 vorgenommene Vorsteuerberichtigung und auch dadurch dokumentiert, dass der Beschwerdeführer ab dem Jahr 1999 keine Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern betreffend das Objekt in K. mehr geltend gemacht habe. Daher komme die Liebhabereiverordnung mangels Vorliegen einer Vermietungstätigkeit nicht zur Anwendung.

Mit gesondertem Ergänzungersuchen wurde der Beschwerdeführer zudem davon in Kenntnis gesetzt, dass das Finanzamt die in Verstoß geratenen Teile des Steueraktes aufgefunden habe. In einem wurden dem Beschwerdeführer die sich anhand des Steueraktes ergebenden, das Objekt in K. betreffenden Vorsteuern und Werbungskosten der Jahre 1989 bis 1992, zur Stellungnahme vorgehalten.

In einer schriftlichen Ergänzung zur Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass für die Jahre 1989 bis 1995 die Festsetzungs- und Bemessungsverjährung eingetreten sei. Überdies habe das Finanzamt der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG 1994 nicht entsprochen. Zudem führte der Beschwerdeführer aus, dass es sich gegenständlich um keine Liebhaberei handle. Es werde lediglich ein Objekt, das ursprünglich zur Vermietung vorgesehen gewesen sei, derzeit privat genutzt. Der Beschwerdeführer habe bis 1999 durchgehend in W. gearbeitet und gewohnt und über seinen Verbleib in K. noch nicht endgültig entschieden, da seine Gattin aus beruflichen Gründen nach wie vor in W. anwesend sein müsse. Bei Anwendung der Liebhabereiverordnung wäre im übrigen zu berücksichtigen, dass der "Betrachtungszeitraum für das Gesamtergebnis" noch nicht abgelaufen sei. Auch bestehe ein Widerspruch zur Judikatur des EuGH "(Fall Lennartz und Armbruster)", weshalb in eventu die volle Berücksichtigung der geltend gemachten Vorsteuern beantragt werde.

Mit Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer entgegen, dass er in den Jahren 1989 bis 1998 Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Objektes in K. geltend gemacht habe. Die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der angeführten Jahre seien vorläufig erlassen worden. Im Juni 1998 habe der Beschwerdeführer seinen Wohnsitz von W. nach K. verlegt. Dadurch habe das Finanzamt Kenntnis von der nichtunternehmerischen Nutzung des Objektes in K. erhalten. Mit der in der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 1999 vorgenommenen Vorsteuerberichtigung betreffend das Objekt in K. sei zudem die "Eignung des Objektes als Einkunftsquelle" außer Streit gestellt worden.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO betrage die Verjährungsfrist für die Festsetzung der streitgegenständlichen Abgaben fünf Jahre. Als Beginn der Verjährungsfrist gelte gemäß "§ 207 Abs. 1 lit. d BAO" (gemeint wohl: § 208 Abs. 1 lit. d BAO) in den Fällen des § 200 BAO der Ablauf jenes Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt werde, die zur Erlassung vorläufiger Bescheide geführt habe. Das Finanzamt habe 1998 davon Kenntnis erlangt, dass der Beschwerdeführer das Objekt in K. bezogen habe. Die Steuerbescheide der Jahre 1989 bis 1995 seien im Jahr 2001 und damit innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Im übrigen setzte sich das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung mit den Einwendungen des Beschwerdeführers betreffend § 12 Abs. 10 UStG 1994, mit dessen EUrechtlichen Bedenken und mit der Frage auseinander, ob im gegenständlichen Fall die Liebhäbereiverordnung anzuwenden sei.

Da den aufgrund der Berufungsvorentscheidung erlassenen Abgabenbescheiden 1989 bis 1992 jene Bemessungsgrundlagen zugrunde gelegt wurden, die sich unter Außerachtlassung der in den wiederaufgefundenen Aktenteilen ausgewiesenen, das Objekt in K. betreffenden Vorsteuern und Werbungskosten ergeben, kam es zu einer teilweisen Verböserung der endgültig erlassenen Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer brachte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und gab laut den Ausführungen im angefochtenen Bescheid anlässlich einer von der Abgabenbehörde zweiter Instanz anberaumten Besprechung folgendes bekannt:

Zu Beginn der Errichtung des in K. gelegenen Objektes habe der Beschwerdeführer nicht absehen können, dass er mit 54 Jahren in Pension gehen und seinen Hauptwohnsitz von W. nach K. verlegen werde. Abgesehen davon werde der Beschwerdeführer höchstwahrscheinlich auch wieder nach W. oder in die Nähe von W. übersiedeln.

Solange sich das streitgegenständliche Objekt in Bau befunden habe, habe der Beschwerdeführer nicht vermieten und auch kein Maßnahmen für die Vermietung setzen können. In den Jahren 1996 und 1997 habe sich der Beschwerdeführer "bei Büros" informativ erkundigt. Im Jahr 1999 sei das Objekt in vermietbarem Zustand gewesen.

Dem Vorhalt, dass der größte Teil der "Anschaffungskosten" bis 1994 respektive 1995 angefallen sei, habe der Beschwerdeführer entgegen gehalten, dass der Dachbodenausbau, die Gartengestaltung etc. erst in den Jahren 1998 bis 2000 durchgeführt worden sei.

Es habe die Möglichkeit bestanden, zwei Einheiten zu vermieten. Für beide Einheiten sei eine Miete von rund 12.000,00 S erzielbar. Im Jahr 1989 habe der Beschwerdeführer noch nicht gewusst, ob eine oder zwei Einheiten vermietet werden sollten, er habe sich aber die Vorsteuer sichern müssen.

Die Vermietungsabsicht sei vorhanden gewesen, mit der Verlegung des Hauptwohnsitzes nach K. aber wieder aufgegeben worden. Innerhalb der nächsten zwölf bis achtzehn Monate werde die Vermietungsabsicht voraussichtlich wieder aufgenommen werden.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde dem Beschwerdeführer im August 2002 vorgehalten, dass die Bewohnungs- und Benützungsbewilligung für das Objekt in K. laut Bauakt im September 1996 erteilt worden sei. Gemäß der im Bauakt erliegenden Baubeschreibung vom Oktober 1989 sei im Dachgeschoss des streitgegenständlichen Objektes die Errichtung von Schlafräumen einschließlich Schrankräumen und Bädern vorgesehen gewesen. Dies spreche gegen die Angaben des Beschwerdeführers, dass von vornherein die Schaffung von zwei Wohneinheiten geplant gewesen sei. Auch der im September 1996 eingereichte Auswechslungsplan sehe nur den Abbruch von diversen Wänden und Türen und deren Neuerrichtung an anderer Stelle vor.

Zum Einwand der Verjährung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1995 wurde dem Beschwerdeführer im August 2002 vorgehalten, dass das Finanzamt:

- am 2. November 1993 die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1992

- am 4. Dezember 1995 den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1993

- am 5. Dezember 1995 den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1994 und

- am 30. September 1996 den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1995 erlassen habe. Die Veranlagung sei vorläufig erfolgt, weil der Umfang der Abgabepflicht vom Ergebnis eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens betreffend das Jahr 1988 abhängig gewesen sei.

Das Rechtsmittelverfahren 1988 sei 1996 abgeschlossen worden. Im Mai 1997 seien gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigte Einkommensteuerbescheide 1989 bis 1995 erlassen worden. Im Hinblick auf die geplante Vermietung des Objektes in K. und der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Werbungskosten sei die Veranlagung wiederum vorläufig erfolgt. Dem Beschwerdeführer sei dies in den berichtigten Einkommensteuerbescheiden mitgeteilt worden. Im Juli 1998 habe das Finanzamt erfahren, dass der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz nach K. verlegt habe. Die Ungewissheit in Bezug auf die Vermietung des Objektes in K. sei daher 1998 beseitigt worden. Die endgültigen Abgabenbescheide 1989 bis 1998 seien im Jahr 2001 und damit innerhalb der Verjährungsfrist erlassen worden.

Wenn man davon ausgehe, dass die Ungewissheit bereits durch den Abschluss des Rechtsmittelverfahrens 1988 weggefallen sei, dann beginne die fünfjährige Frist für die Verjährung gemäß § 207 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres 1996 zu laufen. Auch in diesem Fall wäre die Verjährungsfrist erst Ende 2001 und damit nach Ergehen der endgültigen Abgabenbescheide abgelaufen. Dem Einwand der Verjährung könne auch in diesem Fall nicht gefolgt werden.

In einer Vorhaltsbeantwortung brachte der Beschwerdeführer vor, im Dachgeschoss des in K. gelegenen Objekts sei eine separat begehbarer Wohneinheit mit rund 45m² geschaffen worden, die über eine eigene Küche und ein eigenes Badezimmer verfüge. Der Winterbetrieb sei aufgrund von Stromradiatoren möglich. Der Beschwerdeführer sei beim Fremdenverkehrsamt in K. als Zimmervermieter registriert, habe im August 2002 die Dachgeschosswohnung vermietet und hoffe, in den Folgejahren die Intensität der Vermietung ausweiten zu können. Der Preis für die Dachgeschosswohnung betrage bei einer Belegung durch zwei Personen 50,00 EUR pro Nacht und bei einer Belegung durch drei Personen 60,00 EUR.

Da sich der Beschwerdeführer nicht regelmäßig in K. aufhalte, habe er die Dachgeschosswohnung bisher noch nicht fremdenverkehrsmäßig genutzt. In der kommenden Winter- und Sommersaison werde aber eine entsprechende Vermietung stattfinden. Der Beschwerdeführer sei zudem bestrebt, einen Dauermieter zu finden, und werde der belangenden Behörde umgehend bekannt geben, wenn ein derartiges Vertragsverhältnis begründet werden sollte.

Die "Jahre 1989 bis 1994 seien jedenfalls verjährt", da die entsprechende Frist gemäß § 207 BAO am 31. Dezember 2000 abgelaufen sei.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes in K. dürften nicht isoliert betrachtet werden. Der Beschwerdeführer erziele in Summe sehr wohl Überschüsse, weil die Vermietung seiner anderen Liegenschaften ertragreich sei. Dem Beschwerdeführer müsse es als "Vermietungsunternehmer" unbenommen bleiben, ein neues Segment auszuprobieren. Wenn sich wider Erwarten heraus stellen sollte, dass dieser Zweig der Vermietung momentan noch nicht ertragbringend sei, so könne es nicht angehen, die sonstigen Vermietungseinkünfte des Beschwerdeführers einer Besteuerung zu unterziehen. Es müsse auch bedacht werden, dass der Eigenmitteleinsatz für den Bau des Objektes in K. zu einem nicht unbeträchtlichen Teil aus den Überschüssen aus der Vermietung der anderen Liegenschaften resultiere.

Bezüglich der Vorsteuern sei auf das EuGH-Urteil in Sache Lennartz zu verweisen, laut welchem eine vorübergehende teilweise Nutzung eines für unternehmerische Zwecke gedachten Objektes nicht mit dem vollkommenen Verlust der Vorsteuern belastet werden dürfe.

In einem die Vorhaltsbeantwortung ergänzenden Schriftsatz brachte der Beschwerdeführer weiters vor, dass nicht jede Handlung der Finanzbehörde eine Unterbrechung der Verjährung bewirke. Es müsse vielmehr ein sachlicher Bezug gegeben sein. Durch den Vorbehalt des noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens 1988 sei daher keine wirksame Unterbrechungshandlung gesetzt worden, weil dieses Verfahren eine vollkommen andere Liegenschaft des Beschwerdeführers betroffen habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1989, 1990, 1991, 1994, 1995, 1996, 1997 und 1998 und der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1989, 1990, 1991 und 1992 teilweise Folge gegeben. Im übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Laut belanger Behörde sei strittig, ob der Beschwerdeführer mit dem in K. gelegenen Objekt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele und zur Umsatzsteuer zu veranlagen sei oder nicht.

Im streitgegenständlichen Objekt seien zwei Wohneinheiten vorhanden. Eine rund 130m² umfassende Wohneinheit werde laut Beschwerdeführer privat und eine rund 45m² umfassende im Dachgeschoss gelegene Wohneinheit für die Vermietung genutzt. Der für die Vermietung genutzte Teil sei laut Beschwerdeführer in den Jahren 1998 bis 2000 errichtet worden.

Die Bewohnungs- und Benützungsbewilligung für das gesamte Objekt sei dem Beschwerdeführer am 20. September 1996 erteilt worden. In vermietbarem Zustand sei das Objekt laut Beschwerdeführer im Jahr 1999 gewesen.

Der Beschwerdeführer habe im Streitzeitraum für das gesamte Objekt Vorsteuern und Werbungskosten begehrt, jedoch keinerlei bindende Vereinbarungen vorgelegt, die auf die von ihm behauptete Vermietungsabsicht schließen ließen. Es würden auch keine sonstigen, über die bloße Absichtserklärung hinausgehenden Umstände vorliegen, auf Grund derer die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit festgestanden wäre. Der Beschwerdeführer habe laut eigenen Angaben lediglich informative Erkundigungen eingezogen und auch nach Vorliegen der Benützungsbewilligung keine Aktivitäten in Richtung Vermietung gesetzt. Im Juni 1998 habe der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz nach K. verlegt und zu diesem Zeitpunkt nach seinen Angaben die Vermietungsabsicht aufgegeben.

Betreffend die "private" Wohneinheit seien im Streitzeitraum Aktivitäten in Richtung Vermietung überhaupt nicht erkennbar. Die laut Beschwerdeführer erst in den Jahren 1998 bis 2000 errichtete Dachgeschosswohnung sei nach Ergehen der endgültigen Abgabenbescheide 1989 bis 1998 und während des bereits anhängigen Berufungsverfahrens erstmalig und zwar in der Zeit vom 14. bis zum 19. August 2002 an zwei Personen vermietet worden.

Bei der gegebenen Sachlage seien für den Streitzeitraum keine Umstände erkennbar, die darauf schließen lassen, dass die gänzliche oder teilweise Vermietung des in K. gelegenen Objektes eindeutig fest gestanden sei. Auch nach Erreichen des vermietbaren Zustandes habe der Beschwerdeführer keine erkennbar auf die Vermietung gerichteten Handlungen gesetzt. Es dränge sich vielmehr der Schluss auf, dass der Beschwerdeführer unter dem Druck des Berufungsverfahrens zumindest die Dachgeschosswohnung für fünf Tage vermietet habe, um der Forderung nach einer "Betätigung" Genüge zu tun. Der Beschwerdeführer habe sich auch erst im Jahr 2002 beim örtlichen Fremdenverkehrsamt als Vermieter registrieren lassen.

Möge zu Beginn der Bauphase nicht vorhersehbar gewesen sein, dass der Beschwerdeführer das Haus als Hauptwohnsitz nutzen werde, so ändere dies nichts daran, dass keine auf eine "Betätigung" gezielten Aktivitäten erkennbar seien. Das Haus biete sich ebenso gut als Vermögensanlage an und müsse nicht zwingend einer Nutzung durch Vermietung zugeführt werden. Für die Jahre 1989 bis 1998 könne im gegenständlichen Fall daher von keiner "Betätigung" ausgegangen werden und seien die begehrten Werbungskostenüberschüsse nicht zu veranlagen. Im Hinblick darauf erübrige sich auch ein Eingehen auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Liebhaberei und zur "gemeinschaftlichen Veranlagung" mit den weiteren Vermietungsobjekten.

Mangels einkommensteuerrechtlicher Werbungskosten seien auch die geltend gemachten Vorsteuern nicht abziehbar. Daran könne die "im BGBI. I Nr. 9/1998 eingeräumte Optionsmöglichkeit" nichts ändern, da diese eine zumindest teilweise unternehmerische Nutzung zur Voraussetzung habe, die im vorliegenden Fall nicht gegeben sei. Für eine Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 bleibe somit kein Raum. Die Vorsteuern seien vielmehr ex tunc nicht zu gewähren.

Auch die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführten Urteile des EuGH in den Rechtssachen Lennartz (EuGH Urteil vom 11. 7. 1991, Rs C-97/90, Slg. I-3795), Armbrecht (EuGH Urteil vom 4. 10. 1995, Rs C-291/92, Slg. I-2775) und Baksci (EuGH Urteil vom 8. 3. 2001, Rs C-415/98, Slg. I-1831) stünden dieser Beurteilung nicht entgegen, weil der Beschwerdeführer das Objekt in K. nicht zur Erzielung von Einnahmen erworben und verwendet habe.

In Bezug auf die Verjährung wurden im wesentlichen die Ausführungen im Vorhalt an den Beschwerdeführer wiederholt.

In der an den Verwaltungsgerichtshof gerichteten Beschwerde macht der Beschwerdeführer Rechtswidrigkeit des Inhalts des angefochtenen Bescheides und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend und beantragt die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor, erstattete eine Gegenschrift mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, und gab bekannt, dass die Veranlagungsakten 1989 bis 1997 bereits skaliert wurden, weshalb hinsichtlich dieser Jahre nur die in Papierform oder im EDV-Ausdruck vorhandenen Bescheide vorgelegt werden können.

Der Beschwerdeführer erstattete eine Stellungnahme zur Gegenschrift der belangten Behörde und brachte u.a. vor, dass sich die belangte Behörde durch Vernichtung seiner Steuerakten in einen von ihr selbstverschuldeten Beweisnotstand, insbesondere hinsichtlich der Verjährung, begeben habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt, wie unter den gleichen Voraussetzungen auch Vorsteuern schon vor der Erzielung von Entgelten aus der Vermietung im umsatzsteuerlichen Sinn abziehbar sein können. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten (Vorsteuern) vor der Erzielung von Einnahmen (Entgelten) aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (Entgelterzielung) entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann, weil der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist (siehe für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 31. März 2004, 2003/13/0151, und vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085, VwSlg. 7868/F, mwN).

Ausgehend von den Akten des Verwaltungsverfahrens sowie den vom Beschwerdeführer nicht beanstandeten Ausführungen in der Begründung (ergänzenden Begründung) zu den endgültigen Abgabenbescheiden 1989 bis 1998, der Berufungsvorentscheidung und dem angefochtenen Bescheid liegt der gegenständlichen Beschwerde folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Beschwerdeführer hat 1989 mit der Errichtung des Objektes in K. begonnen und in den Abgabenerklärungen der Jahren 1989 bis 1998 Werbungskostenüberschüsse und Vorsteuern erklärt, die im Zusammenhang mit der Errichtung dieses Objektes stehen. Im September 1996 wurde dem Beschwerdeführer die Bewohnungs- und Benützungsbewilligung für das streitgegenständliche Objekt erteilt. Im Jahr 1998 hat der Beschwerdeführer seinen Hauptwohnsitz von W. nach K. verlegt. In der Umsatzsteuervoranmeldung Juni 1999 wurde die Berichtigung der im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Objekt geltend gemachten Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 beantragt. In den Jahren 1999, 2000 und 2001 wurden in Bezug auf das streitgegenständliche Objekt weder Einnahmen (Entgelte) noch Werbungskosten (Vorsteuern) erklärt. 2002 wurde die im Dachgeschoß des streitgegenständlichen Objektes gelegene Wohneinheit erstmalig für fünf Tage vermietet. Die Einnahmen (Entgelte) aus der erstmaligen Vermietung der Dachgeschoßwohnung haben 227,27 EUR betragen und wurden abzüglich der Aufwendungen für ein Gästebuch (5,75 EUR), die Ortstaxe (11,20 EUR) und Fensterputzer (22,00 EUR) in die Abgabenerklärungen 2002 aufgenommen.

Vor diesem Hintergrund hat die belangte Behörde in unbedenklicher Beweiswürdigung eine ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers, das Objekt in K. zu vermieten, als nicht klar erwiesen angesehen.

Die Beschwerde rügt, dass die auf Angaben des Beschwerdeführers gestützte Feststellung, wonach sich das Objekt in K. seit 1999 in einem vermietungsfähigen Zustand befunden habe, aktenwidrig sei, weil der Beschwerdeführer keine derartige Angaben gemacht habe. Dazu wird angemerkt, dass in den Abgabenerklärungen 1998 letztmalig auf das Objekt in K. entfallende Werbungskosten und Vorsteuern geltend gemacht wurden und die belangte Behörde schon allein deswegen davon ausgehen durfte, dass das Objekt in K. 1998 fertiggestellt war und sich 1999 folglich in einem vermietungsfähigen Zustand befunden haben muss. Dies umso mehr, als dem Beschwerdeführer bereits im September 1996 die Bewohnungs- und Benützungsbewilligung für das Objekt erteilt wurde und der Beschwerdeführer das Streitobjekt im Jahr 1998 bezogen hat. Auch die im Juni 1999 beantragte Berichtigung der auf das Streitobjekt entfallenden Vorsteuern lässt berechtigte Zweifel daran zu, dass eine Vermietung dieses Objektes ernsthaft in

Erwägung gezogen wurde. Damit kann aber dahingestellt bleiben, ob der Beschwerdeführer gegenüber der belangten Behörde angegeben hat, dass sich das streitgegenständliche Objekt 1999 in einem vermietungsfähigen Zustand befunden hat oder nicht, und zeigt dieses Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Durch das Beschwerdevorbringen, dass das Objekt in K. zwei Wohneinheiten umfasse, weshalb unter Anwendung der Denkgesetze und der Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen sei, dass die vom Beschwerdeführer nicht genützte Wohneinheit nur der Vermietung dienen könne, wird ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt, weil dem Beschwerdeführer durch das Vorliegen zweier Wohneinheiten lediglich die Möglichkeit einer auch teilweisen Vermietung des in K. gelegenen Objektes eröffnet wird. Dies impliziert aber nicht zwangsläufig, dass eine teilweise Vermietung des Objektes auch tatsächlich beabsichtigt war.

Auch die Rüge, wonach sich die belangte Behörde mit der Mutmaßung, die 2002 vorgenommene Vermietung sei unter dem Druck des Berufungsverfahrens erfolgt, vom "Wege der ordnungsgemäßen rechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes" entferne, kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, zumal es durchaus den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass Abgabepflichtige ihre Angaben und ihr Handeln im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis seiner abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten. Mit der im August 2002 realisierten Vermietung wurde im Übrigen eher dokumentiert, dass eine Vermietung des streitgegenständlichen Objektes, sofern diese nur gewollt gewesen wäre, problemlos zu bewerkstelligen gewesen wäre.

Dem Vorbringen, in den Jahren 1989 bis 1998 sei eine auf die Vermietung gerichtete Betätigung gar nicht möglich gewesen, weil sich das in K. gelegene Objekt in diesen Jahren noch in Bau befunden habe, ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde die ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers, das Streitobjekt zu vermieten, deswegen verneinte, weil auch nach Fertigstellung des Objekts keine auf die Vermietung des Objekts gerichteten Aktivitäten erkennbar waren. Dieser Umstand ist von maßgeblicher Bedeutung, zumal die belangte Behörde wie bereits ausgeführt, davon ausgehen durfte, dass das Objekt 1998 fertiggestellt war und eine Vermietung ab 1999 faktisch möglich gewesen wäre.

Dadurch, dass die belangte Behörde eine ernsthafte Absicht des Beschwerdeführers, das Objekt in K. zu vermieten, als nicht erwiesen ansehen durfte, ist das Schicksal der Beschwerde, soweit sie die Einkommensteuer betrifft, bereits entschieden, weil das Fehlen dieser Absicht und des klaren Nachweises hiefür, der vom Beschwerdeführer angestrebten steuerlichen Berücksichtigung der Vorwerbungskosten entgegensteht (vgl. die bereits angeführten hg. Erkenntnisse vom 31. März 2004, 2003/13/0151, und vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085, VwSlg. 7868/F, mwN).

Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung gelten grundsätzlich auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte aus der Vermietung erzielt werden (vgl. wiederum die bereits angeführten hg. Erkenntnisse vom 31. März 2004, 2003/13/0151, und vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085, VwSlg. 7868/F, mwN).

Soweit sich der Beschwerdeführer auf den Grundsatz der unmittelbaren Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechtes im Fall dessen unzulänglicher Umsetzung von Richtlinien in innerstaatliches Recht beruft, ist er vorweg darauf hinzuweisen, dass ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht allenfalls für die Jahre ab 1995 denkbar ist. Im übrigen wird angemerkt, dass ein Steuerpflichtiger auch im Lichte der im Verwaltungsverfahren diskutierten EuGH-Urteile nur dann befugt ist, die auf Gegenstände entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Diesbezüglich ist zudem auf das Urteil des EuGH vom 21. März 2000 in der Rechtssache C-110/98 bis C-147/98 (Gabalfrisa u.a.) zu verweisen, laut welchem die Abgabenbehörde nicht gehindert ist, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, eine zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen. Das vom Beschwerdeführer für sich in Anspruch genommene Recht auf Vorsteuerabzug vor der tatsächlichen Vermietung des Streitobjekts und dem Entstehen zu versteuernder Einkünfte setzt sohin eine nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht voraus, das Objekt zu vermieten (siehe hiezu auch die im hg. Erkenntnis vom 13. September 2006, 2002/13/0063 ff, angestellten Erwägungen zur Möglichkeit gemeinschaftsrechtskonformer Rechtsanwendung, wie sie der belangten Behörde hier gelungen ist). Diese Absicht fehlt jedoch nach den Feststellungen der belangten Behörde. Daher kann die im Zusammenhang mit der Errichtung des Streitobjektes angefallene Umsatzsteuer der Jahre 1989 bis 1998 nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Soweit der Beschwerdeführer vermeint, dass das Finanzamt im Jahr 1997 lediglich berichtigte

Einkommensteuerbescheide, nicht aber einen berichtigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1989 erlassen habe, weshalb die Verjährungsfrist für den 1993 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 1989 mit 1. Jänner 1994 zu laufen begonnen habe, ist er darauf hinzuweisen, dass der Umsatzsteuerbescheid 1989 - ebenso wie die Umsatzsteuerbescheide 1990 bis 1998 - vorläufig erlassen wurde. Gemäß § 207 Abs. 2 BAO iVm § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 leg. cit. mit Ablauf des Jahres zu laufen, in dem die zur vorläufigen Veranlagung Anlass gebende Ungewissheit beseitigt wurde. Dass die in Rede stehenden Umsatzsteuerbescheide zu Unrecht vorläufig ergangen sind oder die Ungewissheit, auf Grund welcher die Veranlagung vorläufig erfolgt ist, vor dem Jahr 1996 weggefallen war, bringt der Beschwerdeführer nicht vor. Somit zeigt auch dieses Vorbringen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Auch das Beschwerdevorbringen, wonach sich die belangte Behörde bezüglich der Verjährung in einem "Beweisnotstand" befinden würde, ist letztlich nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg verhelfen, weil der Beschwerdeführer die im Vorhalt vom August 2002 angeführten und für die Beurteilung der Verjährung erforderlichen Daten und Fakten nie substantiell bestritten hat.

Der Umstand, dass die in § 209 Abs. 3 BAO geregelte Frist mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 2004/57, von fünfzehn auf zehn Jahre verkürzt wurde, zeigt ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil der angefochtene Bescheid bereits im Jahr 2003 - also vor der aufgezeigten Gesetzesänderung - ergangen ist.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 28. Mai 2008

Gerichtsentscheidung

EuGH 61990J0097 Lennartz VORAB

EuGH 61992J0291 Armbrecht VORAB

EuGH 61998J0110 Gabalfrisa VORAB

EuGH 61998J0415 Bakcsi VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150013.X00

Im RIS seit

19.06.2008

Zuletzt aktualisiert am

11.11.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at